

308908

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

9
2ej

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



AUDITORIA DE INVENTARIOS

TRABAJO QUE COMO RESULTADO DEL SEMINARIO DE

INVESTIGACION PRESENTA COMO TESIS

JOSE ARTURO MARTINEZ LARA

PARA OPTAR POR EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

C.P. CLAUDIO MANUEL RIVAS CUEVAS

FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D.F. 1994



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios por haberme
dado todo en la vida.

A mi padre por haberme
puesto el ejemplo de lo
que es ser un hombre.

A mi madre porque al
haberme tenido en su
regazo me enseñó a
valorar la vida.

A mis hermanas Nancy,
Paty y Ely y a Pepito
por el apoyo y cariño
que me han brindado.

A la Universidad Panamericana,
maestros y amigos por apoyarme
en el camino del saber.

A ti Agueda por el gran amor
que me has brindado
desinteresadamente
y por la hija que me has regalado.

AUDITORIA DE INVENTARIOS

	INTRODUCCION	1
CAPITULO I: GENERALIDADES.		
1.1	CONCEPTOS BASICOS.	4
1.2	NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.	13
1.3	ESTRUCTURA BASICA PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA.	19
1.4	CLASIFICACION DE INVENTARIOS.	23
1.5	OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS	24
1.6	ASPECTOS FISCALES	26
1.7	REEXPRESION DE INVENTARIOS	31
CAPITULO II: ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.		
2.1	ANALISIS FACTORIAL.	36
2.2	OBTENCION DE INFORMACION PARA PLANEAR LA AUDITORIA.	39
2.3	ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.	41
2.3.1	CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS.	43
2.3.2	METODOS PARA LA REVISION DEL CONTROL INTERNO.	52
2.3.3	FASES DE REVISION DEL CONTROL INTERNO.	64
2.3.4	ELABORACION DEL PROGRAMA DE AUDITORIA.	65
CAPITULO III: PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.		
3.1	PRUEBA DEL COSTO DE ADQUISICION.	70
3.1.1	METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS.	74
3.2	PRUEBA DE COSTO DE PRODUCCION.	79
3.3	PRUEBA DE IMPORTACIONES.	83
3.4	PRUEBA FISICA DEL INVENTARIO.	86

CAPITULO IV: PRUEBAS SUSTANTIVAS.

4.1	TIPOS DE PRUEBAS SUSTANTIVAS.	95
4.2	ROTACION DE INVENTARIOS.	99
4.3	CONEXION DE SALDOS DEL INVENTARIO FISICO AL CIERRE DEL EJERCICIO.	101
4.4	LISTADOS FINALES DEL INVENTARIO.	104
4.5	ANALISIS DE LA ESTIMACION DE INVENTARIOS OBSOLETOS Y/O LENTO MOVIMIENTO.	107

CAPITULO V: INFORME DEL AUDITOR.

5.1	INFORME.	110
5.2	OPINION SOBRE PARTIDAS ESPECIFICAS. DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.	117
5.3	NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.	121

CONCLUSIONES.	123
---------------	-----

BIBLIOGRAFIA.	127
---------------	-----

INTRODUCCION

Los inventarios representan sin lugar a dudas uno de los rubros más importantes dentro de los Estados Financieros, siendo estos los que dan razón de ser a las empresas, ya que sin ellos las operaciones serian nulas.

Me refiero a la mayoría de las empresas, considerando dentro de las mismas a las que se dedican principalmente a la compra-venta de bienes materiales; sin embargo, existen empresas que venden servicios y, porque ellas no pueden manejar inventarios. Todas las erogaciones que hacen como son los insumos, mano de obra etc., hasta el momento de concretar el servicio constituyen un inventario en proceso, mismo que debe cargarse al resultado del ejercicio según y en proporción a como se registre el devengado.

Considerando la importancia del Contador Público en la realización de la auditoría y la opinión que como resultado de este trabajo emite sobre la razonabilidad de las cifras de los Estados Financieros, realizo el presente con el objeto de establecer una visión general de las bases que debe considerar el Contador Publico, así como los instrumentos con que cuenta para llevar a cabo la practica de una auditoría, en especial haciendo referencia al rubro de inventarios, sin embargo, podrá o no, ser considerado en todas las empresas, dependiendo básicamente al giro de cada una de ellas.

Aun y cuando la conclusión del auditor sobre la razonabilidad que guardan los estados financieros de una empresa consta de algunos párrafos donde define el alcance de su trabajo, algún hecho destacado, salvedades y su opinión, existe detrás de todo esto un trabajo efectuado por un grupo organizado de personas que se encargaron de obtener toda la información que sirvió de base para redactarlos. Este trabajo queda plasmado en lo que se conoce como legajos de auditoría.

En cada auditoría nos encontramos a diferentes factores que influyen en el desarrollo y aplicación de los procedimientos de revisión, por lo que dependerá del personal mas experimentado la evaluación de estos elementos y la forma en que podrían influir en la opinión. Del adecuado conocimiento que tenga el auditor sobre la empresa a revisar, así como de todos los factores externos e internos que influyen en su operación y de la correcta selección y aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría, dependerá la obtención de una conclusión razonable sobre los estados financieros auditados.

CAPITULO I: GENERALIDADES

- 1.1 CONCEPTOS BASICOS.
- 1.2 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
- 1.3 ESTRUCTURA BASICA PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA.
- 1.4 CLASIFICACION DE INVENTARIOS.
- 1.5 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS.
- 1.6 ASPECTOS FISCALES.
- 1.7 REEXPRESION DE INVENTARIOS

1.1 CONCEPTOS BASICOS.

a) ESTADOS FINANCIEROS.

Los accionistas, la administración, los proveedores, acreedores, clientes, posibles inversionistas, autoridades hacendarias, etc. para conocer la situación financiera de una empresa a una fecha determinada, requieren de los Estados Financieros de la misma.

Con base en lo anterior, podemos establecer que dichos Estados no son mas que la información cuantitativa de todas las operaciones realizadas en un periodo determinado, emanada por la administración de la compañía, que tienen por objeto hacer del conocimiento a los interesados de aquellos aspectos relevantes para la toma de decisiones.

Los Estados Financieros básicos son:

- 1) El balance general, que presenta los activos, pasivos y el capital contable a una fecha determinada.
- 2) El estado de resultados, que muestra los ingresos, costos, gastos y la utilidad o perdida resultante en el periodo.
- 3) El estado de variaciones en el capital contable, que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el periodo.

4) El estado de cambios en la situación financiera, que indica como se modificaron los recursos y obligaciones de la empresa en el periodo.

Debido a que los estados muestran cuantitativamente la situación financiera de la empresa, es necesario aclararlos con información adicional conocida como las Notas a los Estados Financieros que son parte integrante de los mismos.

b) INVENTARIOS.

En el ámbito contable existe una diversidad de definiciones referentes al término "**INVENTARIO**", sin embargo para la realización de este trabajo se considera la emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el boletín C-4 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

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

c) AUDITORIA.

La presencia de una persona con el objeto de revisar lo ejecutado por una primera, es muy común en cualquier tarea realizada.

Toda entidad económica tiene la necesidad de confirmar la veracidad de la información plasmada en sus Estados Financieros para poder medir la trascendencia de las decisiones tomadas en el curso de sus operaciones y con base a los resultados, planear sus acciones futuras.

El Contador Público es el profesional indicado para brindar este servicio a las entidades, al cual compete no solamente preparar, sino revisar la veracidad de las cifras asentadas en los Estados Financieros elaborados por una persona distinta a él, además de realizar un análisis e investigación del sistema de Control Interno implantado y sugerir en su oportunidad, las modificaciones necesarias para controlar con mayor eficiencia las finanzas de la entidad.

Tomando como base lo anterior, podríamos definir a la auditoría como el análisis crítico realizado por un Contador Público, de los libros, registros y controles de una entidad, basado en técnicas específicas, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.

d) CONTROL INTERNO.

Es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adhesión a las políticas prescritas por la administración.

Cada empresa debe establecer su estructura de Control Interno en la que incluirá políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de lograr sus objetivos.

e) DICTAMEN.

El trabajo realizado por un auditor se resume en la emisión de un dictamen sobre los Estados Financieros básicos que ha revisado, en consecuencia constituye un documento formal, que suscribe de acuerdo con las normas establecidas dentro de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente.

La importancia del dictamen radica en la opinión que el Contador expresa respecto a la razonabilidad con las cifras de los Estados Financieros Básicos de una empresa presentan la situación financiera de la misma, de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

f) PRUEBAS DE AUDITORIA.

La opinión del auditor se basa en el examen a realizar sobre los Estados Financieros de una empresa; para llevar a cabo dicho examen recurre a las pruebas de auditoría.

1) **PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO:** Tienen como objeto verificar que el Control Interno de una empresa es correcto y se lleva a cabo sin desviación alguna, es decir, una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o mas técnicas de control estaban en operación durante el periodo auditado.

2) **PRUEBAS SUSTANTIVAS:** Su objeto es determinar la razonabilidad de los saldos que aparecen en los rubros que integran los Estados Financieros. Estas pruebas están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin influir el control interno que se aplico para reflejar dicho saldo.

g) IMPORTANCIA RELATIVA.

Se define como el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que, a juicio del auditor, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de

las personas que confían en la información contenida en dichos estados.

b) RIESGO DE AUDITORIA.

Como en cualquier actividad, al hacer o dejar de hacer alguna operación, se lleva implícito un riesgo que puede traer grandes beneficios o perjuicios. En la auditoría también existe un riesgo para el auditor el cual representa la posibilidad de emitir una opinión sin salvedades, sobre unos Estados Financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.

En una auditoría, nunca se revisan en su totalidad los registros contables de una empresa; con base a la experiencia y juicio del auditor se efectúan pruebas selectivas para poder formarse una opinión, esto implica la existencia del riesgo de auditoría por aquellas partidas que no fueron revisadas. El auditor al planear su trabajo y definir los procedimientos de auditoría a aplicar en su examen, busca minimizar este riesgo.

El riesgo de auditoría se integra por el efecto combinado de tres tipos de riesgos:

1) **RIESGO INHERENTE:** Es aquel que se tiene en un rubro específico o negocio determinado sin considerar el control interno que se tenga establecido, es decir, se tiene

un mayor riesgo inherente en una joyería que en un cementerio porque es mas fácil y tentador robarse un diamante a una urna.

2) **RIESGO DE CONTROL:** Es aquel que se tiene, por el hecho de que el sistema de control interno establecido no pueda detectar o prevenir errores importantes.

En el caso de la joyería, se establecen controles tales como revisar a los empleados cuando estos terminan su jornada laboral, se utilizan formas foliadas para entradas y salidas de almacén, se efectúen inventarios físicos periódicos, etc. sin embargo, existe la posibilidad de que algún día no se revise a algún empleado o el consecutivo de formas. En esos casos se incurre en el riesgo de control.

3) **RIESGO DE DETECCION:** Es aquel que se tiene, independientemente de haber planeado y definido los procedimientos de auditoría mas adecuados de acuerdo a las circunstancias, y de que la compañía tenga implantado un sistema de control interno satisfactorio, de no detectar errores importantes. En la joyería se puede tener un control interno adecuado, se aplicaron procedimientos de auditoría (inventarios físicos, pruebas de compras y salidas de almacén, valuación etc.) y no excluye la posibilidad de que no se estén contabilizando cierta cantidad de diamantes.

i) SALVEDAD.

Cuando se revisan unos estados financieros y se llega a la conclusión de que estos contienen desviaciones a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o bien hubo limitaciones que no permitieron hacer una adecuada evaluación, el auditor deberá indicar en su dictamen estas circunstancias conocidas como salvedades, las cuales, dependiendo su importancia relativa obligaran a un dictamen con salvedades, una abstención de opinión o bien una negación.

j) ALCANCE.

Se define como el número de saldos, transacciones, etc., que son examinados, observados, confirmados o abordados de diversas formas por el auditor.

k) ASIENTOS DE AJUSTES Y RECALCIFICACIONES.

Cuando en el transcurso de su trabajo, el auditor descubre errores en los registros contables, ya sea por descuido, omisión, negligencia, etc., deberá proponer un asiento de ajuste o recalcificación, según sea el caso.

Es común escuchar que es un asiento de ajuste, cuando se afectan directamente las cuentas de resultados, es decir, el momento en que se modifica el resultado del ejercicio y es recalificación cuando no se afecta dicho resultado.

En mi opinión, un asiento de ajuste no solamente procede cuando se afecta el resultado, sino que también puede afectar cuentas de balance, por ejemplo, si una compañía ha dado un anticipo para la compra de mercancía y aun no se ha registrado, el auditor deberá proponer un ajuste para que se incluya en el rubro de inventarios disminuyendo el de efectivo; en caso de que se haya registrado un producto terminado en la subcuenta de materia prima, deberá proponer una recalificación.

Otra característica de los ajustes, consiste en que necesariamente la compañía deberá registrarlos y en caso de que no lo haga deberá proponerse una salvedad; las reclasificaciones no es necesario que las registre, pues, únicamente se proponen para efectos de presentación en los estados financieros.

1.2 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La auditoría constituye una actividad profesional y en consecuencia requiere de la aplicación de técnicas para poder opinar sobre la razonabilidad de cierta información; así mismo el auditor deberá tener muy presente el concepto de responsabilidad mismo que debe asumir en el desempeño de su trabajo.

El trabajo del auditor es, sin lugar a duda, una fuente de información no solamente para la persona que lo contrata, sino para una serie de personas que, de una u otra manera, se relacionan con el cliente del auditor, por ejemplo clientes, inversionistas, proveedores, bancos, gobierno etc. esto implica una serie de conocimientos especializados que forman el cuerpo técnico de la auditoría.

De esta manera el Boletín "1010" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece que las normas de auditoría son:

"Requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo".

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Los procedimientos de auditoría son las técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, en las cuales el Contador Público se basa para fundamentar su opinión.

Las Normas de Auditoría se clasifican de la siguiente manera:

a) NORMAS PERSONALES.

Se refieren a las cualidades que debe reunir el auditor para la ejecución de su trabajo. Estas normas son:

1) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.

El auditor, como todo profesional, debe estar capacitado técnica y profesionalmente, ya que de esto depende en gran medida el resultado satisfactorio de su trabajo.

2) Cuidado y Diligencia Profesionales.

Es importante la calidad del trabajo del auditor, por lo que debe realizarlo con esmero y dedicación.

3) Independencia.

El resultado del trabajo del auditor es emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de su cliente. Esta opinión debe estar libre de cualquier factor externo que pudiera, influir en el desempeño de su trabajo.

Se considera que se pierde la independencia cuando se dictaminan estados financieros que:

- + Son del cónyuge y/o familiar cercano.
- + Son de la empresa, sobre la cual se tiene posición accionaria importante o se desempeña un puesto importante en la misma (Director, etc).
- + Son del cliente del cual se obtiene durante un ejercicio fiscal, mas del 50% de los ingresos del auditor.

b) NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

Estas normas tienen como objeto determinar las bases mínimas sobre las cuales debe actuar el auditor en la ejecución de sus trabajos.

1) Planeación y Supervisión.

Es indispensable una adecuada planeación del trabajo que se va a efectuar, esto con el objeto de realizarlo oportunamente y de la mejor y mas eficiente manera posible.

Para cumplir con la calidad que se exige en el trabajo del auditor, es indispensable una adecuada supervisión durante el desarrollo de éste, con el objeto de que los procedimientos establecidos en la planeación se cumplan adecuadamente.

Por lo general, en los despachos de auditores, existe una estructura piramidal formada por el socio, gerente, encargado y ayudantes; es una actividad de

las tres primeras personas planear el desarrollo de la auditoría y ejercer una supervisión estrecha en el desarrollo de la misma.

El encargado, por estar físicamente en las instalaciones de la empresa y ser la persona a la que le reportan los ayudantes, supervisa el trabajo de ellos constantemente, sin embargo, en una auditoría posiblemente no se tenga la estructura del personal arriba indicado, por lo que es responsabilidad de la persona que posee mayor experiencia, la supervisión.

2) Estudio y Evaluación del Control Interno.

El alcance de las pruebas de auditoría así como los demás procedimientos necesarios que a su juicio considere el auditor, dependen por lo general del grado de confianza que se tenga respecto del Control Interno de la Compañía; esto implica su estudio y evaluación, como parte indispensable de una auditoría.

3) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.

Durante las pruebas, el auditor debe cerciorarse de que las cifras presentadas, por el cliente son correctos.

Los procedimientos de auditoría son la base para que el auditor obtenga la evidencia suficiente y competente de su revisión, mismos que deberán quedar plasmados en los papeles de auditoría.

Los papeles de auditoría, son el conjunto de información recabada por el auditor y que contiene entre otros la misma planeación de la auditoría, balanzas de comprobación de la empresa, confirmaciones, actas de asamblea, cálculos y conclusiones de sus pruebas realizadas sobre las cuales fundamentara su opinión. Estos papeles deberán estar a disposición de auditorías posteriores.

c) **NORMAS DE INFORMACION.**

1) El trabajo del auditor se resume en la emisión del Dictamen que se integra por:

+ **Párrafo del alcance:**

Es decir, se hace hincapié a que los estados financieros de una empresa y a una fecha determinada fueron revisados conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y que se aplicaron las pruebas y procedimientos que se consideraron necesarios de acuerdo a las características de la empresa auditada.

+ **Párrafo intermedio:**

En caso de existir un hecho que por su importancia, debe informarse al lector, se plasmará en un párrafo por separado.

+ **Párrafo de la opinión:**

En este apartado el auditor concluirá su trabajo, indicando si los estados financieros presentan o no razonablemente la situación financiera de la empresa

y si ésta se preparo de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con el ejercicio inmediato anterior.

Junto con su Dictamen el auditor presentara los estados financieros revisados, así como sus notas complementarias.

2) Carta de recomendaciones sobre las deficiencias encontradas durante la revisión.

Todo esto es lo que el cliente e interesados ven como resultado de la auditoría, por lo que deben existir requisitos mínimos indispensables para la presentación de dicha información.

3) Aclaración de la relación con los Estados o Información Financiera y Expresión de Opinión.

El auditor, en su dictamen, debe expresar su opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros dictaminados, asimismo debe aclarar la relación que guarda con dichos estados.

Al firmar su dictamen, se considera que el auditor queda asociado a los Estados, mostrando con esto su

responsabilidad, que como profesional tiene en el desarrollo de su trabajo.

4) Bases de Opinión.

En la opinión del dictamen se debe hacer mención de que:

- + Los Estados Financieros fueron preparados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados,
- + Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes con el ejercicio anterior y
- + Que la información y notas son adecuadas y suficientes para su razonable interpretación.

1.3 ESTRUCTURA BASICA PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA.

a) Análisis del riesgo general.

Para iniciar su trabajo, el auditor debe conocer a la empresa que va a revisar, es decir, entender las actividades y operaciones que se realizan cotidianamente dentro de la misma así como los factores externos e internos que afectan

en su operación. Evaluar el Control Interno e identificar los ciclos y flujos de transacciones mas importantes dan al auditor un panorama general del riesgo global y la importancia relativa de cada una de las áreas que integran a los estados financieros y con base a esta apreciación puede planear su enfoque de auditoría.

Si al evaluar el riesgo global el auditor tiene confianza sobre los sistemas y controles existentes, podrá diseñar un plan balanceado de pruebas sustantivas y de cumplimiento, en caso contrario tendrá que optar por un plan que incluya pruebas sustantivas con el fin de revisar con mas detalle las transacciones y operaciones realizadas por la empresa.

b) Revisión del flujo de transacciones.

Consiste en entender y documentar los procedimientos y controles mas importantes de la empresa, como podría ser el manejo de los inventarios desde el momento en que se levanta un pedido, se recibe la mercancía, se procesa y se vende.

Con este conocimiento, se pretende que el auditor pueda evaluar si dichos procedimientos y controles son adecuados a las necesidades de la empresa.

c) Análisis de riesgos específicos.

Con base a la evaluación que se realizó a los procedimientos y controles internos de la empresa, se diseñaran las pruebas de cumplimiento que se consideren apropiadas para satisfacerse del adecuado funcionamiento de los mismos; si en la evaluación anterior, el auditor determina que los controles no son adecuados a las características de la empresa tendrá que modificar su plan de pruebas sustantivas inicial.

d) Pruebas de auditoría.

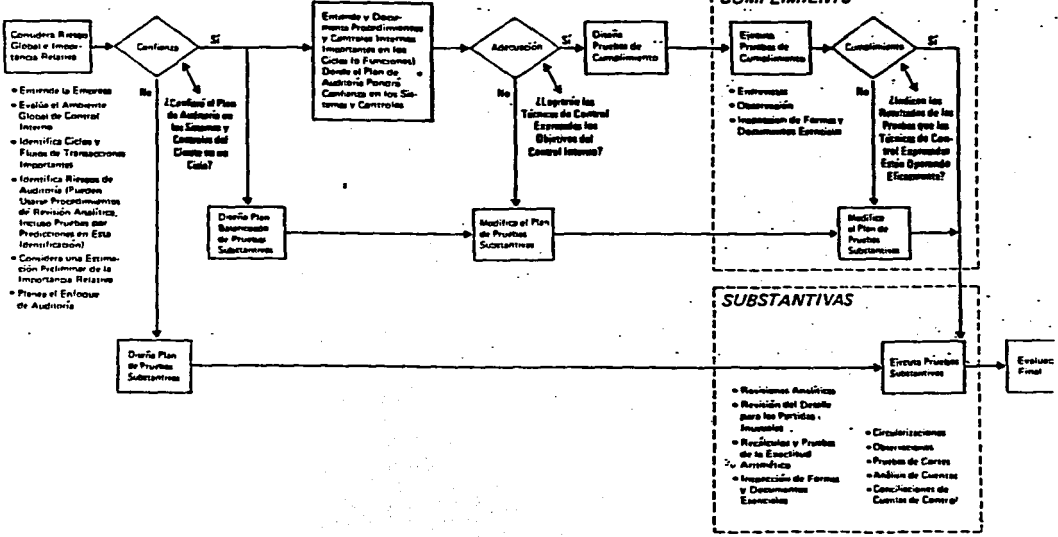
Una vez diseñadas las pruebas de cumplimiento el equipo de auditoría deberá aplicarlas a través de entrevistas, observación, inspección de formas, confirmaciones etc. y si los resultados son satisfactorios podrá aplicar las pruebas sustantivas que había considerado en su plan original en caso contrario deberá modificarlo e incrementar sus pruebas sustantivas.

Una vez aplicadas las pruebas de auditoría y con base a los resultados obtenidos, se obtendrá la evaluación (opinión) final sobre los estados financieros.

REVISIÓN DEL FLUJO DE TRANSACCIONES
ANÁLISIS DE RIESGOS ESPECÍFICOS

ANÁLISIS DEL RIESGO GENERAL

PRUEBAS DE AUDITORIA



1.4 CLASIFICACION DE INVENTARIOS.

Por la naturaleza de los inventarios la cual depende en gran medida de las características de cada negocio, se clasifican generalmente con el objeto de agruparlos de acuerdo a sus características, grado de avance en el proceso y disponibilidad, como sigue:

a) **MATERIA PRIMA:**

Es el conjunto de materiales que adquiere una entidad con el objeto de transformarlos o procesarlos y convertirlos en producto terminado.

b) **ALMACEN DE PRODUCCION EN PROCESO:**

Comprende un conjunto de materias que han sido transformadas o procesadas parcialmente, por lo que aun no pueden venderse.

c) **PRODUCTOS TERMINADOS:**

Incluye todos aquellos artículos que están dispuestos para la venta.

d) **MATERIAL DE EMPAQUE Y ENVASE:**

Son aquellos materiales indispensables para dejar en óptimas condiciones (o presentar adecuadamente), el producto terminado para su posterior realización.

e) **INVENTARIOS DE LENTO MOVIMIENTO:**

Se caracterizan por ser artículos que, por naturaleza, no se venden continuamente en la operación de la empresa.

g) INVENTARIO OBSOLETO:

Debido a la tecnología, existen artículos que son sustituidos por otros nuevos. Su realización no podrá ser tan inmediata debido posiblemente a cambios en líneas de producción, a cambios de equipo e inclusive a la existencia de cualquier otro artículo que contenga innovaciones tecnológicas.

1.5 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en el rubro de inventarios son los siguientes:

a) Comprobar su existencia física.

El registro de inventarios puede contener mercancías obsoletas o en mal estado, así como deficiencias en el registro de entradas y salidas del almacén, faltantes por sustracciones indebidas, errores al recibir o entregar mercancía, etc., esto nos obliga, entre otros procedimientos a realizar un recuento físico para validar la correcta existencia y buen estado de estos.

b) Verificar que sean propiedad de la empresa.

El auditor debe asegurarse a través de documentos (factura del proveedor por lo general) que los inventarios son propiedad legítima de la empresa.

c) Determinar la existencia de gravámenes.

Es necesario conocer si los inventarios están sujetos a algún gravamen el cual afecte en determinada manera su integridad y valor. Los gravámenes deben ser identificados y revelados en las notas que se hagan a los Estados Financieros.

d) Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración que no exceda a su valor de realización.

Para los diferentes tipos de inventarios, se debe verificar que el método de valuación se aplica de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Deberá observarse que el valor neto de realización (precio de venta) no sea inferior a la valuación.

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

El auditor debe verificar que el método de valuación de los inventarios se aplicaron consistentemente de acuerdo con lo establecido en el Boletín C-4 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados,

con el objeto de que al analizar este rubro, se tomen importes derivados de la aplicación del mismo método. En caso de existir un cambio en el método de valuación este deberá ser revelado en el dictamen del auditor así como en las notas a los estados financieros, donde se indicara el efecto del cambio de valuación.

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

g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los Estados Financieros.

1) Que se incluyan todos los grupos de partidas que integran los inventarios.

2) El método de valuación empleado por la compañía, se aplique conforme con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

3) Las estimaciones necesarias para reconocer la pérdida de valor, se calculen correctamente.

4) Los gravámenes a los que estén sujetos, sean suficientemente revelados.

1.6 ASPECTOS FISCALES.

A partir de 1987, entro en vigor el titulo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y uno de los mas importantes

cambios con respecto al titulo VII (titulo al que sustituyo) fue precisamente el manejo de los inventarios; en el primero se consideran como deducibles las compras y en el segundo el costo de ventas; esto ha originado que exista un error en la apreciación sobre el manejo de los inventarios pues se ha hecho común la siguiente frase "Los inventarios no tienen efectos de deducibilidad, ya que se consideran como deducibles únicamente las compras".

A continuación presento la implicación que tiene este rubro según los ordenamientos fiscales:

a) Código Fiscal de la Federación.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Publico tiene facultades para poder presumir ingresos omitidos por parte de los contribuyentes (personas físicas o morales), por lo que los obliga a llevar un método de valuación de inventarios, en caso contrario podrá determinar alguna utilidad fiscal (Art. 55-IV), así mismo, aquellos inventarios que se encuentren en sus instalaciones se presumirán de su propiedad (Art 59-VIII). También se pueden presumir como ingresos no declarados los faltantes de inventarios (Art 60).

b) Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

En el artículo 58 de este ordenamiento señala cuales son entre otras, las obligaciones para los contribuyentes que tributan bajo el régimen general de la ley (arts. 112 fracc.

VII y 119 I fracc. II para personas físicas con actividad empresarial y régimen simplificado respectivamente), y en la fracción VII se plasma la obligación de practicar un inventario físico de las existencias a la fecha en que termine el ejercicio, sin embargo, el artículo 62 (art. 135 para personas físicas con actividad empresarial y régimen simplificado) del reglamento da la oportunidad de practicar este inventario anticipadamente hasta el último día del mes anterior a la fecha de terminación del ejercicio o efectuar conteos físicos parciales (rotativos) durante el ejercicio, efectuando en ambos casos la corrección de las diferencias.

A través de estos artículos se observa la importancia fiscal de los inventarios ya que por un faltante de inventarios se podrá considerar un ingreso acumulable.

Para algunas empresas es más práctico efectuar la toma de sus inventarios físicos a la mitad de su ejercicio fiscal y no al cierre como lo establece esta ley, el auditor se encuentra en un problema cuando se da esta situación, ya que debe exigir a la empresa el adecuado cumplimiento de los ordenamientos fiscales, sin embargo, en mi opinión es válida la toma de este inventario si:

- 1) El auditor determina que el control interno en la toma del inventario, así como el manejo (custodia y registro) de las existencias es adecuado a las características de la empresa.
- 2) Al cierre del ejercicio se practica un conteo aleatorio de algunos artículos comparando el resultado

de este contra lo registrado en la contabilidad; en caso de que las variaciones no sean tan importantes se podrá tomar como válida la cifra que muestren los registros contables, en caso contrario deberá practicarse un nuevo conteo.

Por el giro de las empresas, existen aquellas que al practicar sus inventarios físicos tienen diferencias contra sus registros, esto se debe básicamente a las mermas que se tienen tanto en el proceso productivo como por la misma naturaleza de los artículos. Es necesario que la empresa así como el auditor puedan asegurarse de la razonabilidad del porcentaje de merma que se puede tener en un determinado proceso y así poder en un momento determinado probar ante las autoridades hacendarias que no se trata de ingresos no registrados.

Para aquellos contribuyentes que se dediquen a la ganadería podrán deducir la diferencia entre el inventario inicial y el final, cuando el inicial sea mayor (Arts. 22 fracc. V y 108 fracc. V para personas morales y físicas respectivamente).

En caso de tratarse de una empresa inmobiliaria, los terrenos tienen una aplicación diferente al que se indicó anteriormente ya que la compra de estos no es deducible como tal, y se tendrá que determinar su costo fiscal deducible en el momento de la enajenación (Art. 18).

c) Impuesto al Activo.

En el año de 1989, surge este nuevo impuesto que grava a la tasa del 2% los activos de la empresa y en su artículo 2 fracción IV se establece que los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que los contribuyentes utilicen en la actividad empresarial y tengan al inicio y cierre del ejercicio, valuados al método que tengan implantado, se sumaran y se dividirán entre dos. En caso de que el contribuyente cambie su método de valuación, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el artículo 3 párrafo 4, se indica que cuando los inventarios no se actualicen conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, estos se deberán actualizar conforme a alguna de las siguientes opciones:

I. Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se determine el impuesto, o

II. Valuando el inventario final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.

Como se indica en el Impuesto Sobre la Renta los terrenos tienen un tratamiento especial y estos se

actualizaran para efectos de esta ley, desde la fecha en que se adquirieron o se valoraron catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. (Art. 3 Párrafo 3.)

1.7 REEXPRESION DE LOS INVENTARIOS.

El boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. obliga a las entidades que elaboran los estados financieros básicos a reexpresarlos con el fin de reconocer los efectos inflacionarios en cada uno de los rubros que integran dichos estados.

Para efectuar la reexpresión, pueden aplicarse dos métodos diferentes que son:

a) " Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, que consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales."

En otras palabras, este método consiste en términos generales, en actualizar cada uno de las partidas que integran los rubros desde la fecha en que se dieron de alta en la contabilidad hasta la fecha en que se elaboran los estados financieros. Por ejemplo un inventario que se adquirió en octubre de 1993 y no fue vendido al cierre de ese ejercicio, se actualizara de la siguiente manera:

Valor del la inversión inicial	N\$ 84,000
Factor de actualización (1)	1.012068
Valor actualizado del inventario	N\$ 85,014

(1) Este factor se obtiene de la siguiente manera

$$\underline{I.N.P.C. Dic 93 = 36069.5} = 1.012068$$

$$I.N.P.C. Oct 93 = 35638.4$$

Es común que el valor de los inventarios se integren por varias capas (inventarios comprados en meses diferentes), por lo que para proceder a su actualización se deberá determinar la rotación de los mismos (véase capítulo 4.2) y con base a esta se determinara el factor de actualización. Por ejemplo supongamos una rotación de 3 meses

I.N.P.C. DIC 93	36068.5
I.N.P.C. NOV 93	35795.6
I.N.P.C. OCT 93	35638.4

107502.5/3 = 35834.1

Factor de actualización = 36068.5 = 1.006539

35834.1

Valor actualizado del inventario N\$ 84,549

b) " Método de actualización de costos específicos, llamado también valores de reposición, el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado."

Es decir que se valúan los elementos al valor que según en el mercado se pagaría por ellos. Siguiendo el ejemplo del método anterior

Valor de la inversión inicial	N\$ 84,000
Valor en el mercado del producto	87,500
Valor a registrar del inventario	N\$ 87,500

De acuerdo a los lineamientos del boletín B-10, al efectuar la reexpresión, deben compararse estos dos métodos y determinar la diferencia que existe entre ambos a la que se le conocerá como "Resultado por Tenencia de Activos No Monetarios (RETANOM)" y se registrara formando parte de la cuenta Exceso o Insuficiencia en la actualización del Capital Contable.

**CAPITULO II: ESTUDIO Y EVALUACION DEL
CONTROL INTERNO.**

- 2.1 ANALISIS FACTORIAL.**

- 2.2 OBTENCION DE INFORMACION PARA PLANEAR
LA AUDITORIA.**

- 2.3 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**
 - 2.3.1 CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS.**

 - 2.3.2 METODOS PARA LA REVISION DEL CONTROL
INTERNO.**

 - 2.3.3 FASES DE REVISION DEL CONTROL INTERNO.**

 - 2.3.4 ELABORACION DEL PROGRAMA DE AUDITORIA.**

Como se menciona en el capítulo anterior, una de las normas de la ejecución del trabajo consiste en la planeación de la auditoría. El hombre en todas sus actividades antes de ejecutar una acción, establece el mejor camino para alcanzar sus objetivos, consecuentemente el auditor antes de iniciar su revisión, debe determinar como va a realizar su trabajo.

Podríamos definir a la planeación como:

"El acoplamiento en tiempo y lugar de los recursos materiales y humanos para que la actuación subsiguiente sea adecuada".

Dentro de la planeación el Contador Público debe establecer la fecha en que se va a realizar el trabajo, tiempo en que se desarrollará, selección del personal para su ejecución, establecer, si el trabajo se efectuará en dos o mas etapas (Auditoría preliminar y final) y determinar áreas a revisar.

Después de efectuar la planeación el auditor procederá a estudiar y evaluar el Control Interno y en consecuencia formulará el programa de trabajo donde se mencionarán los procedimientos de auditoría que utilizará en su revisión, sin dejar de considerar el alcance de sus pruebas.

2.1. ANALISIS FACTORIAL.

Para alcanzar un objetivo, debemos planear las acciones y determinar los medios para conseguirlo. Para planear el trabajo de auditoría debemos precisar los objetivos, ventajas y desventajas, alcance y limitaciones del trabajo a ejecutar, por otra parte debemos tener un conocimiento de la persona física o moral a la cual se le prestará el servicio. Este conocimiento se refiere a un Análisis Factorial del entorno en que se desenvuelven las operaciones de la entidad, es decir, conocer su administración, giro del negocio, clientes y proveedores potenciales, situación financiera, aspectos legales, fiscales y todos aquellos elementos que inciden en las cifras asentadas en sus Estados Financieros, sin olvidar la importancia del Control Interno que tiene implantado la entidad a auditar.

El análisis factorial comprende una evaluación de los factores externos e internos que están interrelacionados con las operaciones del negocio y que pueden ser calificados y presentados en Estados Financieros. Estos factores son:

a) ECONOMICOS:

Es indispensable para el auditor saber cuales son las condiciones económicas que se presentan en la entidad en que esta ubicada la empresa, así como las condiciones a nivel nacional y por último a nivel internacional. Esto se debe a que la empresa no es un

organismo aislado, ya que se mueve en función de las empresas que le rodean y consecuentemente le afectan positiva o negativamente en el monto de sus operaciones.

b) POLITICOS:

Se debe analizar cual es la situación política del país y que influencia o repercusión podría tener en la empresa. Una decisión política puede hacer que una empresa se expanda más o deje de existir.

Tal es el caso de la firma del Tratado de Libre comercio (TLC) celebrado entre Canadá, Estados Unidos y México, que entra en vigor a partir del 10. de enero de 1994 y siendo su objetivo la apertura comercial en todos los sectores económicos, situación que implica que las empresas se esfuercen en hacer mas eficiente su producción, es decir, mejorar la calidad de sus productos, disminuir costos operativos, establecer metas a corto, mediano y largo plazo, allegarse de innovaciones tecnológicas, establecer canales de distribución adecuados, etc.

c) SOCIALES:

El objetivo primordial de toda organización es prestar un servicio a la comunidad, satisfacer las necesidades de ésta.

Es importante que el auditor evalué este punto, ya que se relaciona directamente con las ventas del

negocio. Si no se cumple con el objetivo social, la empresa vendrá a menos.

d) FISCALES:

La empresa necesita cumplir con una serie de requisitos fiscales para poder realizar sus operaciones, ya sea internamente, con terceras personas o con el estado mismo. El auditor debe conocer las situaciones fiscales que influyan en su revisión, por tal motivo, se debe tener un conocimiento adecuado de estos aspectos, los cuales deben ser aplicados por la empresa dentro del marco jurídico establecido por las leyes fiscales.

El conocimiento que se tenga de las situaciones fiscales en que se ve envuelta la empresa, facilitara el obtener un beneficio para ésta y evaluar riesgos de obligaciones no cumplidas adecuadamente.

e) LABORALES:

Se debe de conocer la situación que guarda una empresa respecto a las relaciones con los empleados y obreros. Una organización se compone de hombres, por tal motivo, el buen funcionamiento de ésta, así como el logro de los resultados esperados dependen de la adecuada integración que se tenga entre estos.

f) FINANCIEROS:

Se deben considerar estos elementos, debido a que la auditoría puede verse afectada por préstamos bancarios o bien, préstamos, garantías y avales

otorgados por la empresa, su apalancamiento, ó si la empresa esta sujeta a alguna contingencia por su estructura financiera.

El boletín C-12 de la Comisión de Principios de Contabilidad define una contingencia como:

"Una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la perdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o perdida."

2.2 OBTENCION DE INFORMACION PARA PLANEAR LA AUDITORIA.

Para conocer adecuadamente la situación de la empresa mediante el **"ANALISIS FACTORIAL"** existen diversas maneras de obtener la información necesaria y con base a esta, poder diseñar el programa idóneo, para la ejecución del trabajo de auditoría.

Existen diversas formas para obtener la información necesaria son las siguientes:

- a) Entrevistar al funcionario a cargo del proyecto con el fin de determinar el objetivo del trabajo a ejecutar, conocer las limitaciones y condiciones que se pueden tener en la ejecución del trabajo, la coordinación que se puede realizar con el personal de la empresa, tiempo en que debe ser concluido el trabajo, etc.
- b) Entrevistar a otros funcionarios de la empresa con el propósito de conocer los sistemas, procedimientos y políticas que la organización ha implantado para mejorar la operación del negocio.
- c) Visitas a las instalaciones del cliente con el objeto de observar y analizar las operaciones, así como conocer el sistema de Control Interno con que se cuenta.
- d) Analizar los Estados Financieros de la empresa, de tal manera que permita tener una idea del monto e importancia del volumen y naturaleza de las operaciones realizadas por la empresa en el ejercicio que debe ser revisado.
- e) Estudiar los documentos de carácter legal, como son actas de asambleas, demandas y toda aquella información que se relacione con la situación jurídica de la empresa y que influya en el resultado de las operaciones de ésta.
- f) Revisar papeles de trabajo e informes de auditorías anteriores, con el objeto de aprovechar la

experiencia del trabajo anterior y de esta manera mejorar el resultado de la auditoría en curso.

En la profesión es común que un auditor sea llamado para sustituir a otro, en este caso, con el objeto de mantener una ética profesional, deberá existir una comunicación apropiada para que el auditor sucesor aproveche las experiencias de su predecesor.

g) Estudio y evaluación del Control Interno indispensable para la planeación adecuada de la auditoría.

2.3 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Control Interno, como se menciona en el Capítulo I de este trabajo se define como:

"Plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas preestablecidas por la administración".

(Boletín E-02 preparado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y aprobados por el Comité Ejecutivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (I.M.C.P.) en su junta celebrada el 4 de noviembre de 1992).

De esta definición se desprenden los siguientes objetivos del Control Interno:

a) SALVAGUARDA DE ACTIVOS:

El Control Interno constituye el sistema idóneo para la protección de los activos de la empresa, sin los cuales la operación de esta no podría llevarse adecuadamente.

Por ejemplo, el hecho de restringir el acceso a personal ajeno al almacén, es una forma de garantizar que los inventarios se encuentran custodiados por personal plenamente identificado.

b) VERIFICACION DE LA RAZONABILIDAD Y CONFIABILIDAD DE LA INFORMACION FINANCIERA:

A través de la calidad del Control Interno con que cuenta la organización, los directores y el auditor podrán tener confianza en las cifras asentadas en los Estados Financieros.

Al practicar un inventario físico, compararlo y aclarar las diferencias contra los registros contables, además de asegurarse que la valuación de los productos se efectúa con base a los métodos establecidos por la administración de la empresa, podremos asegurarnos de que las cifras que se presentan en la información financiera son confiables.

c) PROMOCION DE LA EFICIENCIA OPERACIONAL:

El Control Interno es el sistema a través del cual se buscan los mejores resultados en la operación de la empresa, con la óptima utilización de los recursos materiales y humanos con que cuente el negocio.

Aprovechar el equipo de computo para llevar el control de los inventarios (entradas, salidas, valuación, facturación, etc.) reduce el riesgo de mantener estos registros manualmente, además de requerir menor cantidad de horas-hombre.

d) PROVOCAR LA ADHERENCIA A LAS POLITICAS ESTABLECIDAS POR LA ADMINISTRACION:

La administración fija una serie de políticas que llevan a la optimización de los recursos de la operación.

Es decir, si la administración considero necesario efectuar inventarios físicos periódicos como una política, el personal responsable deberá realizarlos.

2.3.1 CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS.

El Control Interno de Inventarios, constituye uno de los más complejos procedimientos adoptados por la compañía para la salvaguarda de estos activos ya que ésta relacionado con las operaciones de compras, la fabricación y la venta de los productos.

El Control Interno en este rubro de los Estados Financieros, según el Boletín 5120 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, exige que las mercancías sean debidamente pedidas, recibidas y controladas, segregadas, usadas y contadas correctamente con el fin de asegurar una adecuada valuación de los inventarios. Por estos motivos, la revisión, estudio y evaluación del Control Interno deberá orientarse básicamente a los siguientes aspectos:

**a) Autorización del método de valuación
seleccionado por la empresa.**

La dirección de la empresa, tiene la obligación de determinar el método de valuación de los inventarios, por lo que es necesario se verifique su correcta aplicación.

El costo de ventas podría verse alterado en el momento que la empresa modifique su método de valuación.

**b) Segregación adecuada de las funciones de
autorización custodia y registro.**

El objeto de que las funciones estén segregadas, es el evitar que una sola persona o un departamento controle todos los movimientos referentes a registros y transacciones de los inventarios a fin de disminuir posibilidades de error o manejos inadecuados.

**c) Registro oportuno de la inversión en inventarios
y su pasivo correspondiente:**

El objeto de evaluar el registro oportuno de las operaciones, es verificar que se reconozcan las obligaciones referentes a la adquisición de mercancías, así como la existencia de éstas en el período contable correspondiente.

Se pretende que los registros contables de inventarios, coincidan con la existencia física de éstos.

Es común que al cierre del ejercicio, la compañía efectuó erogaciones por compra de mercancía, sin embargo, por no poseer la factura que ampara la compra se registra la operación como una cuenta por cobrar y no como inventario. Debe cuidarse que esta operación se registre afectando al rubro de inventarios y en su caso hacer no deducible dicha compra.

d) Registro oportuno de todos los embarques y en su caso, su facturación, incluyendo la contabilización del correspondiente costo de ventas:

Es necesario vigilar que cada embarque de mercancía se facture adecuadamente y con esto se registre correctamente el crédito en la cuenta de inventarios, así como, el correspondiente movimiento en las cuentas con que se relaciona la operación (Cuentas

por cobrar, I.V.A. por pagar, ventas y costo de ventas).

A través de este punto de Control Interno se buscará que se cumpla con el principio de "Período Contable", es decir, que se registren las operaciones de una manera completa, con todos los efectos que surten en la empresa, en el período que se realicen.

e) Control de las devoluciones.

Debe existir un adecuado control que permita asegurarse de que las devoluciones son procedentes, están debidamente autorizadas, valuadas y oportunamente registradas dentro del periodo al que correspondan.

Una persona deberá verificar el motivo por el cual fueron devueltas las mercancías, ya que es común que los agentes vendedores por el hecho de obtener mayores comisiones realicen ventas ficticias y posteriormente se procede a la devolución.

f) Custodia física adecuada de los inventarios:

El Control Interno exige que exista una adecuada custodia de los inventarios y un acceso restringido a la zona de almacenaje, producción y embarques, esto con el objeto de delimitar responsabilidades entre el personal que tiene a su cargo el manejo físico de los materiales.

g) Planeación y toma periódica de inventarios físicos; su recopilación, valuación y comparación con los libros, y la investigación y ajuste de las diferencias resultantes:

Es recomendable que se efectúen conteos físicos de las existencias, con el objeto de identificar posibles mermas, deterioros, faltantes, obsolescencia, etc. de los artículos. La toma del inventario, debe ser planeada para realizar un adecuado conteo y registro de las existencias, por esto se recomienda la elaboración de un instructivo para la ejecución de éste. El instructivo deberá entregarse con anticipación a las personas que participarán en el recuento, con el fin de dar a conocer el procedimiento establecido por la compañía. Es necesario que el inventario físico se realice por lo menos una vez al año y que se comparen los resultados de éste contra los registros auxiliares de la compañía y, en caso de existir diferencias (faltantes o sobrantes) entre ambos, deberán elaborarse los ajustes correspondientes con la autorización de la dirección.

Existen algunos factores que inciden en la fecha en que se deberán tomar los inventarios físicos, por ejemplo, un almacén con una gran cantidad de productos podrá ser susceptible a la toma de inventarios rotativos; un adecuado control interno en

el manejo de las mercancías permitirá la toma física cuando las existencias son mínimas, etc. sin embargo, dependiendo del control interno existente, es recomendable practicar el conteo lo mas próximo posible a la fecha de los estados financieros a dictaminar.

h) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo:

A través del Control Interno se busca que sean considerados adecuadamente, todos los elementos que componen el costo de los inventarios de la empresa y con esto, efectuar una correcta valuación de los mismos.

i) Registros adecuados para el control de existencias y anticipo a proveedores.

Es objetivo de todas las empresas, contar con adecuados registros de sus existencias, esto, para mantener un control de las mismas, así como también de aquellas propiedad de terceros.

Cada empresa debe mantener un control adecuando de los anticipos que ha dado a sus proveedores y que le permitan conocer la antigüedad de los mismos ya que es común observar anticipos muy antiguos, ya sea por un deficiente control interno que no permite conocer si la mercancía ya fue ingresada al almacén y registrada, o se hizo algún pago en exceso, o bien no

se ha presionado al proveedor para que surta la mercancía oportunamente, etc.

j) Registros adecuados para el control de las existencias propiedad de terceros en almacenes de la empresa:

Este punto está relacionado con el punto anterior, ya que este se refiere al control que debe existir para el registro de mercancía que no es propiedad de la compañía y que sin embargo se encuentra en los almacenes de la misma y por tal motivo debe estar correctamente identificado con el fin de que no altere la información financiera de la empresa.

Cuando se practican inventarios físicos, esta mercancía deberá estar debidamente señalada para que no se incluya dentro de los registros de la empresa, sin embargo, esto no implica que deje de contarse, ya que los dueños tendrán que reclamar determinada cantidad de producto.

k) Comparación periódica de la suma de los registros auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.

El objeto de este punto consiste en verificar el listado de inventarios valuado por cada uno de los grupos que lo componen contra el libro mayor, en caso de existir diferencia entre ambos registros, deberán analizarse y aclararse adecuadamente, ajustando los registros contables.

1) Comprobación de los inventarios físicos por personal interno independiente:

Este punto de Control Interno se refiere a que debe existir una persona ajena a la custodia, registro o acceso al almacén, que se encargue de verificar que los conteos periódicos y ajustes contables se efectúen correctamente.

m) Procedimientos para determinar la pérdida de valor de los inventarios y el registro de las estimaciones correspondientes:

Es indispensable para la empresa asegurarse de las características que guardan sus artículos, es decir, que si existen obsoletos, dañados o son de lento movimiento, deberán ser contabilizados, valuados y presentados adecuadamente en los registros correspondientes, incluyendo las provisiones por la pérdida del valor de los mismos.

En ocasiones, en los talleres de reparación de aviones, automóviles, computadoras, etc. mantienen inventarios de refacciones de modelos que han desaparecido en el mercado, o bien, han sido sustituidos por otros, por lo que dichos inventarios difícilmente podrán ser utilizados.

Por citar un ejemplo, existió una empresa que se dedicaba al transporte aéreo de funcionarios públicos, en cuyos estados financieros existía un inventario de refacciones que representaba

aproximadamente el 12% del valor del Activo, sin embargo, por falta de un adecuado control se recibieron refacciones para otro tipo de aviones a los que ellos utilizaban. Nunca se intento vender estos artículos y se actualizo su valor conforme lo establecido por el Boletín B-10 del I.M.C.P., cuando se auditó esta empresa, los estados financieros cambiaron radicalmente ya que fue cancelada la actualización de los inventarios además de que fue necesario crear una reserva considerable por la perdida de valor de los mismos, ya que existían piezas que habían perdido su utilidad.

n) Adecuada protección a la entidad mediante la contratación de seguros y fianzas:

Uno de los objetivos del Control Interno es la protección de los activos de la compañía, esto se logra a través de un adecuado plan de seguros y fianzas, el cual debe ajustarse a las necesidades de la empresa.

2.3.2 METODOS PARA LA REVISION DEL CONTROL INTERNO.

a) METODO DE CUESTIONARIO.

Como su nombre lo indica, este método consiste en una serie de preguntas elaboradas anticipadamente, que tienden a cubrir los aspectos más importantes y básicos del Control Interno.

A través de una entrevista con el funcionario responsable, el auditor aplica sus preguntas y de esta manera evalúa según su criterio profesional el Control Interno, además determinará si éste es adecuado o no, a las características de la empresa.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así como las grandes firmas de Despachos Contables, cuentan con cuestionarios preestablecidos, los cuales abarcan de una forma general los aspectos sobresalientes para evaluar adecuadamente el Control Interno; esto implica que existan una serie de preguntas que no sean aplicables a determinados giros de negocios, los cuales emplean diferentes controles para mejorar su operación.

Es recomendable que dicho cuestionario preestablecido se adopte a las circunstancias específicas de la empresa con base al conocimiento que el auditor tenga de la misma.

GUÍA DE AUDITORIA DE INVENTARIOS Y COSTO DE
PRODUCCION
EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

	REGISTROS	SI	NO	COMENTARIOS	INIC	INIC
1	Existen registros auxiliares de inventarios perpetuos de contabilidad para: a. Materias primas? b. Materiales diversos c. Proceso? d. Productos en poder de maquiladores o consignatorios? f. Productos recibidos en consignación o para maquila? g. Mercancías en tránsito? En caso contrario, indique qué sistema maneja la compañía para el control de sus inventarios.					
2	Muestra los auxiliares contables: a. Existencias? b. Localización de las existencias? c. Cantidades mínimas y máximas? d. Costo unitario? e. Importe total					
3	Llevar estos auxiliares personas: a. Que no tengan acceso a las existencias? b. Que no autoricen movimientos de inventarios?					
4	Se preparan relaciones mensuales de saldos según auxiliares y se concilian con el mayor?					
5	a. Se manejan registros auxiliares en el almacén para el control de existencias en unidades? b. Podría evitarse esta duplicidad?					
6	a. Existen formas prenumeradas (indique cuáles y quién las autoriza) para el control de entradas de: Materias primas y materiales comprados? Materias primas devueltas por producción? Productos devueltos por los clientes? Productos manufacturados? Productos recibidos en consignación? Productos recibidos para maquila?					

	REGISTROS	SI	NO	COMENTARIOS	INIC	INIC
6	<p>b. Se envían copias de estos informes directamente al departamento de contabilidad?</p> <p>c. Se utilizan estos informes para registrar los movimientos en los registros auxiliares? En caso contrario indique cómo se hace.</p>					
7	<p>a. Existen formas prenumeradas (indique cuáles y quién las autoriza) para el control de salidas por:</p> <p>Entregas a producción?</p> <p>Embarques a clientes?</p> <p>Devoluciones a proveedores?</p> <p>Envíos a maquila?</p> <p>Envíos en consignación?</p> <p>Muestras y obsequios?</p> <p>b. Se envían copias de estos informes directamente al departamento de contabilidad?</p> <p>c. Se utilizan estos informes para registrar los movimientos en los registros auxiliares? En caso contrario indique cómo se hace.</p>					
8	<p>a. Qué procedimiento se sigue para comprobar que nada salga de la planta sin autorización escrita?</p> <p>b. Qué revisión se hace para comprobar que las unidades consignadas en los diversos documentos que amparan entradas o salidas coincidan con lo físicamente recibido o embarcado?</p>					
9	<p>a. Se ajustan los registros de inventarios perpetuos con base a los resultados de inventarios físicos?</p> <p>b. Con qué periodicidad se hace?</p>					
10	<p>Cuando hay diferencia entre los registros auxiliares y las cuentas de control y antes de que los ajustes se registren:</p> <p>a. Se investigan las diferencias por alguien independiente de la custodia y registro? Diga quién.</p> <p>b. Se aprueban los ajustes por escrito por un empleado responsable que no esté relacionado con el manejo o control de inventarios? Diga quién?</p>					

	REGISTROS	SI	NO	COMENTARIOS	INIC	INIC
11	Explique el control físico y contable establecido sobre partidas excluidas de los inventarios y cargadas a resultados que se encuentran físicamente en existencia, tales como mercancías obsoletas, materiales de mantenimiento y de publicidad, refacciones menores, etc.					
12	Explique cómo se controlan y registran las mercancías comprobadas que no ingresan directamente a la compañía sino que se envían a clientes, maquiladores, lugares donde se efectúan trabajos en proceso, etc. COSTOS					
13	Está integrado y controlado por cuentas de mayor general el sistema de costos?					
14	Tiene la compañía un manual de costos?					
15	Están familiarizados los contadores de costos con los procesos productivos?					
16	Se determinan los costos de inventarios y de producción y se mantienen los registros de costos en forma independiente a: a. Compras? b. Control de producción y custodia física?					
17	Con relación al sistema de producción y determinación de costos unitarios, investigue lo siguiente: a. Forma en que se determinan las necesidades y programas de producción. b. Funcionario responsable de autorizar las cantidades a producir. c. Características del proceso productivo. d. Cómo se ejerce el control sobre la producción (órdenes, lotes, etc.) e. Con respecto a las materias primas: Base para la determinación de cantidades a consumir. Forma en que se amparan las entregas a producción y las devoluciones de producción.					

	REGISTROS	SI	NO	COMENTARIOS	INIC	FINIC
	<p>Quién y cómo valúa los consumos.</p> <p>f. Con respecto a la mano de obra directa: Cómo se distribuye a los procesos productivos o centros de costos. Cómo se controla el tiempo empleado en cada lote y orden de producción. Quién y cómo valúa la mano de obra aplicable a cada lote u orden de producción.</p> <p>g. Con relación a los gastos indirectos: Forma en que se acumulan por departamentos, centros de costos u otras bases para segregarlos y aplicarlos conforme a las diversas etapas del proceso productivo. Bases para el prorrateo a lo producido y su razonabilidad (unidades producidas, horas-hombre o máquinas empleadas, etc.) Separación de capacidad ociosa y aplicación directa a resultados.</p> <p>i. Control de tiempo y costos empleados en procesos.</p> <p>j. Por lo que respecta a producción terminada: forma en que se ampara la entrega al almacén. Quién y cómo la valúa.</p> <p>k. Por lo que respecta a la producción en proceso: Informes que se preparan para conocer cantidades y grados de avance.</p> <p>Quién y cómo lo valúa, de tal forma que permita determinar el costo real por tipo de producto o por otra unidad de producción.</p> <p>l. Informes que se preparan para conocer: Unidades producidas. Costos por departamentos. Costos unitarios de producción. Variaciones con presupuestos.</p>					

	REGISTROS	SI	NO	COMENTARIOS	INIC	INIC
18	<p>Cuando se usen costos predeterminados (estándar o estimados) investigue los siguientes aspectos además de los indicados en el punto 17:</p> <p>a. Grado de detalle de los estudios en que se basan los costos.</p> <p>b. Cómo se determinan y contabilizan las variaciones en precio, volumen y eficiencia.</p> <p>c. Información que se produce para explicar variaciones importantes y medidas correctivas para eliminarlas.</p> <p>d. Frecuencia con que se revisan y modifican los costos.</p> <p>e. Cómo se eliminan las variaciones para asegurar una valuación razonable de los</p>					
19	<p>Se preparan informes adecuados para mantener a la gerencia informada respecto a:</p> <p>a. Niveles de inventarios?</p> <p>b. Problemas de producción?</p> <p>c. Producción defectuosa?</p> <p>d. Variaciones en costos?</p> <p>LISTADOS FINALES DE INVENTARIOS</p>					
20	<p>Se preparan los listados de inventarios finales con base en hojas de conteo, marbetec, etc.</p> <p>Diga quién y cómo lo hace.</p>					
21	<p>Están preparados los resúmenes, listados, etc. en tal forma que:</p> <p>a. Agrupen cantidades por tipo de material o producto, por grado de avance en la producción, etc. y proporcione suficiente información para que se reduzcan al mínimo los errores en la valuación?</p> <p>b. Haya referencia al documento de conteo original que se usó para prepararlos.</p> <p>Se revisan los listados finales de inventarios, ya valuados para:</p>					
22	<p>a. Detectar errores aritméticos?</p> <p>b. Juzgar la razonabilidad de las cantidades y de los costos unitarios por</p>					

	REGISTROS	SI	NO	COMENTARIOS	INIC	INIC
	tipos de inventario, grados de avance de la producción, etc.? Diga quién y como lo hace.					
23	Se lleva a cabo un corte de operaciones que permita asegurarse de que: a. Se hayan registrado todos los pasivos por aquéllos inventarios que se contaron físicamente? b. Todos los embarques anteriores al inventario físico fueron facturados y registrados?					
23	c. Todas las recepciones y embarques de última que hayan sido segregadas y excluidas del inventario físico se consideraron en la conciliación del físico con las cuentas de control?					
24	a. Se investigan oportunamente las diferencias resultantes del inventario físico? b. Se aprueban los ajustes por escrito por un funcionario responsable? CONDICION Y VALUACION DE LOS INVENTARIOS a. Qué procedimiento se tienen establecidos para identificar los productos obsoletos, dañados o de lento movimiento, y determinar la pérdida en su realización? b. Con qué periodicidad se hace? c. Que información se proporciona a la gerencia sobre el particular?					
26	Hacen estas revisiones empleados que no estén involucrados con los registros de inventarios y su custodia física?					
27	Se toma en consideración y en forma consistentes para la valuación de los inventarios el principio de costo o mercado, el que sea menor?					
28	Se registran a tiempo los ajustes necesarios para reflejar pérdidas de uso o valor de los inventarios?					

	REGISTROS	SI	NO	COMENTARIOS	INIC	INIC
29	<p>Son éstos aprobados por funcionarios que no están involucrados en:</p> <p>a. Compras o producción? b. Control contable o custodia física?</p> <p>Concluya sobre el grado de confianza que merece el control interno y su efecto sobre las pruebas de cumplimiento y sustantivas planeadas.</p> <p>Auditor a cargo Gerente</p> <p>Fecha Fecha</p>					

b) METODO DESCRIPTIVO.

Este método consiste en la elaboración de un memorándum donde se redactan de manera clara, concisa y precisa, todos aquellos sistemas y procedimientos de control establecidos dentro de la empresa, se detallan las actividades de los diferentes departamentos, funcionarios y empleados responsables, registros contables, políticas, etc., debiendo resaltar aquellos puntos que por su debilidad o importancia, así lo requieran.

En la aplicación de este método el auditor deberá entrevistarse con el funcionario correspondiente al área que revisará y con base en la platica que desarrolle con él, obtendrá la información necesaria para redactar su estudio, resaltando los puntos fuertes y débiles del Control Interno.

COMPañIA "X"
AUDITORIA AL 31 DE DICIEMBRE DE 199X
INVENTARIOS
MEMORANDUM DE CONTROL INTERNO

Realizó:

Revisó:

Fecha:

La compañía "X", se dedica a la producción de frituras (papas), a partir de 199x. Cuenta con almacén de materia prima, producción en proceso y producto terminado, siendo los responsables el C.P. Rodolfo Torres, Cristóbal Solís y Armando López, respectivamente, siendo los únicos con el poder de autorizar los movimientos que se realicen en dichos almacenes.

Existen registros auxiliares (kardex) para el control de inventarios perpetuos de materia prima, producción en proceso y productos terminados; de igual forma, al existir productos en poder de terceros, o propios en maquila o consignación, se cuenta con su plena identificación.

El registro de las existencias es llevado por personal ajeno a su acceso, (C.P. Araceli Torres), así como a autorizaciones de movimientos de los mismos.

Mensualmente se practican inventarios físicos que se

concilian con el mayor, en donde, en caso de existir variaciones, éstas son aclarados y ajustados en registros. En dichos inventarios se cuenta un listado contable donde se muestran todos los artículos en existencia, su costo y valuación total, misma que sirve a los auditores para su selección.

Es importante mencionar que los conteos físicos se llevan en forma coordinada por personal de contabilidad y almacén.

En los diversos almacenes se manejan formas prenumeradas como son las notas de entrada y salida, devoluciones, trasposos entre almacenes, órdenes de compras, así como requisiciones o pedidos. Dicha documentación cuenta con copias de las cuales uno se envía al departamento de contabilidad para su registro oportuno.

Cabe mencionar que la Compañía no tiene en existencia productos en mal estado u obsoletos.

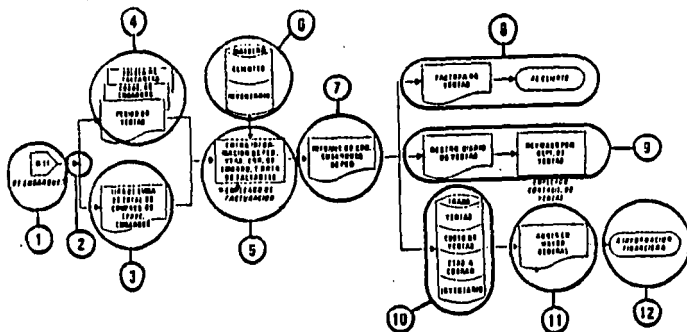
Conclusión:

Con base a lo anterior, podemos concluir que la Compañía cuenta con un adecuado control interno de acuerdo a sus necesidades en el área de inventarios, situación que no altera la base de selección establecida para efectuar nuestras pruebas de cumplimiento.

c) METODO GRAFICO.

Consiste en la elaboración de diagramas o flujogramas, referentes a las actividades desarrolladas dentro de un determinado departamento de la entidad.

A través de estos flujogramas se pueden observar claramente los procedimientos existentes en los departamentos y con base en estos podrá el auditor determinar la bondad del Control Interno existente.



FALLA DE ORIGEN

En los tres métodos antes mencionados, el auditor, al finalizar su estudio del Control Interno evaluará y concluirá su revisión, determinando si éste es adecuado o no a las características de la empresa y en caso de encontrar deficiencias, las hará notar a la Dirección a través de la **"CARTA DE SUGERENCIAS"**.

Por último, con base en el resultado obtenido de su evaluación determinará el alcance de su revisión a través de las pruebas de cumplimiento y sustantivas correspondientes.

2.3.3 FASES DE REVISION DEL CONTROL INTERNO.

Para el examen del Control Interno, el auditor deberá cubrir las siguientes fases:

a) ESTUDIO:

Consiste en el conocimiento por parte del Contador Público, del sistema de Control Interno existente en la empresa.

Este estudio, deberá quedar plasmado en sus cédulas de auditoría, con el fin de dejar evidencia de su trabajo.

b) COMPROBACION:

En esta fase el auditor verifica si los sistemas y procedimientos dictados y aprobados por la Dirección de la empresa, se cumplen adecuadamente por las personas responsables.

c) EVALUACION:

Es la apreciación u opinión que se forma el Contador Público respecto al Control Interno de la entidad revisada.

2.3.4 ELABORACION DEL PROGRAMA DE AUDITORIA.

Una vez obtenida la información requerida por el auditor, éste podrá definir los procedimientos de auditoría a emplear en su examen de los Estados Financieros, así como su extensión y oportunidad, además de la determinación del personal que deberá intervenir en la ejecución del trabajo.

Considerando lo anterior, el resultado de planeación de la auditoría, se resume en el programa de trabajo.

El programa que realiza el auditor, de ninguna manera será rígido, debido a que su objetivo, es servirle como guía en la ejecución del trabajo, por tal motivo, podrá ser modificado durante el desarrollo del examen según lo requieran las circunstancias.

Uno de los objetivos del programa, es designar los elementos y condiciones de cada procedimiento, en esto radica su función de guía de trabajo, donde se marca el momento en que el personal se encargará de ejecutar sus actividades y el alcance de revisión; por otra parte, facilita la supervisión y verificación del avance del trabajo, dejando la posibilidad de modificarlo.

CAPITULO III. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.

3.1 PRUEBA DEL COSTO DE ADQUISICION.

3.1.1 METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS.

3.2 PRUEBA DEL COSTO DE PRODUCCION.

3.3 PRUEBA DE IMPORTACIONES.

3.4 PRUEBA FISICA DE INVENTARIOS.

Como se menciona en el primer capítulo, las Pruebas de Cumplimiento tienen por objetivo verificar el grado de confianza que el auditor depositara en el Control Interno de la empresa, y dependiendo del resultado de las mismas tendrá que hacer mención a alguna salvedad en su dictamen, modificara el alcance de sus pruebas sustantivas, o bien, únicamente indicara en su carta de sugerencias las debilidades encontradas; por consiguiente estas se definen como:

El examen de la evidencia disponible para determinar, si las técnicas de Control Interno, funcionan en la práctica y se aplicaron correctamente durante el período de revisión.

Generalmente se emplean en la etapa preliminar de la auditoría, antes de la ejecución de alguna prueba sustantiva, la cual está en función del resultado obtenido en la evaluación del Control Interno; sin embargo, en la etapa final de la auditoría, se deberá evaluar si hubo algún cambio en el Control Interno, motivo por el que se genere algún efecto en el resultado del trabajo preliminar.

Estos cambios se refieren principalmente a procedimientos o personal de la empresa, los cuales podrán ser evaluados a través de comentarios con el personal de la empresa, sin tener que efectuar pruebas adicionales.

Las pruebas de cumplimiento se aplican de la siguiente manera:

a) Observando las técnicas de control en ejecución por parte del personal responsable dentro de la empresa.

b) Entrevistando al personal del cliente que ejecuta la función del control, con el objeto de evaluar si, saben que buscar y como resolver las excepciones cuando estas ocurren ; y

c) Examinando documentación para asegurarse de que las técnicas de control han sido ejecutadas correctamente durante el año.

El boletín 5120 de las Normas y Procedimientos de auditoría indica entre otras las siguientes pruebas de cumplimiento en esta área:

- Observación, dando seguimiento al flujo de desarrollo de los procedimientos ejecutados en la realización de las principales transacciones, tales como: recepción de inventarios, su proceso, traspasos entre las áreas de producción, adecuada custodia, correcto y oportuno embarque, etc., constatando la adecuada segregación de funciones, asignación de responsabilidades y autoridad, existencia de formas, registros y archivos.

- Revisión selectiva de compras, inspeccionando la documentación soporte, su adecuada autorización y registro oportuno en libros y auxiliares.

Revisión de la adecuada determinación de costos unitarios de producción, incluyendo la aplicación de los diversos elementos del costo (materia primas, mano de obra y gastos indirectos).

- Comprobación de movimientos internos y a otros almacenes.
- Pruebas de los embarques, comprobando el costo de ventas y la facturación respectiva.
- Comprobar los sistemas y métodos de valuación, incluyendo su autorización y su aplicación consistente.

A continuación mostrare un ejemplo de las pruebas mas comunes, donde se cubren los aspectos arriba mencionados.

3.1 PRUEBA DEL COSTO DE ADQUISICION.

Es importante que el auditor verifique el procedimiento que la compañía utiliza para el registro de los costos unitarios de sus compras, ya que de éstos depende la correcta valuación de los inventarios de la empresa.

Para satisfacerse del adecuado registro del costo unitario, el auditor deberá proceder a efectuar una prueba del compras de adquisición de materiales, la cual consiste

básicamente en verificar el cálculo del costo unitario de las entradas al almacén.

El costo unitario de un producto, según se define en el boletín C-4 de los Principios de Contabilidad, se integra de su costo de adquisición, así como los gastos adicionales incurridos para ser usados en el proceso de fabricación, tales como fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etc.

Es común observar en compañías que no cuentan con un adecuado departamento de costos (y aun las que si lo tienen), incluyan directamente en el costo de ventas los gastos adicionales que se mencionan en el párrafo anterior, por lo que el auditor tendrá que evaluar la política de la empresa así como la importancia relativa del efecto, para proponer o no un ajuste.

De lo anterior, se concluye que los objetivos de esta prueba son:

- a) Verificar la correcta aprobación de la documentación que ampara las compras de materiales;
- b) Determinar el costo unitario, en el que deben estar valuadas las adquisiciones de materiales.

Con fundamento en la base de selección y alcance fijado en la planeación de la auditoría, el auditor determinara las compras efectuadas durante el ejercicio y realizará el siguiente trabajo:

1) Diseñará una cédula de trabajo que contenga aquella información que considere necesaria para evidenciar los asuntos que de acuerdo a su programa de trabajo le permitan llegar a una conclusión o hacer evidentes las desviaciones que detecte, por ejemplo:

- Póliza y fecha de la compra
- Nota de entrada al almacén
- Pedidos u ordenes de compra
- Número de factura
- Proveedores
- Número de piezas compradas
- Importe de la compra, sin I.V.A.
- Otros gastos como fletes, comisiones etc.
- Cálculo del costo unitario según la compañía
- Cálculo del costo unitario según el auditor
- Variaciones entre los dos puntos anteriores

2) Tomando como documento fuente, las facturas de las compras, revisará la corrección aritmética de éstas, con el objeto de verificar que no existan anomalías que influyan en el costo de los artículos adquiridos.

3) Revisará que las cantidades que indican las facturas coincidan con:

- Pedidos u ordenes de compras, debidamente aprobadas por la persona autorizada
- Notas de entrada al almacén

- Registros auxiliares de inventarios.

4) Verificar que los gastos inherentes a las compras, sean considerados para la determinación del costo unitario, o bien, según la política de la empresa se registren en el costo.

5) Revisará el adecuado registro del costo unitario en los auxiliares de la compañía.

6) Verificará el correcto registro contable de las compras, identificando los requisitos fiscales que debe contener la documentación que ampara las compras de la empresa.

7) Analizará y explicará las variaciones que resulten de la comparación de los costos unitarios determinados tanto por la empresa como por el auditor.

8) Concluirá sobre el trabajo realizado, los objetivos del mismo, así como de los resultados obtenidos de éste.

Un error que comete el auditor, es revisar las compras mas importantes de un periodo determinado (partidas mayores a N\$ xxx,xxx.xx de los meses xxx y xxx), esto no implica que pueda evaluarse completamente el control interno por lo que recomiendo revisar aleatoriamente las partidas de tal manera que se revisan importes grandes y pequeños permitiéndonos conocer si se cuidan en todas las compras las políticas establecidas por la administración.

Un buen control interno no dará pauta a que existan diferencias al efectuar las comparaciones indicadas en estos puntos, sin embargo, es común que el auditor se encuentre con problemas como:

- No existen cotizaciones de varios proveedores
- Las cantidades solicitadas no son las que se surtieron.
- No existe evidencia de autorización de la compra.
- No se revisa la corrección aritmética de la factura
- Se incluye el I.V.A. dentro del costo.
- Errores en cálculos.
- No se actualiza el kardex.

3.1.1 METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS.

a) COSTOS PROMEDIOS.

Como su nombre lo indica, a través de este método, los inventarios se valúan a un promedio que resulta de dividir el importe erogado por la adquisición de los inventarios entre el número de unidades de estos.

Ejemplo:

CONCEPTO	CANTIDAD	COSTO UNITARIO	IMPORTE
COMPRA	10	10	N\$ 100
COMPRA	10	11	110
T O T A L	20		N\$ 210

Cada unidad estará valuada a $N\$ 210/20 = N\$ 10.50$

b) PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS.

Este método denominado "PEPS" se basa en la suposición de que las primeras adquisiciones de mercancía, serán las primeras en salir del almacén, por esto, al finalizar el ejercicio, los inventarios quedarán valuados al costo de las últimas adquisiciones y el costo de ventas de la compañía se integrará por el costo del inventario inicial y el costo de las primeras adquisiciones del ejercicio.

La complejidad de este método radica básicamente en el manejo de las capas del inventarios que se establecen de acuerdo a las fechas de adquisición de los artículos.

Ejemplo:

CONCEPTO	CANTIDAD	COSTO UNITARIO	IMPORTE
COMPRA	10	10	N\$ 100
COMPRA	10	11	110
COMPRA	10	12	120
VENTA	(15)	10 a 10 5 a 11	(100) (55)
T O T A L	15		N\$ 175

Como se observa en el ejemplo, por la venta, se registra la salida del inventario al costo de las primeras compras y el inventario queda integrado por el costo de las últimas compras.

CANTIDAD	COSTO UNITARIO	IMPORTE
-----	-----	-----
5	11	N\$ 55
10	12	120
-----		-----
15		N\$ 175

En épocas de inflación, este método hace que el importe de los inventarios se incremente sin que estos aumenten en unidades y registra mayor margen de utilidad, ya que el costo de venta representa el costo de las primeras compras las cuales no incluyen la inflación del ejercicio

c) ULTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS.

Este método "UEPS" se basa en la suposición de que las últimas adquisiciones en entrar al almacén, serán las primeras en salir de él.

En caso contrario del método "PEPS", a través del "UEPS" los inventarios finales quedaron valuados a los costos más antiguos, mientras que el costo de ventas quedara registrado a los costos más actuales.

Este método, presenta la misma complejidad que el método anterior por el manejo de las capas del inventario por las fechas de adquisición.

Ejemplo:

CONCEPTO	CANTIDAD	COSTO UNITARIO	IMPORTE
COMPRA	10	10	N\$ 100
COMPRA	10	11	110
COMPRA	10	12	120
VENTA	(15)	10 a 12 5 a 11	(120) (55)
	15		155

La salida de inventario, originado por la venta, se registran al costo de las últimas adquisiciones, quedando el inventario integrado por el costo de las primeras compras.

CANTIDAD	COSTO UNITARIO	IMPORTE
10	10	100
5	11	55
15		155

A diferencia del "PEPS" este método en épocas inflacionarias, refleja un aparente menor margen de utilidad ya que el costo de ventas se integra por el costo de las últimas adquisiciones las cuales están afectadas por la inflación del ejercicio.

Como se observa en los puntos anteriores, el hecho de valuar los inventarios por alguno de estos métodos tendrá también un efecto importante en el balance general ya que cuando se valúen los inventarios por "PEPS" el valor del

inventario será mayor que cuando se aplique "UEPS" y consecuentemente tendrá un impacto inverso en el costo de ventas respectivamente.

d) COSTOS IDENTIFICADOS.

Este método consiste en valuar las existencias, de acuerdo a las características de cada artículo, con su costo de adquisición o de producción.

e) DETALLISTA.

Por medio de este método, el inventario se valúa, disminuyendo el factor de margen de utilidad bruta a los precios de venta, obteniendo de esta manera, el costo por grupo de artículos.

Por ejemplo, las tiendas de autoservicios asignan a un grupo homogéneo de artículos, un precio de venta, mismo que incluye un porcentaje de ganancia determinado por la administración, la diferencia entre ambos, representa el costo.

La utilización de un método de valuación es únicamente conceptual, por lo que no requiere necesariamente que coincida con el movimiento físico de los artículos, es decir, que si utilizamos el método "UEPS" no implica que los últimos productos adquiridos serán los primeros que tengamos que entregar en nuestra siguiente venta.

No se puede determinar que método de valuación es mejor, por lo que cada empresa, de acuerdo a sus características y necesidades de información, deberá seleccionar el mas conveniente, procurando que dicho método se aplique consistentemente y en caso de que existan factores que impliquen modificarlo, dicha situación deberá ser revelada en los Estados Financieros.

3.2 PRUEBA DE COSTOS DE PRODUCCION.

Durante el proceso productivo, la empresa incurre en diversos gastos adicionales para lograr la transformación de la materia prima en producto terminado. Este proceso puede ser muy complejo, dependiendo de la naturaleza de los artículos de cada empresa.

Es necesario que el auditor revise la valuación de la producción de la empresa, con el objeto de determinar que el costo real de los productos terminados y producción en proceso, es correcto.

En esta prueba el auditor revisará paso a paso la integración del costo de producción de aquellos artículos que ha seleccionado.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Una vez evaluado y estudiado el Control Interno implantado por la compañía en el área de inventarios y producción, el auditor realizará el siguiente trabajo:

a) REFERENTE A MATERIA PRIMAS:

- 1) De los productos seleccionados para su revisión, el auditor, deberá verificar que las materias primas utilizadas en el proceso productivo, estén valuadas correctamente de acuerdo al sistema que maneja la compañía (Costos Promedio, PEPS, UEPS, etc.)

Esto quiere decir, que se den correctamente de baja los materiales utilizados en los registros auxiliares de inventarios de materias primas y por lo tanto, que se realice el adecuado registro a los auxiliares de producción en proceso.

Como esta prueba tiene el objetivo de verificar el adecuado cumplimiento del Control Interno, el auditor deberá:

- + Revisar que las requisiciones de Materia Prima estén debidamente autorizadas.
- + Revisar que las materias primas requeridas, estén en función de los productos y la cantidad que se va a elaborar, es decir, que si se quiere producir una tonelada de papas fritas, se deberá solicitar una tonelada de papas y no de maíz, sin que haya excesos o insuficiencias.

La cantidad aproximada de materia prima que será utilizada en la producción, debe ser establecida por la compañía ya sea a través de fórmulas, cálculos o experiencias de la misma.

+ Verificar que la cantidad solicitada en la requisición de materia prima, coincida con la cantidad surtida por el almacén y en caso de encontrar diferencias, deberá solicitar la información necesaria para validarlas.

+ Verificar que el encargado del almacén de materias primas, firme de entregado el material en la requisición correspondiente y que a su vez el responsable del área de producción firme que ha recibido el material.

+ Asegurarse de la correcta y oportuna afectación del Kardex.

2) En caso de existir devoluciones de materia primas por parte del área de producción, el auditor:

+ Verificará la correcta valuación de la materia, así como la disminución de ésta del costo del producto.

+ Verificará que este debidamente autorizada la nota de devolución de materiales, además de asegurarse que este debidamente firmada de entregado y recibido el material por parte del responsable del área de producción y encargado del almacén de materias primas, respectivamente.

b) REFERENTE A MANO DE OBRA.

- 1) Revisará el correcto registro de las horas reales que aparecen en el reporte de producción, comparando estas contra los reportes de tiempos (tarjetas checadoras) de los empleados.
- 2) Verificará que los reportes de tiempos estén debidamente autorizados.

c) REFERENTE A GASTOS INDIRECTOS.

- 1) Revisará la correcta aplicación de la cuota de gastos indirectos en que incurre cada artículo producido.
- 2) Evaluará la razonabilidad del prorrateo de los gastos indirectos, indicando la base utilizada por la compañía para realizarlo.

d) REFERENTE A PRODUCTOS TERMINADOS.

- 1) Verificará la adecuada cancelación de los registros de producción así como el registro oportuno y completo de los traspasos a producto terminado, observando que el costo unitario de los productos revisados es el correcto.
- 2) Revisará la autorización, así como la firma de recibido y entregado el producto, por parte de los responsables de los almacenes de producto terminado y

producción respectivamente, de las ordenes de traspaso.

Como parte final de esta prueba el auditor elaborará su conclusión respecto a la determinación del costo unitario de la producción en proceso y producto terminado, tomando como base el resultado del trabajo efectuado.

3.3 PRUEBA DE IMPORTACIONES.

En ocasiones las empresas no pueden abastecerse de materias primas nacionales, ya sea porque no las pueden conseguir (escasez), por su costo, calidad, etc. por tal motivo requieren de materiales de importación para la elaboración de sus productos.

Cuando las compras de importación constituyan partidas importantes dentro de los inventarios de la compañía, el auditor deberá realizar una prueba de cumplimiento para satisfacerse del procedimiento empleado por la empresa en este tipo de compras, así como para validar el importe de las mismas.

Esta prueba, consiste básicamente en el examen de la documentación que ampare las compras de importación donde se revisará:

- a) Factura de compra de los materiales, cantidades y costos unitarios de las adquisiciones.
- b) Mediante cotejos que las cantidades que indica las facturas coincidan con:
 - Las que aparecen en pedidos u ordenes de compras debidamente autorizadas.
 - Notas de entrada al almacén.
 - Registros auxiliares de inventarios.
- c) La cuenta de gastos del agente aduanal, y se verificará la razonabilidad de los gastos incurridos por éste, originados por la compra de importación.
- d) Liquidación aduanal de la importación, que consiste en la revisión del pedimento de importación verificando el nombre del proveedor, mercancías, cantidades y la fracción arancelaria.
- e) Talones de fletes
- f) Recibos de primas de seguros
- g) Permiso de importación autorizado por la Secretaría de Comercio
- h) Fianzas que hayan sido otorgadas por importaciones temporales.
- i) Correcto registro contable de las compras

j) Correcto registro del I.V.A. originado por la compra.

k) Determinación de los costos unitarios de adquisición asegurándose del adecuado prorrateo de los demás gastos originados por la importación, entre los diferentes artículos incluidos en cada embarque.

Las importaciones que el auditor analizará, estarán en función del alcance fijado en la planeación de su trabajo.

Como resultado de la revisión anterior, el auditor deberá concluir sobre la manera en que puedan repercutir aquellas importaciones en las que:

- No se hayan pagado los impuestos correspondientes
- No se hayan obtenido los permisos de importación requeridos.
- Se utilicen fracciones arancelarias incorrectas
- Las liquidaciones aduanales se hayan realizado a un costo distinto al utilizado para registrar la compra.

En consecuencia, deberá obtener la información suficiente para satisfacerse de las anomalías encontradas en su revisión.

Cuando se trate de importaciones temporales el auditor deberá:

- Asegurarse de que estas sean devueltas o se exporten en el plazo autorizado.

- Comprobar que se cubran los impuestos aduanales por aquellas importaciones no devueltas.
- Comprobar que se cancelen oportunamente las fianzas contratadas para dichas importaciones.

3.4 PRUEBA FISICA DEL INVENTARIO.

Dentro de los objetivos de los procedimientos de auditoría destaca el de la comprobación física de la existencia de los inventarios; esto se debe básicamente a la importancia que estos representan para la empresa tanto para la operación de ésta, como por su impacto sobre los Estados Financieros.

Los inventarios representan todos aquellos elementos de los cuales depende una entidad económica para llevar a cabo sus operaciones adecuadamente, por lo tanto, se requiere conocer realmente las cantidades de artículos con que cuenta la empresa dentro de sus almacenes.

Cada empresa establece los controles que a su juicio considera necesarios para poder manejar las existencias de sus inventarios.

El registro de inventarios puede ser muy eficaz, en lo que se refiere a entradas y salidas de almacén y otros movimientos de éste, sin embargo es necesario efectuar un

conteo físico de las existencias con el propósito de comprobar:

- Que las existencias físicas coincidan con las cantidades que aparecen en los registros contables.
- Que los artículos obsoletos o en mal estado, no se consideren dentro del inventario.
- En caso de existir artículos de terceras personas, estas no se incluyan en el inventario de la empresa.
- Que las mercancías propiedad de la empresa no se excluyan del inventario aun y cuando se encuentren en poder de terceros.
- Que la producción en proceso sea cuantificada y valuada correctamente.

Por lo anterior se establece la necesidad de la presencia del auditor en la realización del inventario físico.

El objetivo, entonces, del auditor al presenciarse el inventario físico, es el de verificar la existencia de los artículos que son propiedad de la empresa y que aparecen registrados en sus libros.

Después de haber estudiado y evaluado el Control Interno de la empresa, referente a la observación del Inventario Físico, se procederá al examen de las transacciones y registros de éste.

FASES DE LA OBSERVACION DEL INVENTARIO FISICO.

a) ANTES DE LA TOMA DEL INVENTARIO FISICO.

1) El auditor deberá obtener el instructivo de éste o en su caso comentará con el encargado del inventario, los procedimientos establecidos para llevar a cabo el conteo físico.

El objetivo de la obtención del instructivo es que el auditor pueda estudiar y evaluar los procedimientos que la empresa ha considerado necesarios para realizar el inventario físico de las existencias y en caso de encontrar debilidades en los procedimientos, deberá sugerir nuevas alternativas a fin de que se pueda tener confianza en el conteo.

2) El auditor deberá llevar a cabo un recorrido previo al inicio del inventario por las instalaciones de la empresa (almacenes y planta) con el objeto de realizar una inspección física respecto a la colocación de las existencias.

En este recorrido el auditor identificará aquellas partidas que no deban considerarse dentro del inventario, ya sea por pertenecer a terceros o porque hayan sido dadas de baja en los registros de la compañía; por último verificará la adecuada colocación e identificación de las existencias de tal

manera que se pueda llevar a cabo un adecuado conteo de estas.

En muchos casos las empresas, por carecer de espacio suficiente en sus instalaciones, tienen mercancía en almacenes de otras personas o pueden tener mercancía en poder de consignatarios, con maquiladoras etc. Cuando el inventario que posean estas personas sea importante a juicio del auditor, se le deberá solicitar a estos una confirmación sobre el mismo.

3) En sus papeles de trabajo, el auditor deberá dejar plasmado el corte de documentos de la empresa (notas de entrada y salida del almacén, facturas, notas de crédito, notas de cargo, etc).

Este corte de documentos consiste en anotar los últimos números y fechas de todos aquellos documentos utilizados antes de la toma del inventario, que amparan movimientos de mercancías, así como el revisar documentación anterior a estos, para observar la secuencia numérica y de fechas a fin de verificar que no existan movimientos indebidos después del inventario físico.

Para cerciorarse el auditor, de que efectivamente fueron los últimos movimientos, revisara documentos que contengan folios y fechas posteriores a la toma del inventario físico.

4) Por último, dentro de esta fase, el auditor deberá tener un control adecuado de las tarjetas o

marbetes asignados a las diferentes clases de mercancías, es decir que identificará la numeración que corresponde a cada tipo de inventario.

b) DURANTE EL INVENTARIO FISICO.

Es necesario definir que es responsabilidad de la empresa preparar un instructivo, marbetes y realizar el conteo de todos sus artículos, el auditor únicamente observa y hace sugerencias por aquellas deficiencias de control que detecta, procediendo a tomar algunas pruebas selectivas.

1) El auditor debe proceder a realizar recuentos de mercancías con base en:

- El listado de existencias; es decir que a través de esté el auditor podrá determinar los artículos más representativos que forman parte del importe total de los inventarios y con esta base podrá determinar los artículos que deberá contar para validar el inventario físico.

- Conforme a experiencias de auditorías anteriores, es decir que, por la experiencia adquirida, el auditor conocerá los artículos más importantes del inventario y en consecuencia procederá a contarlos.

- Conteos selectivos, es decir, que el auditor contará selectivamente los artículos que consideré necesarios para el desarrollo de su trabajo.

El recuento que haga el auditor de las mercancías, deberá quedar plasmado en sus papeles de trabajo donde listará todos aquellos artículos contados, indicando el número de marbete, serie, descripción, unidad de medida y por último el número de unidades contadas.

2) Para asegurarse de la existencia real de las mercancías, el auditor deberá pedir a los empleados de la compañía, que muevan estibas, se abran cajas o envases, etc. según lo considere necesario.

3) No es necesario que el auditor transcriba en sus cédulas el 100% del inventario físico, ya que solo debe remitirse a su alcance y base de selección, para incluir las partidas necesarias para poder validar las existencias de la empresa. Sin embargo debe estar supervisando el trabajo que efectúen los empleados, con el objeto de asegurarse que se están cumpliendo los procedimientos establecidos a través del Control Interno.

4) Una vez que el auditor realice sus cédulas con sus muestras del inventario, procederá a cotejarlas contra los datos que aparecen en las hojas de conteo de la empresa y en caso de encontrar diferencias deberá realizarse un nuevo conteo, con el fin de asegurarse de la cifra correcta.

c) AL FINALIZAR EL INVENTARIO.

1) A través de la observación y comentarios con los empleados de la empresa, el auditor deberá asegurarse de que todas las mercancías fueron inventariadas correctamente, asimismo, verificará que se hayan excluido de éste aquellas que no son propiedad de la empresa o que ya fueron cargadas a resultados.

2) Se deberá dejar evidencia en los papeles de trabajo, de la cantidad de mercancías obsoletas, dañadas o de lento movimiento que se hayan observado durante el inventario físico.

3) Deberá realizarse un corte de marbetes u hojas de conteo, con el objeto de aclarar que marbetes fueron utilizados durante el inventario físico. En esta cédula, el auditor identificará los marbetes utilizados, los no utilizados así como los cancelados durante el conteo de las existencias.

En caso de que la empresa haya utilizado hojas de conteo en el inventario físico, el auditor cancelará los espacios en blanco, con el fin de evitar que sean utilizados dichos espacios, posteriormente.

4) Por último, el auditor deberá concluir sobre el trabajo efectuado y los resultados obtenidos de éste.

CAPITULO IV. PRUEBAS SUSTANTIVAS.

- 4.1. TIPOS DE PRUEBAS SUSTANTIVAS.
- 4.2. ROTACION DE INVENTARIOS.
- 4.3. CONEXION DE SALDOS DEL INVENTARIO FISICO AL CIERRE DEL EJERCICIO.
- 4.4. LISTADOS FINALES DEL INVENTARIO.
- 4.5. ANALISIS DE LA ESTIMACION DE INVENTARIOS OBSOLETOS Y/O DE LENTO MOVIMIENTO.

Una auditoría requiere de la obtención de evidencia suficiente por medio de la inspección, observación, investigación y confirmación, a fin de lograr una base razonable y así, expresar una opinión sobre los Estados Financieros. Como consecuencia, el auditor debe diseñar un plan de pruebas considerando los riesgos inherentes al rubro que ha examinar.

La evidencia suficiente se obtiene por medio de dos procedimientos generales:

- a) Revisión analítica de índices y tendencias importantes, así como la investigación de fluctuaciones poco comunes y partidas dudosas y,
- b) Pruebas detalladas de transacciones y saldos de cuentas.

A estas pruebas se les conoce como **"PRUEBAS SUSTANTIVAS"**.

La determinación de dicha evidencia se conoce como **"JUICIO"**; la base del juicio para establecer el alcance de la auditoría debe considerar los siguientes factores:

- Riesgo inherente
- Controles contables internos.
- Eventos que requieren especial atención.
- Resultados de auditorías internas.
- Transacciones con personas vinculadas.

En el alcance de la auditoría se establecen:

- Procedimientos a emplear.

- Porcentaje de examen documentos.
- Numero de confirmaciones a enviar.
- Momento en que se ejecutarán las pruebas.

4.1. TIPOS DE PRUEBAS SUSTANTIVAS.

Existen varios tipos de Pruebas Sustantivas, mismas que pueden clasificarse como sigue:

a) PRUEBAS DE REVISION ANALITICA.

1) **Comparaciones y Relaciones:** Esta prueba consiste en comparar las cifras del período que se revisa con el inmediato anterior, de tal manera que se puedan evaluar los incrementos o disminuciones que sufrieron las cuentas y por consiguiente, esa variación será una guía para analizar aquellas que se relacionan directamente, por ejemplo:

RUBRO	1993	1992	.VARIACION	
			N\$	%
INVENTARIOS	5,800	2,300	3,500	152

Esta variación implica las siguientes posibilidades:

- + Que las ventas de la empresa se incrementaron en el ejercicio, siendo necesario mantener un nivel mayor de inventarios y consecuentemente un incremento en el costo de ventas;

+ Por haber efectuado una inversión en mercancías, el efectivo tuvo que disminuir, o bien, la recuperación de la cartera se utilizo para este fin;

+ Una mala estrategia de ventas puede originar una disminución en las mismas, por lo tanto, aquella mercancía adquirida para dicho objetivo se quedara almacenada hasta.

2) Pruebas de Predicciones: No es más que lo que se conoce como un cálculo global; es decir, que por medio de un procedimiento lógico empleado por el auditor se debe llegar aproximadamente al saldo que esté registrado en alguna cuenta.

Por ejemplo, en una harinera

Kg. de harina por silo	3,400 kg.
No. de silos	5
Total de kg.	17,000
Costo unitario del kilo	N\$ 4.80
Importe total	N\$ 81,600

La empresa deberá tener registrado una cantidad similar (N\$ 81,600) en la cuenta de inventarios, en caso de que la diferencia sea importante de acuerdo al criterio del auditor, tendrá que profundizar en su examen para aclarar dicha situación.

b) PRUEBAS DE DETALLES.

1) Pruebas de Exactitud Aritmética: tienen por objeto el revisar los cálculos efectuados por el

cliente, consiste en verificar la corrección aritmética del importe registrado.

2) Busca de partidas poco comunes (Prueba de Excepciones): Consiste en la revisión de ciertos registros del cliente con un sentido crítico para determinar si los conceptos tienen sentido, de acuerdo a la naturaleza del registro revisado.

En el costo de ventas, es poco común observar algún abono en su auxiliar, por lo que un registro de esta naturaleza implicara un análisis mas detallado.

Auxiliar del costo de ventas

Fecha/Ref	Concepto	D	H	S
Ene-93/D-32	Ventas del mes	548		548
Feb-93/D-45	Ventas del mes	529		1,077
Mzo-93/D-27	Ventas del mes	658	420	1,315
Abr-93/D-30	Ventas del mes	602		1,917
Myo-93/D-29	Ventas del mes	598		2,515

En este ejemplo se observa una partida inusual en el mes de marzo misma que deberá ser aclarada.

3) Inspección de Formas o Documentos Importantes: Como su nombre lo dice, el auditor deberá inspeccionar todos aquellos documentos que a su juicio consideré necesarios para respaldar los comentarios del cliente respecto al registro de una determinada transacción.

En el caso del ejemplo anterior, se revisaran las pólizas que dieron origen a ese registro, así como el soporte de la misma.

4) Circularización: El banco, un cliente, un proveedor, etc. confirman a través de una carta, determinada información antes requerida por el auditor.

En el caso específico de inventarios, se confirma a un proveedor, solicitando nos indique y envíe un estado de cuenta donde muestre el importe que tiene registrado en su contabilidad como anticipos de clientes; el trabajo del contador consistirá en comparar la respuesta con los registros de la entidad auditada (anticipos a proveedores).

Las confirmaciones más comunes en esta área son las que se envían a proveedores, maquiladoras (para conocer al cierre del ejercicio, si tiene mercancía de la empresa), consignatarios, comisionistas, etc.

5) Observación: Es la inspección física de ciertos activos con el propósito de verificar su existencia.

6) Prueba de Corte de Operaciones: El auditor deberá examinar la documentación necesaria para determinar que las transacciones están registradas en el período contable adecuado.

7) Análisis de Cuentas: Consiste en la revisión de algunos o todos los movimientos procesado a través de una cuenta para obtener

información útil en la aplicación de procedimientos de revisión analítica, evaluación de las estimaciones contables de la gerencia o para la comprobación de las operaciones de la compañía.

4.2 ROTACION DE INVENTARIOS.

Dentro de los procedimientos recomendados por las Normas de Auditoría, se establece que el auditor deberá revisar los movimientos de las existencias de la empresa, con el objeto de identificar aquellos artículos de lento movimiento, obsoletos, dañados y en consecuencia evaluar la necesidad de crear alguna reserva para artículos obsoletos o de lento movimiento.

Por el hecho de mantener artículos que por sus características no se vendan tan fácilmente y puedan perder sus cualidades primordiales, y por lo tanto, tengan que venderse a un precio mas bajo que su propio costo, es necesario crear una reserva con el objeto de reconocer anticipadamente una posible pérdida.

Una prueba auxiliar en este procedimiento es la **"ROTACION DE INVENTARIOS"** que se constituye por la siguiente formula financiera.

$$R = \frac{C.V.}{I.P.}; \text{ e } I.P. = \frac{I.I. + I.F.}{2}, \text{ donde:}$$

R: Rotación
 C.V.: Costo de Ventas de un periodo
 I.P.: Inventario promedio
 I.I.: Inventario inicial
 I.F.: Inventario final

Esta fórmula nos indica el número de veces que el inventario es renovado durante el periodo.

También se puede calcular la rotación por agotamiento, es decir, que para determinar la antigüedad de los inventarios se toma como base el saldo de este y se le van restando las compras o traspasos del periodo hasta que se llega a cubrir dicho saldo.

Ejemplo:

Saldo del inventario de materia prima al 31-Dic-XX	Importe	Días
	N\$ 34,538	
Compras del mes de diciembre	<u>(14,876)</u>	31
Remanente	19,662	
Compras del mes de noviembre	<u>(12,095)</u>	30
Remanente	7,567	
Compras del mes de octubre	(*) <u>(12,269)</u>	19
Remanente	(4,702)	
	Rotación	80

(*) Por regla de tres: $12,269 - 31 \text{ días} \quad X = 19.12$
 $7,567 - X$

Es recomendable determinar la rotación por cada tipo (materias primas, producción en proceso, producto terminado,

etc.) ya que si se consideran todos en un conjunto, no se podrán determinar aquellos inventarios con problemas.

Como resultado de esta prueba y, a través de la revisión de variaciones respecto al año anterior, el auditor podrá concluir si la empresa tiene inventarios excesivos, obsoletos, dañados, de lento movimiento etc.

Haciendo referencia al ejemplo de la compañía aérea que mencione en el capítulo dos, pudimos detectar la existencia de inventarios obsoletos a través de agotamiento pues llamaba la atención una rotación de 24 meses.

4.3 CONEXION DE SALDOS DEL INVENTARIO FISICO AL CIERRE DEL EJERCICIO.

La fecha de la toma del inventario físico, se encuentra en función de la operación de cada empresa, en consecuencia, éste se efectuará en la fecha más conveniente (cuando haya menor poca existencia en el almacén, baja carga de trabajo o al cierre del ejercicio).

El inventario físico puede llevarse a cabo antes, después o al cierre del ejercicio, por lo que será necesario, en los dos primeros casos realizar una conexión de éste, al cierre de las operaciones de la empresa con el objeto de

validar las cifras asentadas en los listados de inventarios a la fecha de revisión.

El **Boletín** 5120 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, establece las bases para que se realicen las pruebas físicas en fecha diferente a la del cierre del ejercicio, estas son:

- a) Que la empresa maneje el sistema de inventarios perpetuos u otro similar, de tal manera que puedan identificarse claramente los movimientos que afectan a la cuenta de inventarios.
- b) Que exista un Control Interno efectivo que permita confiar en los registros de inventarios ya que con base a dicho control, el auditor podrá determinar su alcance para obtener la evidencia suficiente y competente requerida en sus pruebas.
- c) Que para reducir la posibilidad de errores, la toma del inventario físico se efectúe en una fecha cercana al cierre del ejercicio.

La **"PRUEBA DE CONEXION DE SALDO"** de la fecha de la toma del inventario físico a la del cierre del ejercicio, consiste en los siguiente:

- a) Debe efectuarse una revisión de los movimientos en diversas operaciones que se relacionan con la cuenta de inventarios (venta,

compras, devoluciones sobre ventas, etc.) en el período comprendido entre ambas fechas.

En esta revisión, deberá examinarse la documentación soporte que originan dichas operaciones y en caso necesario deberá obtenerse una explicación de aquellos movimientos que parezcan anormales.

b) Se deberá realizar un cálculo global del costo de ventas, el cual debe ser razonable respecto a períodos anteriores.

c) Revisión del porcentaje de utilidad bruta de dicho período, el cual debe ser similar a los períodos anteriores y en su caso, se deberá obtener la información satisfactoria sobre variaciones importantes.

d) Revisión de aumentos y disminuciones importantes sobre las existencias del inventario, obteniendo la información sobre dichas variaciones.

En este caso, cuando existan variaciones importantes, el auditor deberá cerciorarse de la existencia a través de pruebas físicas complementaria.

4.4 LISTADOS FINALES DEL INVENTARIO.

Esta prueba, se relaciona con las pruebas físicas del inventario realizadas por el auditor, ya que con base al trabajo efectuado en estas pruebas, evaluará los listados finales del inventario emitidos por la empresa.

Los listados finales del inventario no son más que el resumen de los artículos contados físicamente y debidamente valuados, que permitirán comparar la existencia física con la teórica, precisamente a la fecha del conteo físico.

De esta manera el auditor, para realizar su trabajo deberá obtener en su visita final los listados de inventarios valuados, así como las conciliaciones de éstos con el mayor general. Una vez obtenidos los listados el trabajo del auditor será el siguiente:

- a) Los recuentos selectivos que el auditor realizó durante la toma del inventario físico, deberán ser cotejados contra el listado final que emite la compañía, verificando que éstos coincidan. En este procedimiento ocasionalmente se tendrán diferencias, ya que durante la observación física del inventario, se verifica que los marbetes coincidan con las cédulas del auditor.
- En caso de encontrar diferencias contra estos listados, deberá ejecutar otros procedimientos de

auditoría para poder llegar a una conclusión sobre la cifra exacta.

b) El auditor deberá verificar que todos los marbetes u hojas de conteo del inventario físico se incluyan en el listado y en forma selectiva, deberá verificar que no existan diferencias entre ambos.

c) Si al revisar el listado, el auditor observa algún artículo importante el cual no se consideró dentro de sus pruebas selectivas, deberá comprobar que éste coincida contra las hojas de conteo, y en caso de considerarlo necesario, realizará conteos adicionales.

d) Para asegurarse del monto total del inventario, es necesario que el auditor se asegure que el listado final incluye existencias de mercancías en poder de terceros (en bodegas fuera de la compañía, como mercancía en consignación, distribuidores, en almacenes generales de depósito, etc.) al mismo tiempo deberá verificar que se excluyan todos aquellos artículos que no son propiedad de la empresa.

e) Como procedimiento adicional, revisará los marbetes utilizados en el inventario físico e investigará cualquier posible alteración a éstos.

f) Sobre el corte de formas realizado en el inventario físico, revisará que los movimientos efectuados antes y después del mismo fueron

registrados oportunamente en el período correspondiente, prestando gran atención a los movimientos relacionados con las mercancías en tránsito.

g) La conciliación entre el inventario físico y su registro, deberá ser analizada por el auditor investigando partidas importantes, incluso realizará un resumen de los ajustes que resulten de la toma del inventario físico, dejando evidencia de faltantes y sobrantes de importancia por línea de productos, mediante el apoyo de comentarios del personal de la empresa, a fin de determinar su origen.

h) Los costos unitarios de las partidas más importantes del listado, deberán ser cotejados contra los registros de la compañía y posiblemente contra la prueba de adquisiciones realizada por el auditor en su visita preliminar, con el objeto de comprobar la correcta valuación del inventario.

i) Para la producción en proceso, el auditor deberá verificar el registro del costo que se consideró para valorar los artículos en dichas circunstancias, o en su caso, artículos terminados al cierre del ejercicio, y analizará la razonabilidad de la valuación de la producción en proceso, considerando el grado de avance que ésta lleva. Se podrá hacer referencia a nuestra **"PRUEBA DE COSTOS DE PRODUCCION"**.

j) Como trabajo final sobre el listado de inventarios, auditor deberá revisar cantidades y costos unitarios de la siguiente forma:

- Revisará la razonabilidad de los inventarios por línea y localización, relacionándolos con base al conocimiento que el auditor tenga del desarrollo de la operación.

- Posibles errores aritméticos, o en su caso la verificación de las fórmulas desarrolladas en hojas de calculo.

- Deberá verificar, que los ajustes resultantes del inventario físico se integren al listado final.

4.5 ANALISIS DE LA ESTIMACION DE INVENTARIOS

OBSOLETOS Y/O DE LENTO MOVIMIENTO.

Por la naturaleza de la operación de la empresa, características del mercado, etc, existen materiales cuya realización es muy lenta (inventario de lento movimiento), o que han sido sustituidos por otros (obsoletos), y sin embargo, siguen físicamente en los almacenes de la empresa.

Estos materiales forman parte del importe que se muestra en rubro de inventarios, sin embargo se debe considerar una estimación o reserva para ellos, ya que realmente constituyen una inversión que no va a ser

recuperada en su totalidad por la empresa y en consecuencia representa un gasto adicional para ésta, ya sea por el costo en que se incurrió para su adquisición o por el costo de almacenamiento de los mismos.

Los inventarios de lento movimiento u obsoletos pueden detectarse dentro de los productos terminados, producción en proceso, materias primas o materiales de empaque.

El trabajo del auditor consiste en validar el importe que la compañía ha estimado para tal efecto, misma que consistirá en:

- a) A través del inventario físico, asegurarse de la existencia de inventarios obsoletos y/o de lento movimiento.
- b) Verificar que estén incluidos e identificados en el listado de existencia al cierre del ejercicio.
- c) Verificar su correcta valuación a costos históricos.
- d) A través de la rotación de inventarios, verificar que efectivamente son artículos de lento movimiento.
- e) En caso de que la estimación se realice con base a un cálculo establecido por la experiencia de la empresa, verificar que sea aplicado en forma consistente con el período inmediato anterior, y en su caso, validar la razonabilidad del mismo mediante comentarios del personal de la compañía, así como de la observación del inventario.

CAPITULO V. INFORME DEL AUDITOR.

5.1 INFORME

**5.2 OPINION SOBRE PARTIDAS ESPECIFICAS
DE ESTADOS FINANCIEROS.**

5.3 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

5.1 INFORME.

La última fase del trabajo realizado por el auditor, lo constituye el informe que éste realiza, donde da a conocer los resultados obtenidos de su examen.

Dicho informe debe contener las observaciones pertinentes, que a juicio del auditor considere necesario para mejorar la operación de la empresa, además de contener una conclusión del trabajo efectuado, en consecuencia el auditor deberá promover la implementación de las recomendaciones sugeridas en su informe.

Este informe deberá reunir las siguientes características:

- Oportunidad y utilidad;
- Objetividad;
- Claridad; y
- Concisión.

Actualmente la profesión de Contaduría Pública, cuenta con una gama de actividades dentro de su campo de acción. La auditoría es una de estas actividades, donde su producto final el **"DICTAMEN"** sobre los Estados Financieros ha sido de gran utilidad dentro del mundo de los negocios por el auxilio que presta en la toma de decisiones.

Este documento debe reunir las características siguientes:

- 1) Identificación de los estados financieros:

Es aclarar que el dictamen se refiere a los cuatro estados financieros básicos (Véase capítulo I), aunque, en ciertos casos podrá referirse a algunos de ellos y no en su conjunto.

2) A quien debe dirigirse el dictamen.

Por lo general se dirige a los accionistas o a la persona que contrato los servicios.

3) Redacción y firma del dictamen.

Con el nombre del auditor y su firma se trata de responsabilizar al auditor del trabajo profesional que desarrollo y que por lo tanto es de confiar.

4) Fecha del dictamen.

La fecha de suscripción del dictamen, es aquella en la que se termino de efectuar el trabajo y se recabo la evidencia de la información que se dictamino. Es necesario aclarar que el auditor se responsabiliza por hechos ocurridos desde la fecha en que concluyo el ejercicio hasta el momento en que termino de realizar su trabajo, en consecuencia, si llega a tener conocimiento de algún evento que tenga algún impacto sobre la información que dictamino así lo deberá revelar en su informe.

El modelo de dictamen, obligatorio para todos los auditores es el siguiente:

He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. de C.V., al (fecha de cierre del ejercicio dictaminado) y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X S.A. de C.V. al (fecha de cierre del ejercicio dictaminado) y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando al concluir su trabajo, el auditor encontró desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, o bien, existieron limitaciones en el alcance de su revisión, tendrá que emitir una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa.

Se emite una opinión con salvedad cuando el conjunto de desviaciones o limitaciones son de tal grado, que distorsionan únicamente una cuenta específica y no al conjunto de los estados financieros; cuando las desviaciones son muy importantes y el auditor no pueda emitir su opinión, deberá abstenerse indicando todas las razones que lo limitaron a tomar esa decisión; se emite una negación de opinión cuando los estados financieros no se presentan conforme a principios de contabilidad además de contener éstos una gran cantidad de errores.

Cuando se emite una salvedad, abstención o negación, deben explicarse las causas en párrafos intermedios dentro del dictamen.

Son ejemplos los siguientes:

- Salvedad:

He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. de C.V., ... y otros procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

Durante el presente ejercicio, la administración de la empresa decidió cambiar su método de valuación a UEPS (anteriormente utilizo PEPS), originando un incremento en el costo de N\$ xxx,xxx.xx y una disminución de la utilidad del ejercicio del 50%.

En mi opinión, excepto por lo que se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros ... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Abstención:

He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. de C.V., ... y otros procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

La compañía no obtuvo la documentación que ampara la compra de 50 toneladas de papa, mismas que representan el 80% de las compras del ejercicio,

así mismo, no pude cerciorarme de la correcta valuación del costo unitario. Los inventarios constituyen el 60% del activo total.

Debido a la limitación que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos financieros y fiscales que pudieran resultar, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

- Negación:

He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. de C.V., ... y otros procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

El terreno que enajena la empresa, carece de escrituras que amparen la propiedad del mismo; su importe esta registrado al costo de adquisición y no se han reconocido los efectos de la inflación.

En mi opinión, debido a la importancia de los efectos que se mencionan en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, no presentan la situación financiera ... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como indiqué anteriormente, el auditor es responsable hasta la fecha en que concluye su trabajo, por lo que pudiera tener conocimiento de situaciones importantes que afecten la interpretación de los estados financieros. Estas situaciones pueden revelarse como un hecho destacado dentro del dictamen del auditor el cual no implica que sea una salvedad.

Un ejemplo de un hecho destacado es:

He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. de C.V., ... y otros procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

Con base a la firma del Tratado de Libre Comercio, la empresa ha celebrado un contrato con una empresa Canadiense para la compra de materia prima. Esto permitirá reducir en un 20% el precio de compra de papas.

En mi opinión, los estados financieros ... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.2 OPINION SOBRE PARTIDAS ESPECIFICAS DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

Como se menciona en el Capítulo I, el dictamen es un documento formal donde se establece la opinión del auditor respecto a la razonabilidad de las cifras de los Estados Financieros de una empresa, sin embargo, son cada vez más las opiniones diferentes al dictamen de los Estados Financieros, que se solicitan al auditor, tanto por la naturaleza y características de la información que se maneja, como de los hechos que le dieron origen, inclusive el **Boletín 4040** de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece que las opiniones emitidas por el Contador Público para satisfacer las necesidades o propósitos de sus usuarios, pueden vincularse a una diversidad de aspectos, aunque por lo general se refieren a:

- a) Componentes, cuentas o partidas específicas de los Estados Financieros, ya sea que estos se encuentren o no dictaminados; y
- b) Cumplimiento de obligaciones contractuales y/o de otros propósitos.

Cabe hacer mención de que al emitir una opinión de este tipo el concepto de importancia relativa debe aplicarse a la cuenta específica que se está examinando y no al "TODO" que constituyen los Estados Financieros.

El auditor debe de considerar, para poder emitir su opinión sobre la partida específica, que ésta se encuentra relacionada con una serie de partidas que no pueden dejar de ser consideradas aisladamente, en consecuencia al revisar la cuenta de inventarios, deberá analizar a través de sus pruebas y de acuerdo a su criterio las cuentas que se afectan con los movimientos de ésta: ventas, costo de ventas, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, etc.

La opinión del auditor sobre su revisión deberá contener:

- Referencia a la fecha del dictamen de los Estados Financieros, así como, de la opinión expresada en este, y en caso de ser opinión negativa, se deberá realizar una descripción de las causas que la originaron y se mencionará las salvedades que el dictamen contenga. Dentro de esta referencia, deberá indicarse si la información sobre la cual se emite la opinión, esta o no directamente relacionada con las causas que generaron excepciones en el dictamen sobre los Estados Financieros básicos.

- Una identificación y el propósito de la información examinada, es decir, hacer mención de las características mas importantes de la operación y el objetivo por el cual se esta examinando.

- Bases usadas para preparar la información. Cada empresa utiliza sus propias bases para el registro de sus operaciones, por consiguiente, el

auditor para poder emitir una opinión, deberá aplicar sus pruebas considerando las bases establecidas por la administración de la empresa comparando, si es que existen, las diferencias con principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Aseveración del cumplimiento con las Normas de Auditoría y en su caso, la descripción de los procedimientos aplicados en la revisión.

- La opinión referente a esta partida específica, indicando en su caso, que se presenta razonablemente conforme a las bases establecidas para su preparación o en su caso hacer mención de las desviaciones observadas durante su revisión.

- En caso de que proceda, se mencionará la consistencia en la aplicación de las bases utilizadas para la preparación de la información específica.

A continuación mostraré un ejemplo de un Informe referente al rubro de Inventarios, cuando el dictamen a Estados Financieros no contiene excepción alguna.

He examinado el balance general de la Compañía X S.A. de C.V. al (fecha de cierre del ejercicio) y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el ejercicio terminado en esa fecha,

habiendo emitido mi dictamen sin salvedades con fecha del 19 de Marzo de 19X1. Mi examen se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En relación con el examen antes indicado, también revise las compras de importación (como se define en el contrato de compra-venta del 4 de Marzo de 19X1 celebrado entre la Compañía A (vendedor) y la Compañía X (comprador)) por el año que terminó el 31 de Diciembre de 19X0.

En mi opinión el análisis de compra adjunto, presenta razonablemente las compras de la Compañía X, por el año que terminó el 31 de Diciembre de 19X0 de conformidad con las bases especificadas en el contrato de compra-venta antes mencionado.

5.3 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Por la importancia que representan los Estados Financieros dictaminados para la toma de decisiones, es necesario ampliar la información que contienen, objetivo que se cumple a través de Notas a los Estados Financieros.

Cada empresa debe preparar las notas relativas a sus Estados Financieros, sin embargo, el auditor por su experiencia, podrá tener una participación en la elaboración de estas, sin que esto implique deslindar a la empresa de la responsabilidad de su contenido y presentación.

El **Boletín B-1** de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados establece que las Notas a los Estados Financieros son:

"Explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos Estados, aluden a políticas o procedimientos contables, reglas particulares, cambios de un período a otro en las citadas políticas o procedimientos, o proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad".

Por lo anterior, las Notas son parte integrante de los estados financieros y en consecuencia, es obligación del Contador Público examinar la información de estas Notas con el fin de verificar que cumplan con el principio de

"Revelación Suficiente", establecido en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Referente a estas notas, el auditor deberá comprobar que estas incluyen toda la información básica (naturaleza, características, gravámenes, disponibilidad, etc.) que por motivos prácticos no se presentan en el cuerpo de los Estados Financieros y que se consideran indispensables para que exista una revelación suficiente de éstos.

Dentro de las diversas notas que se incluyen en la información financiera, debe mencionarse en una de ellas, el método de valuación aplicado a los inventarios por parte de la empresa, y en su caso, la estimación para la baja de valor de éstos por la obsolescencia u otras circunstancias.

CONCLUSIONES.

Con base en lo plasmado en este trabajo puedo concluir que:

- El Licenciado en Contaduría Pública como profesionista asume una gran responsabilidad en el desempeño de su trabajo, y en consecuencia debe apegarse a las normas y principios previamente establecidos por los miembros de su profesión organizada a nivel mundial. (Principios de Contabilidad generalmente Aceptados, Normas y Procedimientos de Auditoría y Código de Etica Profesional).

- Por la responsabilidad que guarda con el publico en general, el Licenciado en Contaduría Publica debe mantenerse actualizado en todos los ámbitos, no solo en los propios de su actividad profesional como lo es el conocimiento de las adecuaciones y modificaciones a los Principios de Contabilidad y a las Normas y Procedimientos de Auditoría, así como, resoluciones y modificaciones fiscales, laborales, mercantiles, etc. sino también en aspectos tales como economía, política nacional e internacional, involucración en el desarrollo social y preocupación por su propio desarrollo personal.

- Los inventarios constituyen sin lugar a dudas, uno de los rubros mas importantes dentro de los estados financieros, debido a que la mayoría de las empresas deben su existencia (entre otros factores), precisamente al adecuado manejo de estos artículos, que son la materia propia de su negocio. Desde el negocio mas pequeño como por ejemplo una papelería, farmacia, miscelánea o un pequeño puesto de periódicos, hasta las grandes cadenas de autoservicio, manufactureras, constructoras, etc., requieren implementar manuales y POLITICAS (los pequeños negocios podrán definir los puntos fundamentales) que permitan mantener el control de las existencias, el buen estado de las mismas, aplicación de máximos y mínimos, controlar entradas y salidas y por su puesto determinar su correcta valuación ya que de éste dependerá en gran medida de la determinación de su precio de venta.

- De la eficiente administración que se haga de los inventarios, depende en buena medida el éxito o fracaso de un negocio.

- La inversión en estos activos deberá estar debidamente planeada, es decir, debe mantenerse un adecuado equilibrio financiero, ya que el costo de los recursos, cada vez mas escasos es un elemento importante que debe considerarse. No debe olvidarse que una mala política o

una estrategia inadecuada puede poner en riesgo la continuidad de cualquier empresa por lo que deben considerarse factores tales como monto de endeudamiento, carga financiera del mismo, costos de almacenamiento, dificultad en el manejo de grandes cantidades de artículos, riesgos de pérdidas de valores tanto por obsolescencia como por algún siniestro en el transcurso del tiempo.

- Dependiendo de cada tipo de empresa, se requieren niveles de inversión diferentes en este rubro y es obvio que a mayor inversión, se requerirá mayor atención tanto de los administradores como por parte del auditor. La profundidad con que el auditor deberá analizar las cifras de esta cuenta esta directamente relacionada con la importancia relativa que guarde al respecto de las demás partidas del balance general, de su rotación, del riesgo probable de auditoria, así como del resultado obtenido en el estudio y evaluación del Control Interno.

- La evaluación del Control Interno tiene como objetivo adicional, medir el grado de eficiencia con que se están manejando los recursos y en su caso señalar en la "Carta de Sugerencias" las recomendaciones que a juicio del auditor deberá implementar la compañía para lograr un mayor grado de eficiencia en la operación.

- El alcance de revisión (extensión en la aplicación de las pruebas de auditoría) esta sujeta al resultado que se obtenga del estudio y evaluación del Control Interno, sin embargo, no puede olvidarse que a través de su experiencia, el auditor podrá evaluar el riesgo existente en cada auditoría y con ello también podrá decidir que procedimientos deberá aplicar, mismos que deberán ser acordes a la naturaleza, producción y proceso, para cerciorarse de la razonabilidad que guardan los estados financieros.

BIBLIOGRAFIA:

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
México D.F. 1994.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
México D.F. 1994.

INTRODUCCION A LA CONTABILIDAD.
Torres Tovar Juan Carlos
México D.F. 1982

ESCUELA DE ADIESTRAMIENTO DE AUDITORIA.- GUIA DEL
PARTICIPANTE
Arthur Andersen & Co.
Illinois U.S.A 1983

COSTOS DE PRODUCCION E INVENTARIOS - GUIA COMPENDIADA # 3
Price Waterhouse
México D.F. 1986

GUIAS DE AUDITORIA PARA EMPRESAS COMERCIALES E INDUSTRIALES
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
México D.F. 1990