

29
28



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA A INVENTARIOS FISICOS

Seminario de Investigación Contable

Que en opción al Grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a

ERNESTO ESCOBAR ZAGAL



Director del Seminario
C.P. Enrique Pérez Colín

México, D. F.

1986



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA A INVENTARIOS FISICOS	PAG.
CAPITULO I GENERALIDADES	1
Los inventarios concepto y finalidad	2
Principios de contabilidad aplicables a inventarios	3
Código de ética profesional	5
Normas y procedimientos de auditoria generalmente aceptadas	11
CAPITULO II CONTROL INTERNO	
Concepto de control interno	14
Control interno a inventarios	14
Objetivos	15
Métodos de evaluación	22
CAPITULO III PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	
Planeación	33
Objetivos	35
Programa de trabajo	38
CAPITULO IV VALUACION	
Metodos de valuación	49
Clasificación de inventarios	56
CAPITULO V DICTAMEN	
Definición	64
Tipos de dictámenes	65
CONCLUSION	76

C A P I T U L O I.

GENERALIDADES

En épocas anteriores el hombre para controlar sus pertenencias tales como la cría de animales y los productos del cultivo, únicamente requería de simples cálculos mentales, pero ya daba comienzos a inventariar su patrimonio.

Las poblaciones empezaban a crecer y expandir sus operaciones comerciales, además de conquistar a otros pueblos creando poblaciones más grandes trayen do consigo más necesidad de satisfactores, más comercio y más bienes que controlar.

Ya para entonces era necesario saber que se poseía por lo que se originó un control de los bienes que se tenían de manera rudimentaria.

Los cuales consistían en simples anotaciones cronológicas de operaciones, pero que permitían saber que se tenía y como se había hecho.

Cabe mencionar que el éxito de los pueblos altamente comerciales se debió principalmente al control de sus bienes, inventariando y controlando sus existencias mediante la anotación de sus operaciones proveyendose oportunamente de aquellos artículos de los que empezaban a carecer para poder preveer las demandas de los mismos.

Al inventariarse la imprenta apartir del año de 1440, se consideró el inicio de la nueva era moderna con grandes cambios en todos los ordenes, que es conocida como época del renacimiento.

Fray Luca Pacioli, en 1494, establece la partida doble, cimiento de la contabilidad, su aplicación lógica con conocimiento de causa a todas las operaciones de cualquier entidad económica, lo cual nos permitiría tener oportunamente la historia de todo tipo de empresas.

CONCEPTO DE INVENTARIOS

Gramaticalmente los inventarios significan :

A).- Relación de bienes de una persona, - empresa o comunidad.

B).- El valor total de los artículos o mercancías que componen la fortuna o inversión de un comerciante.

C).- Relación ordenada de los bienes de una persona.

Existen diversas formas de interpretar los inventarios, por ejemplo el contador público Roy v Kester nos dice;

"Es el registro de las mercancías en existencia que son objeto de tráfico del negocio se trata de un activo que ésta en constante rotación, puesto que las mercancías se compran y se venden continuamente produciendo una constante modificación en las existencias!"

Según el I.A.C.P.:

"El inventario se utiliza para denominar el agregado de aquellos bienes muebles tangibles que se tienen para vender en el curso ordinario del negocio, están en proceso de producir para la venta o han de consumirse corrientemente en la producción de bienes o servicios que quedarán disponibles para su venta.

En conclusión podemos definir como:

Aquellos bienes adquiridos por el comerciante, empresa o inversionista, los cuales se representan con artículos, materias primas y materiales en proceso de producción para su venta.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES A INVENTARIOS

Los principios de contabilidad tienen como finalidad la de dar al ejercicio de la contaduría pública, las normas en que se basen su actividad contable, teniendo siempre como principal objetivo la perfección de la técnica contable y el estricto apego a la verdad, en toda clase de información y en las actividades inherentes al ejercicio de la contaduría pública.

El contador público al actuar como auditor es considerado como miembro de la profesión y como tal, se espera que realice su trabajo en forma razonable.

Para lograr esto en el examen de inventarios, es necesario considerar los principios de contabilidad enunciados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (boletín 34).

PERIODO CONTABLE

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos derivados susceptibles de cuantificarse, se identifican con el período en que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron independientemente de la fecha en que se paguen.

REALIZACION

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

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

a).— Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.

B).- Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.

C).- Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios.

VALOR HISTORICO ORIGINAL

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

Las cifras pierden su significado en épocas inflacionarias intensamente o frecuentemente de los precios por lo que sucede que las unidades monetarias de distintos períodos nominalmente iguales no son realmente homogéneas.

Por lo que debería de aplicarse métodos de ajuste en forma sistemática que preserve de manera razonable la información contable, si las cifras son ajustadas por cambios en el nivel general de precios y sistemáticamente se aplican todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que el principio del valor histórico no ha sido violado, sin embargo la información que se produzca debe de quedar debidamente aclarada.

CONSISTENCIA

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

La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

El Contador Público al realizar su examen de inventu rios no solo debe de cumplir con los principios antes - mencionados ya que todo esto va ahunado a emplear cier tos procedimientos y pruebas a la efectividad del con - trol interno existente.

El Contador Público como auditor al presentar la in formación de inventarios toma en cuenta dos principios más de suma importancia que son:

REVELACION SUFICIENTE

La información contable presentada en los estados fi nancieros debe contener en foema clara y comprensible - todo lo necesario para juzgar los resultados de opera - ción y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA

La información debe responder a las distintas necesi dades y objetivos de los usuarios de los estados finan ciers, además de mostrar los aspectos importantes su - ceptibles de ser cuantificados en términos monetarios - buscando claridad y precisión en sus informes.

El acatamiento de los principios antes mencionados y aplicables al rubro de inventarios nos conducirán a estu dos financieros sanos, correctos y comparables.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

El Contador Público como profesional debe de tener - presente que por el puesto que ocupa en la sociedad sus iniciativas o decisiones o la ausencia de ellas, afecta rán siempre a una gran masa anónima ante la cual es res ponsable, es decir el Contador Público no solo es res - ponsable ante quien paga sus servicios, sino ante la co munidad a la cual pertenece y debe de servir con alto - grado de ética profesional y de solidaridad profesional

La necesidad de tener un código de ética profesional nace de la aplicación de las normas generales de conduc ta a la práctica diaria.

Por lo que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha elaborado este código de ética profesional aplicable a todo Contador Público sin importar su actividad o especialidad que tenga.

INDEPENDENCIA DE CRITERIO .- Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

CALIDAD PROFESIONAL DE LOS TRABAJOS .- En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando, actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

PREPARACION Y CALIDAD DEL PROFESIONAL.- Como requisito para el Contador Público aceptar prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

RESPONSABILIDAD PERSONAL .- El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por el o realizados bajo su dirección.

SECRETO PROFESIONAL .- El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

OBLIGACION DE RECHAZAR TAREAS QUE NO CUMPLAN CON LA MORAL
Faltarán al honor y dignidad profesional todo Contador Público.

Que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

LEALTAD HACIA EL PATROCINADOR DE LOS SERVICIOS.-

El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de si tuaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

RETRIBUCION ECONOMICA.- Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el Contador Público, siem pre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

RESPECTO A LOS COLEGAS DE LA PROFESION.- Todo Contador-Público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agru pan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión ni que se anulezca, actuando con espirí tu de grupo.

DIGNIFICACION DE LA IMAGEN PROFESIONAL A BASE DE CALI-
DAD.- Para hacer llegar a quien patrocina sus servi -
cios y a la sociedad en general una imagen positiva y
de prestigio del Contador Público, se valdrá únicamen
te de su calidad profesional y personal, así como de -
la promoción institucional.

Los Contadores Públicos tienen la ineludible obliga
ción de regir su conducta de acuerdo a las reglas con
tenidas en este código, las cuales deberán considerarse
mínimas pues se reconoce la existencia de leyes y nor
mas de carácter legal.

CODIGO CIVIL

Los que sin tener el título correspondiente ejerzan
la profesión para cuyo ejercicio la ley exija título,

Además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho a cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado. (artículo 2608).

El que preste servicios profesionales solo es responsable, hacia las personas a quien sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito. (artículo 2615).

CODIGO PENAL

Se aplicará multa de cinco a cincuenta pesos o prisión de dos meses a un año al que sin causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento en que pueda ser perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservado que conozca o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto. (artículo 210).

La revelación o publicación de un secreto industrial punible por profesionales o técnicos dependientes o independientes será sancionada de uno a cinco años y multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de la profesión en su caso. (artículo 211).

Los profesionistas ayudantes y auxiliares serán personalmente responsables por los daños que causen en la práctica de su profesión, además estarán obligados a la reparación del daño por sus ayudantes, cuando estos obren de acuerdo con instrucciones de aquellos y se aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de la profesión o definitiva en caso de reincidencia, (artículo 228).

Se sancionará con prisión de un mes a cinco años y multa de diez a diez mil pesos a las personas que ejercen y se atribuyen el carácter de profesionistas sin serlo, excepto lo previsto en el artículo 2o de la ley reglamentaria de los artículos 4o y 5o constitucionales, (artículo 250).

Para el ejercicio de la profesión o de varias especialidades se requiere autorización de la Dirección general de profesiones, comprobándose previamente los siguientes requisitos:

- 1.- Tener título profesional registrado.
- 2.- Cédula profesional otorgada por la Dirección de profesiones. (S.E.F.).
- 3.- Guardar secreto profesional, (excepto a las autoridades cuando así lo requieran.)
- 4.- Las inconformidades suscritas por la prestación de servicios se resolverán:
 - a).- Mediante juicio de peritos, ya sea en forma legal o privada si así lo convienen las partes.
- 5.- Si la resolución es a favor del cliente, el profesionalista no tendrá derecho a cobrar honorarios e indemnizará al cliente por los daños y perjuicios sufridos y si es a favor del profesionalista el cliente tendrá que pagar honorarios y daños sufridos, incluyendo gastos legales. (artículo 5o. constitucional).

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Los hechos afirmados en los dictámenes que formulan Contadores Públicos sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba de contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

- 1.- Que el Contador Público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan Título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de Contadores reconocido por la propia Secretaría.

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá serciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción. En caso de que el Contador Público no hubiera dado cumplimiento a dichas disposiciones, normas y procedimientos, la Secretaría, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos del registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera reincidencia o el Contador Público hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registro.

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

Estos son a grandes rasgos las principales Leyes y Reglamentos que en una forma u otra circunscriben la responsabilidad del Contador Público. Sin embargo él en su actividad como auditor, no tan solo es necesario que considere estas leyes y reglamentos si no también debe tener presente que tiene una responsabilidad ante terceros.

Todo profesionista debe estar consciente de sus responsabilidades como tal.

Los errores u omisiones no son justificables en el cumplimiento de su deber profesional y traerá como consecuencia el decaimiento de su prestigio y el de la profesión en general.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

Las normas de auditoría son todos aquellos preceptos que debe seguir el Contador Público en el desarrollo de su actividad como auditor.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las normas de auditoría como:

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas se clasifican en :

1).- Las normas relativas a la persona del Contador Público como auditor se conocen como PERSONALES.

2).- Las normas relativas al desarrollo o proceso del trabajo se conocen como RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO.

3).- Las normas relativas a la presentación y resultado del trabajo se denominan DE INFORMACION.

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

a.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional. El trabajo de auditoría, cuyo finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

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

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

o sea que su opinión debe de ser objetiva e imparcial en todo el desarrollo de su trabajo.

Existen ciertos elementos que por su importancia deben de ser cumplidos, estos elementos básicos fundamentales en la ejecución que constituyen la especificación particular, por lo menos el mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia con los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

f. Planeación y supervisión.- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados adecuadamente y en forma apropiada.

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

h. Obtención de evidencia suficiente y competente.- mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiere para suministrar una base objetiva para su opinión.

i. El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe mediante el pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen.

El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.

La importancia que tiene el informe o dictamen hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen las cuales se clasifican de la siguiente manera: Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.- En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresarse de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no pueda expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros.- El Contador Público como auditor, al opinar sobre estados financieros debe observar que:

- 1.- Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- 2.- Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- 3.- La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por otra parte en caso de que haya excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consisten las devisiones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

C A P I T U L O I I
C O N T R O L I N T E R N O

INTRODUCCION.- Tanto el crecimiento en tamaño, como la complejidad de las empresas modernas han dado como resultado que el Contador Público como auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del Control Interno. Los cuales servirán de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el además de que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus boletines E-02 y H10 la definición del Control Interno es el siguiente:

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adaptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas descritas por la administración.

OBJETIVO PRIMORDIAL DEL CONTROL INTERNO DENTRO DE LA ADMINISTRACION.- Que son basados en cuatro puntos principales que son los siguientes:

1.- Protección de los activos de la empresa.- de lo que tenemos que los activos son los recursos propios y ajenos con que cuenta la empresa por lo que si la empresa cuenta con un apropiado sistema de Control Interno ofrecera mayor protección a sus activos.

- 2.- Obtención de información veraz y confiable. Las operaciones realizadas por la empresa - se captan, se procesan de la que generan información financiera que debe de ser estable, objetiva y pueda ser verificable en cualquier momento para que los usuarios de la información tomen decisiones acertadas.
- 3.- Promoción de eficiencia en la operación del negocio.- La dirección de la empresa debe de tener la seguridad de que las actividades se están realizando con el mínimo de esfuerzo y al menor costo.
- 4.- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.- La dirección de la empresa deberá de controlar y asegurarse que las actividades y el desarrollo de las operaciones se realicen de conformidad con los planes previstos.

Las cuatro funciones antes mencionadas están relacionadas entre si de tal suerte que se entrelazan íntimamente.

Como hemos visto anteriormente que el Control Interno es de suma importancia, más si las empresas son demasiado grandes y que su control no solo pueda limitarse a la simple observación.

Por lo que el Control Interno se facilitará notablemente cuando todo el personal de la empresa conozca los principales objetivos que se pretenden y cuando las metas inmediatas les sean familiares.

Now es conveniente recalcar que dada la importancia del Control Interno el Contador Público como auditor debe conocer en detalle los principales objetivos del Control Interno los cuales enunciamos de la siguiente manera:

- 1.- Que las transacciones sean registradas razonablemente, pues es importante para las empresas observar que todas las transacciones aparezcan en sus registros en forma correcta y confiable.
- 2.- Que todas las transacciones registradas y llevadas a cabo por la empresa sean válidas, ya que un buen sistema no puede permitir la inclusión de transacciones ficticias o no existentes.
- 3.- Que exista autorización apropiada de las transacciones, si por falta de un adecuado sistema de Control Interno existen transacciones que no sean debidamente autorizadas estas pueden originar un resultado fraudulento y como resultado tener efectos negativos para la empresa.
- 4.- Para efectos de una corrección de las transacciones un adecuado sistema debe incluir procedimientos para evitar errores al estar calculando, evaluando y conciliando las transacciones efectuadas para la empresa.
- 5.- Para que exista una adecuada clasificación de transacciones sean debidamente clasificadas en los registros diarios y mayores ó apropiadamente en los estados financieros, debido a que todo buen sistema incluirá procedimientos que impidan errores en la presentación de los mismos.
- 6.- Registro oportuno y apropiado de las transacciones, que el registro de las transacciones sean oportunas en el tiempo que se efectúan.

Para que la información siempre se encuentre actualizada. Ya que el no registrar a tiempo las transacciones incrementa la probabilidad de incurrir en errores que pueden repercutir en la toma de decisiones.

Los objetivos antes mencionados, son los que todo sistema de Control Interno contable debe perseguir para el desarrollo adecuado de las operaciones, así como lograr un funcionamiento óptimo en las áreas ó flujos de transacciones de mayor importancia que contemple la estructura de cualquier empresa.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.— Los elementos del control interno se clasifican en:

- 1.- ORGANIZACION
- 2.- PROCEDIMIENTOS
- 3.- PERSONAL
- 4.- SUPERVISION

1.- Organización.— Los elementos del Control Interno en que interviene la organización son:

- a).— Dirección.— Que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
- b).— Coordinación.— Que adapte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa aún todo homogéneo y armónico; que prevenga los conflictos propios de invención de funciones ó interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.

c).- División de labores.- Que se defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El principio básico del control interno es en este aspecto, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio, el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia; sino concretarse al registro correcto de sus datos verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables así como la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.

d).- Asignación de responsabilidades que se establezca con claridad los nombres de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas.

2. Procedimientos.- La existencia del control interno no se demuestra solo con una adecuada organización, pues en necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

a).- Planeación y sistematización.- Normalmente en las empresas se encuentra en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección, y coordinación.

la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijaciones de responsabilidades. Estos instructivos asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento por parte del personal, con las practicas se dan efecto las políticas de la empresa, uniformar procedimientos, - reducir errores abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales ó de decisiones apresuradas.

b).- Registro y formas.- un buen sistema de Control Interno debe procurar -- procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

c).- Informes.- desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna.

3.- Personal.- Los recursos humanos constituyen el elemento más importante en las organizaciones, motivo por el cual deben hacerse estudios y evaluaciones especiales con la finalidad de colocar a cada persona en el puesto ideal.

Los elementos de personal que intervienen en el control interno son los siguientes:

a).- ENTRENAMIENTO

b).- EFICIENCIA.

- c).- MORALIDAD
- d).- RETRIBUCION

- a).- Entrenamiento.- Es muy importante que al personal se le entrene an tes de desempeñar el puesto para lograr una mayor eficiencia en el Control Interno, ya que cada empleado identificará claramente sus funciones y sus responsabilidades para el logro de un trabajo eficiente.
- b).- Eficiencia.- Si la empresa cuenta con buenos programas de entrenamiento estos lograrán que el empleado cumpla con sus responsabilidades.

Es necesario que las empresas -- cuenten con métodos especiales pa -- ra evaluar el desempeño del traba -- jador que le permitan detectar -- errores y proponer medidas correg -- tivas, para lograr la optimiza -- ción de los recursos humanos.

- c).- Moralidad.- El comportamiento del personal es uno de los elementos clave del sistema de Control In-- terno; por tal motivo es indispen -- sable que la empresa cuente con -- un departamento de selección de -- personal que fije requisitos míni -- mos de admisión y también que los directivos de la empresa fijen po -- líticas tendientes a motivar al -- personal.

Como por ejemplo vacaciones periódicas, rotación de personal, permisos a estudiantes entre varios los cuales se deben de complementar con fianzas de fidelidad para proteger a la empresa de manejos indebidos.

d).- **Retribución.**- Finalmente debe de haber una adecuada retribución con planes de incentivos, pensiones y prestaciones, para despertar la cooperación y lealtad del personal hacia la empresa.

4.- **SUPERVISION.**- La supervisión considera la necesidad de verificar el buen funcionamiento de los sistemas y procedimientos implantados que en forma directa e indirecta deben de efectuar una constante vigilancia.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Fortalecer el control y la confiabilidad de los registros contables es un objetivo importante del auditor, ya que dichos registros originaran la información básica para elaborar los estados financieros.

Este objetivo se logra mediante el estudio y evaluación del Control Interno así como de las operaciones que se llevan a cabo en la empresa.

Es conveniente para que el contador público pueda realizar en mejor forma el estudio y evaluación del Control Interno debe tener conocimiento general del negocio. El Contador Público como auditor debe tener conocimiento de las políticas de la administración, la posición de la empresa dentro de la industria, la economía y sus responsabilidades legales.

Por lo que podemos mencionar que unas de las razones de importancia para conocer el negocio son para.

- 1.- Identificar condiciones que puedan identificar algún riesgo profesional.
- 2.- Identificar departamentos y áreas que requieran la atención de personal con más experiencia.
- 3.- Proporcionar información para decidir sobre las discrepancias requeridas que habrán de prepararse posteriormente.
- 4.- Mejorar la forma de entender las políticas y problemas del negocio.
- 5.- Facilitar el trabajo para realizar posteriores auditorías.

METODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

De acuerdo con el boletín número cinco de normas y procedimientos de auditoría, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que trata sobre las normas de ejecución de trabajo, la cual hace mención a que los métodos de registro del Control Interno deberán considerarse como los procedimientos que adopta una empresa o un conjunto de personas para registrar y a su vez analizar el control interno de los procedimientos y operaciones existentes en una compañía, por lo que los métodos generalmente aceptados y utilizados por la profesión son los que se detallan a continuación.

- a).- METODO DESCRIPTIVO
- b).- METODO GRAFICO
- c).- METODO DE QUESTIONARIO

a).- Método descriptivo.- Este método es también conocido como método de memorandum en este método se detalla en forma narrativa la secuencia que siguen las operaciones en una compañía, haciendo la descripción por departamentos por departamentos, por ciclos de operaciones desarrolladas por funcionarios y empleados.

Es conveniente el uso de este método para el registro y análisis de las operaciones en aquellas compañías en donde existe un volúmen mínimo de operaciones y que estas operaciones sean desempeñadas por un grupo reducido de personas. En seguida presentamos ejemplo del método descriptivo:

La empresa recibe mercancía de la siguiente forma por proveedores y trasposos entre sucursales y filiales que es recibida por el jefe de almacén verificando por cajas y multiplicando el contenido de una caja por el total de cajas el cual sella de recibido el material en la copia facturada y firma, por lo que se queda con una forma para pasar existencias al Kardex de Almacén y posteriormente es pasada al departamento de compras los ayudantes de almacén desempacan las cajas las cuales son contadas en su totalidad cada uno de los artículos y son acomodados en sus respectivos anaqueles.

Cuando existen diferencias ya sea faltantes o sobrantes se efectúa la reclamación elaborándose una forma o carta indicando que faltaron o sobraron parte del material recibido la cual una forma es mandada al departamento de compras.

Las salidas de mercancía son efectuadas con el original del pedido debidamente firmado por crédito y cobranzas y la gerencia con una copia anexa de la factura el cual el almacenista realiza una orden de salida de mercancía que es firmada por el jefe de almacén verificando cada uno de los artículos que salen por lo que se queda con el original de la orden de salida de mercancía para futuras aclaraciones.

El jefe de almacén se encarga de decidir cuales son los pedidos que se facturarán y cuales mercancías se enviarán, al cierre de mes se factura gran cantidad de pedidos los cuales se da salida en la siguiente semana.

b).- Método gráfico.- Este método es la descripción gráfica de un sistema ó sistemas y los controles internos que le son relativos a través de diagramas.

El propósito de un diagrama es presentar una descripción completa pero concisa de un sistema contable, pues servirá de base para evaluar el control interno y planear nuestras pruebas de auditoría.

Según Miguel Duhalt Krauss los manuales de procedimientos en las oficinas públicas se clasifican como sigue:

Por su formato pueden ser.- De formato vertical en el que el flujo o la secuencia de las operaciones va de arriba hacia abajo.

De formato horizontal.- Es el que el flujo ó la secuencia de las operaciones va de izquierda a derecha.

De formato panorámico es el que representa el proceso entero, que puede ser apreciado de una sola mirada.

De formato arquitectónico.- Que describe el itinerario ó ruta de una forma o persona, sobre el plano arquitectónico del área de trabajo.

Por su propósito pueden ser:

De forma.- presentan la secuencia de cada una de las operaciones o pasos por lo que atraviesa una forma en sus diferentes etapas a través de los diversos puestos y departamentos, desde que se origina hasta que se archiva.

Cuando se usa el formato horizontal:

De labores.- Estos diagramas abreviados del proceso que sólo presentan las operaciones que se efectúan en cada una de las actividades ó labores en que se compone un procedimiento y el puesto ó departamento que las ejecuta.

Cuando se usa el formato vertical:

De método (como se hace).-- Son utiles para fines de - adiestramiento y presentan además la manera de realizar cada operación del procedimiento, dentro de la secuencia establecida y la persona que debe realizarla.

Se usa el formato vertical:

Análítico (Para que se hace).-- presenta no solo cada una de las operaciones del procedimiento dentro de la secuencia establecida, y la persona que lo realiza si no que analizan para que sirven cada una de las operaciones dentro del procedimiento y cuando el dato es importante, consigna el tiempo empleado, la distancia recorrida ó alguna observación complementaria.

De espacio (donde se hace).-- presenta el itinerario - la distancia que recorre una forma ó una persona durante las distintas operaciones del procedimiento, ó parte de el, señalando el espacio por el que se des- plaza.

Cuando el dato es importante expresa el tiempo empleado en el recorrido.

Cuando se usa el formato arquitectónico:

Combinados.-- Presenta una combinación de dos ó más de los anteriores.

SIMBOLOS DE DIAGRAMA DE FLUJO.

Las técnicas de diagrama de flujo se basan en el empleo de símbolos predefinidos donde existen varias simbologías utilizadas en la elaboración de diagramas de flujo dentro del trabajo de diagramación administrativo para nuestro trabajo indicaremos la simbología desarrollada por la American National Standard Institute.

SÍMBOLO







REPRESENTA



Inicio o término.-- Indica el principio o fin del procedimiento.



Actividad.-- Representa las actividades que se desarrollan en el procedimiento.

-  Documento.- Representa un documento que entra ó sale, se utiliza ó se generará en el procedimiento.
-  Decisión.- Indica un punto del procedimiento en donde se debe tomar una decisión entre dos alternativas.
-  Conector de página.- Representa una conexión ó enlace con otra hoja diferente en la que continúa el procedimiento.
-  Conector.- Representa una conexión ó enlace de una parte del diagrama con otra parte lejana del mismo.
-  ← Dirección de flujo.- Conecta los símbolos señalando el orden en que se deben realizar las distintas actividades.
-  →

A continuación presentamos algunas recomendaciones para el uso y aplicación de símbolos.

En cuanto al dibujo

- a).- En necesario no mezclar en un mismo lado del símbolo varias líneas de entrada y salida.
- b).- Por claridad no debe haber más de una línea de unión entre dos símbolos.
- c).- El símbolo de decisión, es el único que puede tener dos líneas de salida.
- d).- Las líneas de unión se deben presentar mediante y en caso necesario utilizar ángulos rectos.
- e).- Para efectos de presentación, es recomendable que los símbolos mantengan uniformidad en su tamaño.

EN CUANTO A SU CONTENIDO Y USO

- a). La redacción del contenido de actividad debe ser mediante frases breves y sencillas, de tal forma que su comprensión sea clara.

b).-- El símbolo documento debe contener el nombre original de la forma ó reporte en cuestión.

c).-- La aplicación de los conceptos básicos de los diagramas de flujo a una situación real tomará tiempo y sólo llegará a dominarse mediante su uso repetido.

Por otro lado presentamos algunas de las trampas más comunes y la manera de evitarlas estos puntos son de especial importancia en las auditorías del primer año, en las que por primera vez se preparan diagramas de flujo.

COMO PREPARAR LOS DIAGRAMAS DE FLUJO

Para elaborar un sistema de control a través de diagramas de flujo se deben de tomar dos etapas principales que son:

Estudio preliminar y conocimiento específico del sistema, preparación de los diagramas de flujo y narraciones complementarias.

El objeto de realizar un estudio preliminar es para poder seleccionar la parte del sistema o procedimientos del cliente estableciendo el tipo de transacción que abarca dicho procedimiento y posteriormente investigar y documentar las formas y métodos que usan para controlar, registrar y contabilizar todo el ciclo de transacciones que abarque dicho procedimiento, después de haber seleccionado ó identificado los procedimientos importantes, debemos realizar descripciones de los sistemas los cuales nos mostrarán como se procesan las transacciones así como también los controles internos que provienen, los diagramas de flujo detectan, corrigen fallas ó errores que pudieran repercutir posteriormente en los estados financieros.

Por otra parte dichas descripciones mostrarán las fuentes de evidencia para esas transacciones.

COMO OBTENER INFORMACION

La información detallada deberá obtenerse de los manuales de procedimientos ó de otras instrucciones, por escrito del cliente, a través de entrevistas y

pláticas formales con los empleados que realizan las diferentes funciones en los sistemas y de las instrucciones de procesamiento de información cuando se encuentre funcionando.

Es conveniente seleccionar a los empleados y preparar con estos una entrevista que nos lleve a investigar el sistema, dicha investigación es conveniente que lleve una dirección siempre de principio a fin pues el personal del cliente que se entrevista le será más sencillo describir su trabajo si empieza por el principio y dice que es lo que hace al recibir cualquier documento ó después de obtener cierta información.

Antes de iniciar la conversación con los empleados del cliente debemos explicar nuestros objetivos para evitar que haya omisiones a sus responsabilidades y obligaciones, por lo que todo auditor debe de tener tacto y ser firme para mantener la entrevista en la dirección correcta y sobre el tema correcto.

Es conveniente que el diagrama de flujo sea claro y este bien organizado, porque si no es legible no será útil para nadie los signos indicadores de un diagrama confuso son los siguientes:

- A).- Líneas cruzadas
- B).- Líneas largas que van de un extremo a otro

Para lo cual se puede eliminar volviendo a acomodar los diagramas en la columna correcta. Un método efectivo para evitar estos problemas es el dibujar un diagrama resumido para ver como se vera su distribución.

Los diagramas de flujo complicado no deben dibujarse en forma definitiva al primer intento, ya que la experiencia indica que el diagrama requerirá inevitablemente una amplia reorganización a medida que se cuente con más información.

Toda la información que no sea importante debe de eliminarse de un diagrama de flujo por ejemplo:

El análisis amplio de activos fijos puede no ser importante en relación con nuestros objetivos de auditoría y por lo tanto no es necesario diagramarlos. Debemos tratar de eliminar detalles excesivos en ciertos procedimientos que deben diagramarse, por otro lado un diagrama de flujo no debe simplificarse en exceso hasta el grado de que no incluya información que sea necesaria para la evaluación del control interno.

METODO DE CUESTIONARIOS

Este método como su nombre lo indica son listados de preguntas que en conjunto nos revelarán la forma como se desempeña una función y operación dentro de una empresa los cuestionarios deberán ser llenados por la persona que efectuará la evaluación del control interno existente tomando como base las respuestas que emita el funcionario responsable del área que se este analizando, estos cuestionarios deberán ser llenados en presencia del funcionario y en su caso hacer las anotaciones de las observaciones que se tengan en estas se plantearán las preguntas que usualmente constituyen los aspectos básicos del control interno.

El cuestionario de Control Interno deberá usarse como una guía sujeta a modificaciones, emitiendo ó agregando según sea el caso las preguntas que sean aplicables a cualquier empresa en particular.

COMPARACION DE LOS METODOS SUS VENTAJAS Y LIMITACIONES

Los métodos de registro varían en complejidad, dependiendo de su aplicación y adecuado uso al volúmen de información que fluya en la empresa.

Por tal razón se puede decir que su aplicación en forma aislada para su evaluación del control interno es suficiente, dependiendo del tipo de empresa en que se emplee.

Generalmente el uso de cada método se adapta según las necesidades de la empresa y el flujo de sus operaciones.

Es de mencionar que existen casos en que, en algunas compañías debido al volúmen y naturaleza de sus operaciones es factible la aplicación de más de un sólo método.

A continuación enunciamos la comparación de los mismos, sus ventajas y limitaciones.

VENTAJAS

Descriptivo.- Las ventajas en el uso de este método se reducen principalmente a que es utilizado en pequeñas empresas en donde el volúmen de sus operaciones es mínimo y recaen principalmente en una sola persona, el uso de este método ahorra gran tiempo y es elaborado por personal que no requiere gran preparación (auxiliares de auditoría)

Gráfico.- Muestra un flujo total de las operaciones, personal que interviene en la elaboración y supervisión de la misma. Permitiendo un claro y conceptual entendimiento del sistema, por tal motivo facilita la comprensión del mismo.

Questionarios.- Su ventaja es que abarca aspectos generales que se encuentran en cualquier tipo de empresa no requieren de mucho tiempo y es elaborado conjuntamente con personal de la compañía verificando respuestas por el encargado de la evaluación del control interno.

LIMITACIONES

Descriptivo.- La limitación que tiene este método de registro y análisis es que sólo puede ser utilizado en pequeñas empresas, ya que al aplicarse en grandes empresas se tiende a perder el contenido del mismo sin poder identificar las deficiencias del control interno.

Gráfico.- La limitación de este método consiste en la necesidad de tener personal calificado, para llevar a cabo la preparación de los diagramas requiere de mayor tiempo y esfuerzo elevando así su costo.

Método descriptivo.

Reflejo de información.- En este método la información es abundante y voluminosa por lo que no se puede apreciar en su totalidad las fortalezas y debilidades (eficiencias y deficiencias) del control interno.

Tiempo que implica su formulación.- Se plasma en forma descriptiva cada una de las operaciones y su flujo consecuentemente requieren un mayor tiempo que el del cuestionario.

Costo en que se incurre.- Dependiendo del número de operaciones y la repetición de éstas, el costo puede resultar elevado ó bajo, teniendo el riesgo de incurrir en altos costos.

Manejo e interpretación.- No requiere de un cuidado mayor, que de llevar a cabo una lectura en forma correcta y darle una buena interpretación, pudiéndose perder el contenido por voluminoso.

Método gráfico

Reflejo de información.- Presentación de gráficas so las ó combinadas de la organización, procedimientos y operaciones. En este se facilita la localización de eficiencias ó deficiencias según sea el caso y se logra una mayor comprensión del área analizada.

Tiempo que implica su formulación.- Por el hecho de diagramar las operaciones y coordinar su flujo implica -- que sea en éste en donde se invierta un tiempo considerable.

Costo en que se incurre.- Como consecuencia de llevar a cabo un trabajo detallado y minucioso implica una inversión más elevada de tiempo y esto implica un costo elevado.

Manejo e interpretación.- No es complicado siempre y cuando su elaboración sea aceptable y la interpretación del mismo sea efectuada por una persona capacitada.

Método de cuestionario

Reflejo de información.- Lista de preguntas concretas contestadas en forma afirmativa ó negativa, dándose en algunos casos información adicional, utilizada en forma genérica.

Se carece del enfoque total de la operación.

Tiempo que implica su formulación.- Se realiza sobre preguntas formuladas con anterioridad, por el motivo su complementación es adecuada en un tiempo corto.

Costo en que incurre.- Tomando en cuenta que el tiempo invertido es poco el costo por sueldos u honorarios es relativamente bajo.

Manejo e interpretación.- Requiere de interpretar las respuestas de manera adecuada y tomar en cuenta los inventarios si es que existen.

Consideramos desde nuestro punto de vista que el método más apropiado para practicar el examen del control interno es el método gráfico el cual nos permite un claro entendimiento del sistema y la total comprensión del mismo.

C A P I T U L O III

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

El Licenciado en Contaduría como auditor desempeña su trabajo, mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados sólidos y maduros, que forman el cuerpo técnico de su actividad, y como — profesionista se responsabiliza totalmente del trabajo que se le encomiende a desempeñar.

Por tal responsabilidad, el trabajo del Licenciado en Contaduría como auditor debe de estar apegado básicamente en las normas de auditoría generalmente aceptadas y por el código de ética profesional los cuales son fundamentales en el trabajo de auditoría, debido a esto la profesión se ha preocupado — por asegurar que el desempeño del servicio profesional se realice con un alto nivel de calidad y de acuerdo a las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan los resultados de su trabajo.

La auditoría exige la elaboración de ciertos objetivos, los cuales deben predeterminarse para estimar a que resultados llegaremos y poder tener un — punto de partida en el inicio de la auditoría.

Para darnos una idea de cual es el enfoque que — debemos dar al trabajo del auditor en la revisión — de inventarios nos es conveniente mencionar los objetivos principales que debemos tener en cuenta para tal efecto:

- 1.- Asegurarse que las cifras que se muestran como inventarios en el estado de situación financiero, esten efectivamente representados por materiales, mercancías, en proceso de fabricación y productos que existan físicamente y asegurarse que el cliente ha tomado cuidado razonable para la determinación de las cantidades físicas y el estado de los inventarios.

- 2.- Que los inventarios se evalúen de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3.- Que los inventarios estén aritméticamente correctos.
- 4.- Que los inventarios contengan solamente mercancías y materiales en buenas condiciones de uso o de venta y que se excluyan las existencias obsoletas o defectuosas o bien que se establezcan provisiones adecuadas para posibles pérdidas a disponerse de dichas existencias.
- 5.- Que la empresa tenga efectivamente posesión legal de las existencias y que cualquier gravamen que exista sobre las mercancías se muestre claramente en los estados financieros o en las notas relativas a los mismos.
- 6.- Que la presentación de los estados financieros de los inventarios sea correcta.

PLANEACION DE LA AUDITORIA

El Licenciado en contaduría como auditor por medio de su trabajo, debe cumplir con los objetivos planteados con anterioridad lo cual logrará mediante una adecuada programación en la revisión de inventarios, de acuerdo a la planeación que efectúe el auditor decidirá cuales son los procedimientos de auditoría que debe aplicar, la extensión que le dará la oportunidad con que ha de emplearlos y que personal intervendrá en la toma de los inventarios físicos.

La planeación es la primera fase del proceso administrativo, consiste fundamentalmente en prever el futuro y con base en ellos plantear cursos alternativos de acción, evaluarlos y así definir lo adecuado a seguir para alcanzar determinado objetivo para lograr esto el Licenciado en Contaduría como auditor deberá tomar en cuenta las características especiales de cada empresa en particular tales como:

- 1.- Clase de trabajo que el cliente desee y la finalidad del mismo.
- 2.- Condiciones y restricciones con las que se encontrará al realizar el trabajo, además de ponerse de acuerdo con los elementos que proporcionará el cliente y la coordinación del tra-bajo en las oficinas de la empresa.
- 3.- Características de operación de la empresa y estudios de manuales e instructivos.
- 4.- Condiciones Jurídicas en que se encuentra la empresa.
- 5.- Entrevistas previas con el cliente y defini -ción del tipo de servicio a proporcionar.
- 6.- Inspección de las instalaciones y los almace -nes, control de existencias, líneas de pro -ducción, embargo y recepción de materiales.
Lo anterior tiene como propósito el de obser -var el proceso productivo, el trámite de ope -raciones y rutinas de vigilancia y control de los mismos.
- 7.- Comunicación con funcionarios y empleados pa -ra tener información relativa a producción, -distribución, ensamble, almacenaje, embarque -y las relativas a los criterios de contabili -zación.
- 8.- Revisión de papeles de trabajo de los inventa -rios físicos de auditorías anteriores para aprovechar la experiencia habida.
- 9.- Colaboración del cliente que proporcionará -al auditor en la toma de inventarios físicos -y todos los datos solicitados que a juicio -del auditor sean requeridos como listados de activo -fijos, existencia de productos termi -nados y facilidades de acceso a los archivos -entre varios.

La planeación no puede tener un carácter rígido - ya que de acuerdo a circunstancias no previstas puede ser modificado o hacer variaciones o ampliaciones al plan establecido.

Por lo que podemos concluir que el resultado de - la planeación nos va a originar el PROGRAMA DE TRABAJO.

De acuerdo a la definición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos el programa de trabajo es un enunciado lógicamente ordenado y dosificado de los - procedimientos de auditoría que han de aplicarse, al gunas ocasiones se agregan a estas expresiones detalles de información complementarias pendientes a i lustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría sobre características o peculiaridades que deben conocer.

Por otra parte el elaborar un programa de trabajo nos proporciona ciertas ventajas como son:

- 1.- Facilitar el acceso al trabajo en forma ordenada
- 2.- Proporciona seguridad al auditor, para ayudarle a no omitir procedimientos importantes o la revisión de aspectos trascendentales o bien a no dar una extensión inadecuada a su trabajo, evitándose los consiguientes peligros de pérdida de tiempo o de emisiones irreparables.
- 3.- Nos permite hacer una adecuada distribución de labores entre los ayudantes, considerando su experiencia y capacidad.
- 4.- Ayuda al responsable de la auditoría en la explicación a sus ayudantes de los procedimientos que deberán aplicar, su extensión y objetivos a que llegaremos.

- 5.- Proporciona mayor agilidad y seguridad en la supervisión ya que facilita ver rápidamente si todos los puntos a tratar fueron debidamente cumplidos.
- 6.- Permite saber en cualquier momento quién realizó el trabajo, tanto para efectos de revisión, como para cualquier aclaración o fijación de responsabilidades.
- 7.- Sirve para saber el trabajo que se ha realizado y el que queda por hacer.
- 8.- Permite controlar eficazmente el tiempo real de revisión, comparativamente con el estimado.
- 9.- Da constancia del trabajo realizado.

El programa de trabajo es un medio que permite superar las técnicas de trabajo y obtener ahorros de tiempo evitando duplicación de labores, ordenando las adecuadamente y controlando todas las fases de la auditoría.

Como consecuencia del estudio del control interno presentamos un programa para la revisión de inventarios el cual puede ser aplicable a la generalidad de las empresas del ramo comercial e industrial y que consecuentemente esta sujeto a adaptaciones de acuerdo a las características particulares de cada empresa.

Por lo que el programa de auditoría lo hemos dividido en cuatro partes:

- A).- TRABAJO PRELIMINAR
- B).- INVENTARIOS FISICOS
- C).- VALUACION
- D).- REVISION FINAL

CIA. X S A
PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORIA DE INVENTARIOS

No.	OPERACION	FECHA	HECHO POR	REF. CEDULA
-----	-----------	-------	--------------	----------------

A).- TRABAJO PRELIMINAR

- 1.- Conteste el cuestionario de control interno y de acuerdo a los resultados determine el alcance y la oportunidad de su examen al efectuar las pruebas selectivas determine deficiencias no conocidas y en su caso modifique el alcance inicial.
- 2.- Obtenga cédulas preparadas por el personal del cliente previo acuerdo y planeación con nuestro cliente.
- 3.- Actualizar el archivo permanente.
- 4.- Compare saldos a la fecha de la auditoría con saldos del ejercicio anterior y solicite la aclaración de las principales variaciones habidas en el ejercicio.

B).- INVENTARIOS FISICOS

- 1.- Es conveniente conocer con anticipación la fecha de celebración de los inventarios físicos y el instructivo que proporciona la empresa por lo menos con quince días de anticipación a la realización de los inventarios.

Lo dicho anteriormente tiene como finalidad en que podamos comentar con el personal de la empresa, los procedimientos que seguirá para:

- a).- Verificar las existencias localizadas indistintamente en sus instalaciones en almacenes de depósito en consignación con terceros o en maquila.
- b).- Para separar e identificar las existencias propiedad de clientes pendientes de embarcar, existencias recibidas en reparación o servicio propiedad de clientes, devoluciones de clientes no autorizadas ni aceptados por la empresa.
- c).- Asignación de personal responsable del inventario y de las diferentes áreas, grupos de conteo, mesa control de marbetes y corte de formas.
- d).- Deberán suspender labores los días del inventario (si el sistema productivo lo permite mantener suspendidas las entradas y salidas del almacén).
- e).- Verificar si los artículos están bien colocados, si son cajas o paquetes cerrados (deberán abrirse selectivamente para determinar que sus contenidos están intactos y correspondan al producto a contar).
- f).- Determinar el personal que intervendrá y realizar los trámites para obtener los viáticos (transportes, alimentación).

- 2.- Se deberá aclarar cualquier situación relacionada con la forma de contar, medir y pesar algún tipo específico del inventario.
- 3.- El personal asignado al inventario deberá presentarse en las instalaciones o almacenes de la empresa al menos con treinta minutos de anticipación para ponerse de acuerdo a las áreas que se van a cubrir.
- 4.- Efectuar un recorrido por las instalaciones para cerciorarnos de que todas las existencias están debidamente acomodadas y con sus respectivos marbetes así como también verificar la existencia de todo el personal asignado.
- 5.- Realizar corte de inventarios (formas) en los cuales se deberán anotar los últimos números de documentos de recepción, embarque, facturación, entradas y salidas del almacén, notas de cargo y crédito vales de entrada y salida y reportes antes del inventario y después para cotejarlos posteriormente contra los registros de la empresa.
- 6.- En la asignación de marbetes debemos cuestionar si se realizó una vez que se revisó la numeración progresiva al 100% lo cual tiene como objeto conocer anticipadamente los marbetes faltantes por estravio.

- 7.- Dentro de nuestra participación - en el inventario físico se enfocará básicamente en la observación del personal que intervendrá en el conteo, por lo que debemos su gerir que personal distinto efectuó el primer y segundo conteo.
- 8.- Cerciorarnos que existe un control adecuado sobre los marbetes u hojas del inventario y que todas serán recogidas y verificadas numéricamente al terminar el conteo, además de verificar que los marbetes u hojas sean entregados oportunamente para mantener su control y que a su vez se vayan acomodando en orden progresivo.
- 9.- Es conveniente que el inventario sea realizado con personal de la empresa supervisado por el personal del despacho.
- 10.- En caso de existir mercancías vendidas a clientes que a la fecha del inventario no hayan sido embarcados o recogidos por los clientes deberán estar debidamente identificados y separados de lo que se tomará nota de este tipo de mercancía anotando todos los datos que se considere conveniente.

- 11.- En el transcurso del inventario investigar si existen artículos obsoletos o de poco movimiento y comentarlo con funcionarios responsables para proceder a realizar los ajustes contables que procedan además a cerciorar se que no esten incluidos dentro del inventario.
- 12.- Es conveniente que en la medida que se vayan realizando los recuentos en las distintas áreas o almacenes, se efectue un recorrido para cerciorarse de que realmente se terminó el conteo lo cual nos ayudará en la terminación del inventario ya que solamente se recorrerá las áreas que se inventaríen al final.
- 13.- Se documentará el corte de marbetes identificando marbeter utilizados con el propósito de cerciorarnos de su adecuado control.
- 14.- Elaborar un memorandum que indique el procedimiento seguido por la empresa y el trabajo que nosotros realizamos y a la conclusión que llegamos en la práctica de los inventarios.

VALUACION

- 1.- La valuación de inventarios y su revisión la efectuaremos de acuerdo al método de valuación existente.

- 2.- Comprobar mediante pruebas selectivas el correcto manejo del sistema de valuación de inventarios.
- 3.- Cerciorarse que el sistema de valuación haya sido el mismo que el del ejercicio inmediato anterior.
- 4.- Comprobar que el inventario esté -valuado a precio de costo o de mercado el que sea más bajo, comparando los precios unitarios de los auxiliares con los precios de las últimas entradas según las facturas- o en caso de productos terminados- con los precios de venta.
- 5.- Comprobación de la corrección aritmética de los inventarios como son:
 - a).- Comprobar las unidades contadas según los marbetes con las relaciones de inventario y viceversa
 - b).- Comparar las unidades recontadas según pruebas físicas del auditor, con las relaciones de inventario.
 - c).- Comprobar que la empresa efectúe costos unitarios conforme al método de valuación adoptado.
 - d).- Verificación de operaciones aritméticas.
 - e).- Cotejar la suma de las relaciones valuadas con los saldos de las cuentas control y evaluar y ampliar si es indispensable nuestra revisión en relación a la aclaración de diferencias.

f).- Razonar la determinación y corrección del importe del ajuste por inventarios físicos.

g).- Observar, comentar y cuestionar con personal responsable si la diferencia de inventario de ejercicios anteriores de más o de menos se deben a posibles elaboraciones de partes de un artículo con otro artículo diferente en caso de que existiera esta practica efectuar su clasificación adecuada para efectos del recuento físico.

h).- Verificar el adecuado y oportuno registro por ajuste de inventarios físicos los cuales deben ser aprobados por funcionario autorizado dejando evidencia de la investigación, aclaración y aprobación.

- 6.- Determinar si los seguros cubren ampliamente los efectos considerados en inventarios.
- 7.- Con base en platicas con funcionarios responsables o en relaciones de artículos sin movimiento calcular la suficiencia o insuficiencia de la reserva para obsolescencia de inventarios.
- 8.- Mercancías en tránsito para la revisión de este rubro nos enfocaremos principalmente, en la verificación del movimiento acreedor y del saldo de la cuenta, dicha verificación es importante ya que se pueden apreciar las aplicaciones

definitivas que se hayan hecho de las partidas cargadas a esta cuenta, a continuación presentamos los procedimientos principales a aplicar:

a).- Se verificará la recepción posterior de la mercancía en los almacenes de la empresa así como su adecuada contabilización.

b).- Verificar las partidas de conciliación con los proveedores de la empresa.

c).- Confirmación de proveedores y agentes aduanales en caso de que existan mercancías de importación.

d).- Verificar cuales son las condiciones en el traslado de dominio de las mercancías adquiridas.

e).- Examinar la documentación que compruebe las mercancías adquiridas por la empresa cuidando lo siguiente:

- 1.- Cotejar factura contra pedido
- 2.- Cotejar datos de la factura contra datos del pedido o pedimento aduanal, en caso de adquisiciones de mercancía de importación.
- 3.- Investigar si existe contingencia a cargo de la empresa y su adecuado registro por reclamaciones de impuestos de importación.

f).- Concluya sobre la aplicación del método de valuación de inventarios seguido por la empresa y complete nuestra cédula PRUEBA DE VALUACION.

REVISION FINAL

- 1.- Explicar las variaciones en cuanto a la rotación y saldos habidos des de la auditoría preliminar y con - cluya.
- 2.- Completar el resumen de las defici encias preparado en la preliminar- con todas las observaciones detec- tadas en la revisión final, inclu- yendo aquellas situaciones que ob- servó las cuales pudiesen operar me- jor y comentarlas con funcionarios responsables.
- 3.- Analizar globalmente los movimien- tos desde la fecha del inventario- físico hasta el fin del ejercicio- además de revisar que los asientos provienen de fuentes normales y -- que no hay cantidades anormales in- cluidas en los asientos.
- 4.- Solicitar a la empresa relaciones- al final del ejercicio comprobar - los numericamente y cotejarlos con auxiliares y libro mayor.
- 5.- En cuanto a las mercancías que es- taban en tránsito al cierre del e- jercicio comprobar lo siguiente:
 - a).- Que fueron recibidas posteri- ormente y en buenas condiciones - que entraron al almacén y que fue- ron registradas contablemente exa- minando su documentación original.
 - b).- Que la documentación y caract- erísticas de la mercancía asegu - ren que son de la empresa.

c).- Al realizar la actualización de pasivos a favor de proveedores debemos vigilar que la contrapartida sea registrada en la cuenta de mercancías en tránsito.

- 6.- Obtener o solicitar las respuestas de la confirmación de inventarios propiedad de la empresa en poder de terceros o mercancía de terceros en poder de la empresa y comparar los datos contra lo reportado por la empresa a la fecha de la confirmación en caso de existir discrepancias proponer los ajustes correspondientes.
- 7.- Verificar que el corte de formas de entradas y salidas, notas de crédito, notas de cargo, traspasos, devoluciones y vales se hayan registrado oportunamente en los libros de la empresa y concluir.
- 8.- Comprobar en su totalidad que los marbetes cancelados y no utilizados a la fecha del inventario no se hayan incluido con cantidad alguna para efectos de la valuación de inventarios.
- 9.- Comprobar selectivamente que en la recopilación y valuación del inventario coincida con nuestras pruebas físicas realizadas.

10.- Explicar las partidas más importantes verificando su documentación - y concluir sobre su razonabilidad.

Es conveniente comentar que este programa de auditoría al rubro de inventarios contiene ideas de carácter general, aplicable a empresas comerciales e industriales el cual debe ser utilizado de acuerdo a las características de cada empresa en particular.

C A P I T U L O IV VALUACION

De acuerdo al método de valuación de inventarios que ponga en práctica el auditor, éste deberá enfocarse principalmente a que la devaluación de los inventarios estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que fueron aplicados consistentemente.

Antes de iniciar el método que seleccionaremos para efectuar la valuación de inventarios, es conveniente mencionar algunos de los métodos más usuales dentro de la revisión de auditoría.

COSTO DE MERCADO EL MAS BAJO

Se determina el costo real o de adquisición seleccionándose el que sea más bajo el cual servirá para valorar los inventarios.

Este procedimiento tiende hacia una política conservadora de anticipar las pérdidas y no hacerlo con las utilidades, es decir si los precios de mercado bajan, es de suponerse que los precios de venta también lo harán, por lo que siguiendo esta suposición y valuando los inventarios, éstos tendrán el valor de mercado, el cual será inferior al costo de adquisición y se reducirá como consecuencia, la utilidad del período en que se registre la baja transferiéndose al siguiente período los bienes valuados a un costo con el que se está en posibilidad de obtener una utilidad en su realización.

De lo contrario si los precios de compra del mercado aumentan el inventario, y éste fue previamente valuado al costo de adquisición, el cual resultará más bajo, también se esta en posibilidad de obtener una utilidad.

Existen tres formas de aplicar el procedimiento de costo o mercado el más bajo los cuales son:

a).- Comparando el valor de costo y el de mercado - en forma individual en las partidas que forman el inventario.

b).- Comparando el costo total de grupos de partidas que integran el inventario.

c).- Comparando el total de inventarios, es decir - valuando las diferentes partidas que lo integran y a precio de mercado y comparando después los dos totales que se optará por el más bajo. Dicho procedimiento nos presenta que las posibilidades de las partidas de un inventario estén valuadas bajo ambas formas (costo o mercado), que sea valuado a dos fechas diferentes bajo las dos formas, una diferente a cada fecha para lo - cual suponemos que los precios del mercado han bajado y subido respectivamente, también se puede ver que en dos negociaciones similares sus inventarios se hayan adquirido en fechas diferentes y por lo tanto sea diferente su forma de valuación.

Gabe mencionar que aún cuando las críticas que se - hagan dentro de la técnica contable tenga fundamentos sólidos, desde el punto de vista de las exigencias y las necesidades que plantea una unidad mercantil, se - observa que para proteger también a los recursos, es - necesario optar por una política conservadora para proteger también a los accionistas los que preferirían - obtener beneficios antes que lesionar las fuentes de - sus dividendos.

VALOR DE MERCADO

Por valor de mercado entendemos que es el costo de reposición de un producto considerando que el valor de mercado no debe exceder el valor neto de realización , el cual es el precio de venta en un artículo, menos el costo al venderlo, o sea menos los gastos de venta que se aplican, sin incluir gastos generales y de administración.

El valor de mercado es el que resulta menor al comparar el costo de reposición con el valor neto de realización, de manera que cuando se dice que los inventarios están valuados al precio de costo o mercado este resultado debe compararse con el costo de adquisición, a fin de tomar el más bajo para valuar los inventarios

Debe tomarse en cuenta al comprobar el valor de mercado el número de artículos que manejará la empresa, ya que este método de valuación se aplica individualmente a cada uno de los artículos que forman el saldo de inventarios. Para evitar que el trabajo sea demasiado laborioso bastará con seleccionar los artículos más importantes comprendidos en el inventario.

El costo de reposición puede confrontarse con las cotizaciones obtenidas de los proveedores, catálogos recientes, e.t.c. sin olvidar que las cotizaciones aceptadas están de acuerdo con los volúmenes y abastecimiento de la empresa.

El valor neto de realización se obtiene conociendo los gastos de la venta que corresponden a los productos que se examinan.

PRECIO PROMEDIO DIRECTO

Bajo este método se promedian los distintos precios unitarios de cada empresa entre el número de compras efectuadas, sin tomar en cuenta el número de artículos adquiridos en cada caso, ejemplo:

FECHA DE COMPRA	UNIDADES COMPRADAS	COSTO UNITARIO
20 Ene. 85	300	\$ 500.00
25 Ene. 85	200	1000.00
7 May. 85	400	600.00
12 Nov. 85	350	1500.00
	<u>1250</u>	<u>\$ 3600.00</u>
	-----	-----
	-----	-----

La suma del costo unitario es igual a \$ 3,600.00- entre el número de compras efectuadas o sea cuatro , tendremos un resultado de \$ 900.00 ($3,600/4 = 900$) , que representa el promedio directo.

PROMEDIO PONDERADO PROGRESIVO

El cual es igual al costo total sobre artículos- en existencia, este método implica calcular un nuevo precio promedio después de cada compra estando en po sibilidades de determinar el costo de ventas a medi- da que estas se efectuan.

No obstante que su aplicación implica más tiempo por tanto cálculo, con este método hay mayor aproxima- ción a los costos corrientes del mercado y supone- de antemano que se lleve un sistema de inventarios - continuos para el control de los artículos.

PROMEDIO PONDERADO PERIODICO

Este método es una variante del caso anterior - con la diferencia que no se computan los costos des- pués de cada compra si no que el precio unitario se calcula hasta el fin de mes. Ejemplo:

E N T R A D A S				S A L I D A S		
fecha de compra	Cant.	Costo unit.	Import. total	Cant	costo	Exist.
5 Ene. 85	200	100	\$ 20,000			200
10 Ene. 85	250	200	50,000	-	-	450
4 Abr. 85	-	-	-	100	-	350
12 May. 85	300	150	45,000	-	-	650
4 Jul. 85	-	-	-	200	-	450
7 Nov. 85	-	-	-	400	-	50
	750		115,000		153.33	50

De lo que el precio promedio se obtiene dividiendo el importe de las compras efectuadas en el mes -

\$ 115,000 entre las unidades compradas en el mes 750 - el cual el resultado es igual a \$ 153.33 el valor del inventario final será de 50 a \$ 153.33 = 7,666,66

PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (FEPS)

En este método valúan las salidas al precio de las primeras entradas hasta agotarlas siguiendo con los precios de las entradas inmediatas que continúan, y así sucesivamente. Ejemplo:

Tendremos en el almacén tres unidades del mismo artículo con diferentes precios de compra dos a 120 pesos los cuales compramos primero y otro que se compra posteriormente el cual se obtuvo a un precio más caro o sea a 130 pesos. En caso de venderse uno de estos artículos se valorizará este al precio de la compra del primer artículo o sea el de 120 pesos $1 \times 120 = 120$ - posteriormente vendemos los siguientes dos artículos restantes los cuales tienen un precio de costo diferente. El procedimiento que se deberá seguir para valorizar estas ventas es un artículo al precio anterior de 120 pesos y el otro valorizarlo al último precio o sea de 130 pesos.

Es conveniente mencionar que los primeros artículos que entran o se compran, no son los que se venden primero en muchos casos pero si es aplicable en cuanto al sistema de costeo.

ULTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (UEPS)

Este consiste en valuar las salidas al precio de los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción hasta agotar las existencias cuya entrada es más reciente; con la ventaja de que las existencias al finalizar el ejercicio quedan registradas a los precios de adquisición o producción más antigua, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

Generalmente este es el método de valuación que

se utiliza en épocas de inflación donde los precios - constantemente tienden a subir como en el caso actual de muchos países, la ventaja de este método al aumentar el costo de venta, la utilidad disminuye por lo - que se reduce el pago de impuesto sobre la renta y además evita que las empresas que lo utilizan tiendan a la descapitalización ejemplo:

Dentro de este método consideraremos una existencia en el almacén de tres unidades de las mismas características pero con distintos precios de compra - dos de \$ 120 pesos que fueron adquiridos primero y - posteriormente se adquiere un tercero con precio de - \$ 130 pesos en caso de venta de dos artículos, se tendrá en cuenta que para un artículo, su valor será de 130 pesos en caso de venta de los artículos, se tendrá en cuenta que para un artículo, su valor será de 130 pesos por ser el precio de la última entrada y el otro de 120 pesos por ser su precio posterior o sea - de \$120 pesos.

El costo de venta será de $1 \times 130 = 130$

$1 \times 120 = 120$

250

Quedando para su venta el artículo de mayor antigüedad a precio de mayor antigüedad,

Para efectos del método de valuación que tome la empresa debe tomarse muy en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados para la valorización de inventarios en cuanto a su consistencia, es to es que una vez que se haya escogido uno de los métodos antes expuestos éste deberá ser constante y solo se podrá cambiar por otro, con previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público .

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN SU PRESENTACION

Los principios que deben tomarse en cuenta para presentar la información de inventarios, de acuerdo con el boletín del esquema de la teoría básica de la Contabilidad Financiera son:

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

b).- Importancia Relativa.- La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

c).- Consistencia.- La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para que mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución.

Y mediante la comparación con estados de otras entidades económicas conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte su comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto de dicho cambio produce en las cifras contables, lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Por la naturaleza de la cuenta de inventarios, su presentación en el balance general debe hacerse dentro del activo circulante, detallando las partidas que lo componen según se trate de empresas industriales o comerciales.

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

CLASIFICACION DE INVENTARIOS

Los inventarios se pueden clasificar desde muy diversos puntos de vista de acuerdo a las condiciones específicas de cada una de las empresas y estos estarán sujetos a los lineamientos de los principios de contabilidad.

Para efectos de nuestro tema únicamente haremos la clasificación general de empresas comerciales y empresas industriales.

Dentro de las empresas comerciales queda contenida generalmente bajo los rubros siguientes;

Mercancías.- Son los artículos destinados a la venta inmediata y cuyo valor incluye el costo de la adquisición, gastos de transportación, gastos aduanales, impuestos de importación en su caso seguros e.t.c.

Mercancías en consignación.- Constituido por aquellas mercancías propiedad de la empresa, pero que se encuentran materialmente en poder de terceros y que deben formar parte de su inventario.

Mercancías en tránsito.- Las mercancías que aún no se encuentran en los almacenes, pero que de acuerdo con las condiciones especificadas en los pedidos a los proveedores, pueden considerarse como propiedad de la empresa, desde el momento que se adquiere un derecho al constituirse la obligación de pagar.

En las empresas industriales se clasifican en :

Materias primas.- Son los materiales o artículos que van a ser objeto de transformación para convertir-

se en artículos terminados o parte de ellos.

Materiales en tránsito.- Se forma con las compras, aún no recibidas en el almacén pero que de acuerdo con las condiciones de compra, en la etapa en la que se especifica, ya se pueden considerar como propiedad de la empresa.

Producción en proceso.- Están constituidos por las materias primas cuyo proceso de fabricación ha sido iniciado por consecuencia ha aumentado de valor por lo que estará representado por el valor de las materias primas, por la parte proporcional de la mano de obra pagada hasta la época del cierre, así como los gastos indirectos de fabricación en la parte proporcional que les corresponde.

Artículos terminados.- Como su nombre lo indica, son aquellos que están listos para venderse o cuando constituyen partes estas se reúnen para formar la nueva unidad que también se pondrá a la venta y que ya tiene incluido los tres elementos del costo.

Materiales y accesorios.- Están representados por los artículos que no forman parte de la mercancía terminada, si no que sirven únicamente como auxiliares en la producción como son los aceites, lubricantes y refacciones.

Los inventarios de mercancía se pueden clasificar desde dos puntos de vista:

- A).- Formal
- B).- Material

Desde el punto de vista formal son:

a).- **Inventarios continuos en libros.**- Consiste en manejar las existencias y llevar registros de las mismas cargando las entradas y disminuyendo las salidas, partida por partida y día por día. Los fines generales del inventario en libros son los siguientes:

- 1.- Facilitan el control de las compras

2.- Fijar la responsabilidad de los empleados al manejar las mercancías y los materiales.

3.- Mantener costos corrientes.

4.- Suministrar una base para hacer ajustes exactos en los sistemas y programas de ventas.

b).- Inventarios físicos e inventarios periódicos Consiste en el recuento físico total o parcial y en una valuación de las existencias, con esto sacamos que un sistema de inventarios continuos en libros no elimina la necesidad de un inventario físico cada determinado tiempo. Debido a las muchas inexactitudes de las que aparecen en los libros y además a que las mismas pérdidas o robos no permitiran que el libro en que se registren las existencias concuerden con el recuento real.

c).- Inventarios estimados.- Consiste en una apreciación de las existencias, esta estimación puede consistir en un ligero examen de las existencias por una o varias personas que ya estan familiarizadas con los almacenes o producción o sencillamente por la diferencia entre las compras y las ventas.

Desde el punto de vista material los inventarios pueden ser:

1.- De materias primas.

2.- De artículos de producción en proceso.

3.- De artículos semiterminados o partes terminadas.

4.- De artículos terminados.

5.- De recursos o artículos de abastecimiento.

1.- De materias primas.- Entendiendose de materias primas toda clase de materias compradas que han de sufrir transformaciones o manufacturas antes de que vendan como artículos terminados.

- 2.- De artículos de producción en proceso o sea todos aquellos materiales sobre los que ya se han ejecutado operaciones de transformación pero que todavía requieren de otras operaciones para quedar terminados.
- 3.- De artículos o partes semiterminadas comprende a los artículos fabricados o adquiridos por compras, que formaran parte integral del artículo que finalmente se elabora.
- 4.- De artículos terminados.- Constituido por los artículos totalmente acabados y disponibles para su comercialización.
- 5.- De accesorios o artículos de abastecimiento que si incluye a los artículos que no forman parte integral de los productos terminados si no cuadyuvan en la producción.

Por lo que respecta a los procedimientos de auditoría aplicable al efectuar la valuación, el primer paso de la revisión de la valorización de los inventarios - debense de actualizar toda la información que se tenga relacionado con los sistemas de valuación y de costos - que tiene la empresa fundamentar un conocimiento adecuado de los mismos, ya que el auditor tiene un conocimiento de los sistemas que tiene la empresa este deberá adecuar los procedimientos de auditoría que sean aplicables a las características de la empresa.

Los procedimientos de auditoría deben establecerse en forma que puedan aprovecharse los medios de control interno del sistema de costos en particular debiendo tenerse en cuenta la extensión con la que se revise dentro de la empresa la valorización de los inventarios.

Dentro de nuestra revisión uno de nuestros objetivos principales es que los inventarios se encuentren - valuados al método que haya elegido la empresa en este caso UEPS y que no exceda al valor de costo o mercado-

el menor de manera uniforme y que los costos que utiliza sea respaldado con facturas de proveedores.

MATERIAS PRIMAS.- El examen de la valuación del inventario debe efectuarse con pruebas del costo de las materias primas que posteriormente serán parte integral de los inventarios de producción en proceso y productos terminados. La prueba del método UEPS consiste en la comparación del costo del inventario con los costos más recientes en que haya incurrido la empresa, de acuerdo con las facturas de los proveedores se puede partir de los registros del inventario o de las relaciones de inventarios físicos valuados, si esta prueba es practicada posteriormente al inventario físico deben seleccionarse el número de artículos representativos a fin de efectuar una revisión en detalle de la selección que se haga.

Es conveniente que para cada artículo comprobado se relacionen y examinen facturas que cubran aproximadamente la cantidad en existencia.

Esto puede hacerse seleccionándose primeramente las facturas más recientes y luego ir hacia atrás en orden cronológico inverso, dentro del archivo de facturas si la empresa mantiene registros de precios y el número de facturas que se requiere para llegar a la cantidad del inventario, no será necesario relacionar y examinar todas las facturas. En estos casos deben efectuarse pruebas apropiadas para determinar la exactitud de los registros que muestren los detalles de los precios.

Generalmente puede utilizarse personal de la empresa para reunir la información requerida y obtener las facturas de los proveedores para la revisión del auditor. Si la cantidad comparada durante el año actualmente no cubre la cantidad en existencia y es necesario -

ir hacia atrás para obtener facturas de compras efectuadas en el año anterior a efecto de calcular el precio del inventario en el orden de entrada, el precio de la cantidad que no corresponda al año anterior. Esta situación por otra parte puede ser indicio de problemas obsolescencia en inventarios.

Si en los artículos objeto de la prueba se observaron diferencias de consideración entre los costos del inventario y las facturas más recientes de proveedores puede ser necesario el relacionar y probar otros artículos para determinar el grado en que el inventario es incorrecto y ver si se requiere practicar un ajuste en los casos en que los costos por unidad de la materia prima sean también utilizados para valuar los inventarios de productos en proceso y productos terminados, el efecto sobre dichos inventarios de la diferencia en la valuación de las materias primas puede estimarse considerando en términos generales el contenido proporcional de materias primas de estos productos.

PRODUCCION EN PROCESO.- El auditor para probar la correcta valuación de la producción en proceso considerando que la compañía lleva un sistema de costos estándar deberá considerar la correcta integración del costo considerando los tres elementos del costo.

- a).- Materia prima
- b).- Mano de obra
- c).- Gastos de fabricación

La revisión de cada uno de los elementos se hará de la siguiente forma:

a).- Materias primas.- Estos costos ya fueron probados en la valuación de la materia prima, su valor debe ser menor o igual con relación a los costos a que están registrados únicamente las materias primas.

b).- Mano de obra.- Por la mano de obra el auditor deberá probar la correcta determinación del factor de la mano de obra considerando datos reales.

c).- Gastos indirectos.- Los gastos indirectos deberán revisarse tomando en cuenta los datos reales ya que el costo estándar se hace de acuerdo a estudios técnicos apoyados con ingeniería industrial.

Una vez probados los elementos del costo el auditor deberá efectuar una prueba de valuación de algunos productos que quedaron en proceso al cierre del ejercicio y valuar estos artículos con los factores de mano de obra y gastos indirectos que determine el auditor, y después compararlo con los que tiene la empresa.

El resultado de esta comparación tendrá como resultado que los inventarios estén valuados correctamente o que estén sobrevaluados o subvaluados en base a nuevos cálculos además se debe de tener cuidado en la regla del costo o mercado el que sea menor se deberá probar que los costos estándar que se utilizan para determinar las variaciones sean las mismas que se utilizarán para valuar los inventarios.

Para efectos de esta prueba, deben seleccionarse una muestra representativa del total de los inventarios de producción en proceso, así también se deben revisar las variaciones que se usan para registrar las diferencias entre costos reales incurridos y los costos estándar los cuales facilita una base para juzgar la corrección de las cifras estándar de la empresa y su aceptabilidad para la valoración de los inventarios ésta se debe efectuar preferentemente durante el trabajo preliminar, de modo que al completarse el inventario físico el único procedimiento o prueba de auditoría que quede por realizar sea la comprobación de que los costos estándar utilizados para valorizar los inventarios han sido tomados correctamente de los registros de costos.

Productos terminados.- Los procedimientos para hacer pruebas de la valoración de los inventarios de productos terminados se realiza de la siguiente manera.

Los costos de los productos terminados adquiridos en existencia, deben comprobarse en la misma forma que los costos de los inventarios de materias primas a que nos hemos referido anteriormente, la valoración de los artículos terminados producidos, debe coordinarse con las pruebas de valoración de los inventarios de producción en proceso.

Cabe recalcar que los procedimientos de auditoría a aplicar en lo que respecta a la valuación de inventarios estos deberán adccuarse al tipo de empresa sujeta a revisión y dependiendo del resultado del examen del control interno.

C A P I T U L O V

D I C T A M E N

Como resultado de la auditoría practicada a inventarios el auditor procede a elaborar su dictamen u opinión de lo que se entiende de el dictamen del Contador Público es el documento formal, suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente del que el auditor emite una opinión sobre los estados, la cual da seguridad de que los estados financieros sobre los que diversas personas van a tomar importantes decisiones, son dignos de confianza y presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y no son resultados de estimaciones de quién los preparara la opinión del Contador Público nos sirve para:

- a).- Depositar mayor confianza en los estados financieros sobre los que diferentes personas toman diversas decisiones.
- b).- El otorgamiento de créditos de bancos, proveedores y acreedores.
- c).- Ayudar a las autoridades fiscales en su labor de revisión de declaraciones de los causantes.
- d).- Para el registro de acciones en la bolsa de valores.
- e).- Juzgar la actuación de la administración de una empresa.

La opinión del Licenciado en Contaduría como auditor no siempre expresa una opinión favorable sobre la razonabilidad de los estados financieros del cliente que contrato sus servicios por lo que si estos no la presentan, su opinión tendrá salvedades y excepciones que háran que su dictamen no sea limpio y en algunos -

casos negará su opinión y en otros podrá aún expresar su opinión negativa.

A continuación presentaremos los casos en que se emite dictamen limpio, con salvedad, opinión negativa y abstención de opinión enfocado a nuestro tema de inventarios.

El auditor solo cuando ha quedado convencido que su examen fue realizado de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas, que los estados están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior y que incluye toda la información requerida para que no conduzcan a errores o malas interpretaciones, podrá expresar una opinión limpia.

A continuación presentamos un modelo de dictamen emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (forma H - 02).

EjemPlo DE DICTAMEN LIMPIO

En mi opinión, con base en el examen que practique, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

México D.F. a ___ de _____ de 19__

A.B.C. Y CIA. S.C.
C.P.-----

A los Señores Accionistas de
Cia. X, S.A.

En mi opinión, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de Cia. X, S.A. - así como el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes, nuestro examen se efectuó de acuerdo con normas generalmente aceptadas y por lo consiguiente incluyeron las pruebas selectivas de contabilidad y los procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

México D.F. a ----- de 19----

A.B.C. Y CIA. S.C.

C.F.-----

Salvedades.- En todos aquellos casos en que el auditor se vea obligado a poner una salvedad, deberá modificar el modelo estándar de su dictamen a fin de que quede claramente redactado el origen de la salvedad y el efecto que tiene tanto de la situación financiera como de la utilidad neta.

Según la comisión de Normas y Procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín H-03 nos dice :

Las salvedades o excepciones pueden tener los siguientes orígenes:

- a).- Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas-particulares de aplicación.
- b).- por desviación en la aplicación consistente en los principios.
- c).- Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d).- Por incertidumbres.

CONDICIONES QUE ORIGINAN SALVEDADES

De acuerdo a la opinión del C.P. Daniel Alvaréz - Ramírez nos señala que las condiciones que originan salvedades son por:

- a).- El alcance del examen se encuentra efectuado por restricciones impuestas por el cliente o por restricciones por causas ajenas al control del cliente y del auditor, que impiden la aplicación de procedimientos de auditoría.
- b).- Que los estados financieros estén afectados por una desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c).- Que los estados financieros estén afectados por incertidumbres acerca de eventos futuros cuyo resultado no es posible estimar razonablemente en la fecha que el auditor emite su dictamen.

d).- Cuando se ha omitido en los estados financieros información que es esencial para una presentación, razonable de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Tomando en cuenta las condiciones antes mencionadas el auditor tendrá que poner una salvedad en su dictamen, la salvedad la deberemos incluir en la explicación, mencionar cuales son los efectos principales y en que rublo del balance se afecta, cuando los efectos no sean determinados los deberemos expresar en el dictamen.

Las salvedades deben incluir la palabra EXCEPTO O EXCEPCION y utilizarla cuando exista la certeza que son evidentes.

Por otra parte pueden existir salvedades cuando exista incertidumbre las cuales son limitaciones de importancia al alcance del examen de lo que el Contador-Público como auditor debe tener constancia de que todos los asuntos pendientes se resolvieron en su totalidad de lo contrario una incertidumbre de este tipo requerirá de una salvedad usando la frase SUJETO A que nos indicará que la opinión dependerá de la solución de la misma.

Tomando en cuenta las condiciones mencionadas anteriormente en donde el auditor no puede expresar una opinión limpia y tendrá que poner una salvedad en su dictamen deberá considerar LA IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO PROBABLE de las deficiencias que el auditor ha encontrado en su revisión.

De acuerdo con la opinión del C.P. Daniel Álvarez Ramírez que nos dice:

El problema grave que se le presenta a un Contador en relación con la importancia relativa y riesgo probable es que no existe ningún estándar ni ninguna tabla en donde se indique que partida de los estados financieros es importante o no su juicio, experiencia profesional y las circunstancias en conjunto de cada caso -

en particular son la pauta para determinar en un momento dado que es importante.

Por lo que el Contador Público deberá definir la importancia relativa y riesgo probable de los problemas que se le presenten.

A continuación presentaremos unos ejemplos de dictamen con salvedad en los que el auditor tendrá que emitir en su dictamen;

Cuando una empresa contratada al auditor en fecha posterior en la que se realizó el inventario físico de lo que el auditor tendrá que utilizar otros procedimientos alternativos, si no ha quedado completamente complacido con estos procedimientos alternativos tendrá que evaluar el riesgo de importancia ya que algunas normas de auditoría se dejaron de cumplir, si el auditor después de haber evaluado el caso y considera conveniente emitir dictamen con salvedad se hará de la siguiente manera:

**EJEMPLO DE CUANDO SE CONTRATA
UNA FECHA POSTERIOR A LA FECHA DEL INVENTA
RIO FISICO**

En mi opinión basada en el examen que practiqué y excepto por los efectos que pudiera tener la limitación a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presenta la situación financiera de la Cia. X, S.A. al 30 de noviembre de 1985.

No presenciamos el inventario físico puesto - que dicha fecha fue anterior a nuestra inter-
vención inicial como auditores de la compañía
y los registros de este no permiten efectuar
pruebas alternativas adecuadas de las cantida
des del inventario.

México D.F. a ----- de 19-----

A.B.C. Y CIA. S.C.

C.P. -----

EJEMPLO DE SALVEDAD POR DESVIACIONES A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

El auditor debe asegurarse de los estados financie
ros se encuentran de acuerdo con principios de Conta
bilidad generalmente aceptados y que se cumplan las -
reglas siguientes:

- 1.- Por las prácticas de contabilidad seguidas -
para el registro de las operaciones.
- 2.- Métodos de aplicación.
- 3.- Uniformidad.

El auditor al efectuar la revisión de los esta -
dos financieros deberá estar pendiente de que los -
principios de contabilidad han sido aplicados consis
tentemente de un año a otro, a continuación presenta
mos ejemplo de opinión con salvedad por inconsisten
cia en los principios de contabilidad general acepta
dos por un cambio en valuación de inventarios.

EJEMPLO POR DESVIACIONES EN LA APLICACION -
CONSISTENTE DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

A los Señores Accionistas de
Cia. X, S.A.

En mi opinión, con base al examen que -
practiqué, los estados financieros que se a -
compañan, preparados por la administración de
la compañía presentan la situación financiera
de la Cia. X, S.A. al 31 de diciembre de 1985
y los resultados de sus operaciones por el a
ño que terminó en esa fecha, excepto que en
cuanto a la aplicación consistente de princi -
pios de contabilidad general aceptados hubo -
un cambio en el método de valuación de los in -
ventarios. El año anterior se valoraron a base
de precios promedios y al fin del presente a
ño se valoraron a base de ultimas entradas pri -
meras salidas. Método que en este caso consi -
dero más aceptable. El cambio efecto la utili -
dad neta del año disminuyendola en la canti -
dad de \$ ----- después de considerar
el efecto del impuesto sobre la renta y la -
participación de los trabajadores en la utili -
dad.

4).- Su adecuada presentación.

Si por alguna causa el auditor encuentra que los estados financieros no cumplen con algún principio de contabilidad generalmente aceptados el auditor debe medir el efecto del mismo tomando en consideración la importancia relativa y riesgo probable.

A continuación pondremos un ejemplo donde la compañía ABC, S.A. no cumplió con la regla de costo o valor de mercado ya que sus inventarios exceden el valor del mercado.

EJEMPLO EN EL QUE EL COSTO DE LOS INVENTARIOS
ES SUPERIOR AL VALOR DEL MERCADO

A los Señores Accionistas de
Cia. X, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la Cia. X, S.A. al 31 de diciembre de 1985, y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que el inventario de productos terminados se encuentra valorado a su costo de producción el cual es superior al valor de mercado lo que origina que la utilidad neta del año se encuentra excedida en aproximadamente \$----- después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación a los trabajadores.

México D.F. a ---- de 19----

A.B.C. Y CIA. S.C.
C.F. -----

NEGACION DE OPINION

Un dictamen adverso es una opinión del auditor -- de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si las excepciones o salvedades a los estados financieros son de mucha importancia el cual no justifica un dictamen con salvedades, el auditor tendrá que emitir un informe adverso o negativo. En este caso el auditor deberá cuantificar el efecto de la desviación y la naturaleza del mismo.

En seguida presentamos un ejemplo de negación de opinión derivada de una insuficiencia en la reserva para obsolescencia de inventarios.

Ya que en nuestro caso los inventarios es donde -- esta la mayor parte de la inversión por lo que su efecto en resultados es de mucha importancia.

EJEMPLO DE NEGACION DE OPINION DERIVADA POR INSUFICIENCIA EN LA RESERVA PARA OBSOLECENCIA DE INVENTARIOS

A los Señores Accionistas de
Cia. X, S.A.

En mi opinión, con base en el examen -- que practique, y debido a lo que mencionamos en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación financiera de Cia. X, S.A. al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lento movimiento con un importe de \$----- para los cuales no se ha creado provisión alguna para cubrir la pérdida que se pudiera sufrir al momento de realizarlos. Por lo anterior la utilidad neta del año está excedida en la cantidad de \$----- después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

México D.F. a ---- de ----- de 19-----

A.B.C. Y CIA. S.C.

ABSTENCION DE OPINION

Cuando el auditor no ha obtenido suficiente evidencia para cerciorarse sobre la razonabilidad de los estados financieros es necesaria una abstención de o pinión.

Siempre que haya una abstención de opinión el im-
porte debe ofrecerse todas las razones esenciales -
que justifique la desición de auditor, a continuación
presentamos un ejemplo en el que el auditor se abs-
tiene de opinar, porque no se presenció el inventario-
final.

EJEMPLO DE ABSTENCION DE OPINION PORQUE NO
SE PRESENCIO EL INVENTARIO FINAL

A los Señores Accionistas de
Cia. X, S.A.

En mi opinión, con base en el examen
que practiqué, los estados financieros que
se acompañan, preparados por la adminis -
tración de la compañía y en vista que no -
pudimos observar la toma física de los in -
ventarios finales al 31 de diciembre de -
1985, ni pudimos aplicar otros procedimien -
tos supletorios, no estamos en condiciones
de emitir una opinión sobre los estados fi -
nancieros de la Cia. X, S.A. en su conjun -
to.

México D.F. a----- de----- de 19-----

A.B.C. Y CIA. S.C.

C.P.-----

C O N C L U S I O N E S

El Licenciado en Contaduría como auditor debe de estar preparado y tener conocimientos amplios y sólidos en cuanto a los objetivos, principios y normas y procedimientos que establece nuestra profesión a través de su cuerpo colegiado, así como también regirse bajo los lineamientos del código de ética profesional ya que en su informe es en lo que va a reposar la confianza de los interesados de los estados financieros.

El auditor deberá tener un conocimiento de lo que es el control interno, cuales son sus objetivos y elementos ya que de acuerdo a esto podrá desarrollar un apropiado estudio y evaluación del control interno existente de las empresas que auditara.

Los procedimientos adecuados para la toma física de los inventarios deberán de evaluarse de acuerdo al resultado que determinemos al estudio de control interno y al plan de trabajo previamente establecido por el Licenciado en Contaduría el que estará enfocado al programa de inventarios elaborado por la empresa y supervisado por el Licenciado en Contaduría.

La valuación de los inventarios deberá realizarse de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados además de verificar que esten valuados de acuerdo al método que haya elegido la empresa y que no exceda al valor de costo o mercado.

El auditor al conocer el resultado final de la revisión efectuada a los estados financieros y al quedar completamente satisfecho emitira su opinión sobre las diferentes situaciones encontradas durante su intervención de las que se pudiesen derivar salvedades. Y su opinión dependerá de la importancia de la salvedad y que pudiese dar lugar a una negación, o abstención de opinión.

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

Auditoría I editorial ECASA Edición 1978

C.P. Israel Osorio Sánchez

Principios de Contabilidad I.M.C.P.

Código de Ética profesional I.M.C.P. Edición 1979

Revista de Contaduría Pública Agosto y Diciembre-
de 1980, y Octubre de 1985

Temas prácticos de auditoría de inventarios DOPISCAL
Editores C.P. Jaime Del Valle Noriega

Normas y Procedimientos de Auditoría I.M.C.P. reim -
presión Agosto de 1985

Costos I Edit. ECASA Edición 1984 C.P. Cristobal Del
Rio González

Contabilidad Intermedia I ESCA-IPN Edit. Trillas-
reimpresión 1981 C.P. Raúl Niño Alvarez

Administración De las Empresas Editorial Diana
Licenciado Agustín Reyes Ponse

Diarios Oficiales de 14-Mayo-85 y 15-Abril-86