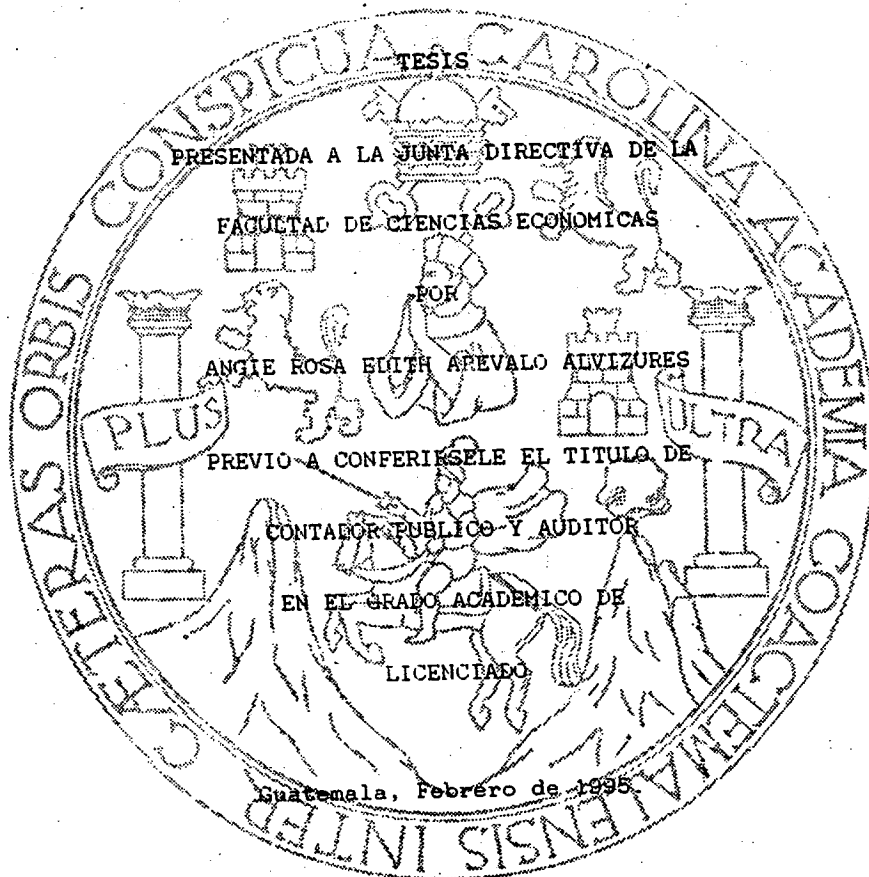


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**LA ESTRATEGIA DE AUDITORIA EXTERNA EN  
EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA  
INDUSTRIAL**



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
BIBLIOTECA

DL  
03  
(1417)

**MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro	Decano
Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo	Secretario
Lic. Jorge Eduardo Soto	Vocal 1o.
Lic. Josué Efrain Aguilar Torres	Vocal 2o.
Lic. Victor Hugo Recinos Salas	Vocal 3o.
P.C. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López	Vocal 4o.
P.C. Fredy Orlando Mendoza López	Vocal 5o.

**PROFESIONALES QUE PRACTICARON EL  
EXAMEN GENERAL PRIVADO**

Lic. Victor Hugo Cifuentes Marroquín	Presidente
Lic. Walter Augusto Cabrera Hernández	Examinador
Lic. Mario Leonel Velasco López	Examinador
Lic. Otto Adolfo Steiger Valdez	Examinador
Lic. Juan José Rosales	Secretario

Lic. Otto Estuardo Dubois Santa Cruz

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

7a. AVENIDA 8-83 ZONA 4  
EDIFICIO EL TRIANGULO, NIVEL 17  
GUATEMALA, C. A. 01004  
TELEFONOS: 365667 Y 363871

Guatemala, 29 de septiembre de 1994

Lic. Donato Santiago Monzon Villatoro  
Decano de la Facultad de  
Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad Universitaria, zona 12

Estimado Señor Decano:

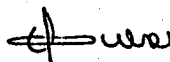
De acuerdo a la designación que me fuera hecha por esa Decanatura, he asesorado a la señorita Angie Rosa Edith Arévalo Alvizures en el trabajo de tesis titulado "Estrategia de Auditoría Externa en el Area de Inventarios de una Empresa Industrial".

En el estudio llevado a cabo por la señorita Arévalo Alvizures, se hace un análisis sobre la importancia del proceso de planificación de la auditoría, como base para lograr una mayor eficiencia en el desarrollo de la misma, así como también, se analizan detenidamente los aspectos fundamentales que debe considerar el auditor al desarrollar la estrategia de la auditoría de inventarios en la fase de planeación, dada la importancia que éste rubro representa para la mayoría de empresas industriales, por lo que a mi juicio será un documento de gran beneficio para la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Por considerar que la señorita Arévalo Alvizures ha desarrollado un trabajo que reúne los aspectos técnicos relacionados con el tema bajo estudio, me permito recomendar que su trabajo de tesis sea aceptado como requisito previo a obtener el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Agradezco la deferencia del nombramiento que se me otorgó y aprovecho la oportunidad para saludarlo con todo respeto.

Atentamente,



Lic. Otto E. Dubois Santa Cruz

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-g"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, NUEVE DE NOVIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA  
Y CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado Otto Dubois Santa Cruz, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "ESTRATEGIA DE AUDITORIA EXTERNA EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL", que para su graduación profesional presentó la estudiante ANGIE ROSA EDITH AREVALO ALVIZUREZ, autorizándose su impresión.--

Y ENSEÑAR A TODOS

LICDA. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO  
SECRETARIO

LIC. DONATO MONZON VILLATORO  
DECANO



## CONTENIDO

	Página
INTRODUCCION	
CAPITULO I "LA INDUSTRIA"	
Antecedentes Históricos de la Industria Guatemalteca	1
Definición de Industria	8
Elementos de la Industria	10
Clasificación de las Industrias	12
CAPITULO II "INVENTARIOS"	
Definición de Inventarios	15
Naturaleza de los Inventarios	16
Clasificación de los Inventarios	17
Sistemas de Inventarios	18
Métodos de Valuación	24
Relación Inventarios Costo	24
CAPITULO III "AUDITORIA EXTERNA"	
Definición del Examen de Auditoría	45
Clasificación de la Auditoría	47
Objetivos de la Auditoría Externa	49
Etapas de la Auditoría Externa	53
Planificación del Trabajo de Campo	53
Realización del Trabajo de Campo	55
Entrega del Informe de Auditoría	57
CAPITULO IV "PLANEACION DE LA AUDITORIA"	
Definición de Planeación de Auditoría	69
Importancia de la Planeación de Auditoría	70
Disposiciones Preliminares de la Planificación	80
Proceso de Planeación	92

	Página
CAPITULO IV	
"PLANEACION DE LA AUDITORIA"	
Evaluación Preliminar del Control Interno	99
Planificación Preliminar para Auditoria Recurrente	115
Elaboración de la Estrategia de Auditoria	117
Preparación de los Programas de Auditoria	119
Asignación de Personal	121
CAPITULO V	
"PLANEACION DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS"	
Planeación de la Auditoria de Inventarios-Costo de Producción y Costo de Ventas	123
Factores a Considerar previo a la Elaboración de la Auditoria de Inventarios	126
Preparación de la Estrategia de Inventarios	133
Principales Deficiencias en la Preparación de la Estrategia de Inventarios	152
Programas de Auditoria de Inventarios-Costo de Producción y Costo de Ventas	152
CAPITULO VI	
"CASO PRACTICO DE ESTRATEGIA DE AUDITORIA"	
Caso Práctico de la Preparación de la Estrategia de Auditoria para el Area de Inventarios	170
CONCLUSIONES	201
RECOMENDACIONES	204
BIBLIOGRAFIA	206

## INTRODUCCION

El presente trabajo de tesis denominado "La Estrategia de Auditoría Externa en el Area de Inventarios de una Empresa Industrial" conlleva un estudio y análisis de la planeación de la Auditoria como etapa fundamental para la revisión de los estados financieros de una entidad.

La planeación, en general, es el proceso de identificar lo que debe hacerse, quién lo debe hacer y cuando. La planeación implica el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en el examen.

La realización de la presente investigación está fundamentada en ciertos objetivos, tales como determinar la forma en que influye la naturaleza de la Compañía, naturaleza de sus operaciones controles existentes para preparar la estrategia de auditoría, contribuir con el enriquecimiento de los conocimientos referentes a esta área mediante la presentación de una guía que oriente respecto a los principales aspectos que debe considerar el Auditor previo a la elaboración de la planificación de una auditoría.

De acuerdo con la práctica se ha observado que a la etapa de la planeación se la ha dado menos importancia, respecto a las otras etapas, como el trabajo de campo y la elaboración del informe de auditoría, considerando lo anterior se han detectado ciertas deficiencias en la planificación del trabajo, lo que influye en los resultados

de la auditoría y especialmente el en área de inventarios que es el tema fundamental de la investigación, al no considerar la adecuada valuación del inventario, incluyendo partidas de lento movimiento u obsoletas, inadecuada valuación de los productos en proceso, etc.

La importancia de la planeación es de primer orden, pues de ella dependen los resultados de un examen, y debe elaborarse de acuerdo a las necesidades de cada entidad, sin embargo, la planeación no se debe ver como algo rígido, sino como una etapa flexible y susceptible a cualquier cambio, por lo que el auditor debe estar alerta respecto a cualquier situación que pudiera influir en el desarrollo de la auditoría.

El objetivo fundamental de una estrategia de auditoría es alcanzar los objetivos previstos de acuerdo a las circunstancias, de tal manera, que si se prepara una estrategia de acuerdo con aspectos y necesidades propias de cada entidad y se hace un uso apropiado de los recursos con que se cuenta para el desarrollo del trabajo, se obtendrán resultados satisfactorios.



## CAPITULO I

### "LA INDUSTRIA"

#### ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA INDUSTRIA GUATEMALTECA:

Industria es una actividad que implica desarrollo económico. Una actividad general que agrupa a los procesos agropecuarios. La industria pues, según el Licenciado Tristán Melendreras es aquella actividad donde la acción de la fuerza de trabajo del hombre recae sobre objetos con carácter de materias primas, para producir artículos de consumo final e intermedios, mediando para ello herramientas, utensilios, procesos fisico-químicos, bioquímicos, biofisiológicos, químicos y físicos.

De acuerdo a una clasificación elaborada por estudiosos de esta materia, se pueden establecer diferentes etapas de desarrollo de la actividad industrial en Guatemala. <sup>1</sup>

Así: Familiar o doméstica, artesanal, manufacturera y fabril. Esta clasificación sirve de guía principal para explicar los antecedentes históricos de la Industria en Guatemala.

---

<sup>1</sup>Erazo Fuentes, Antonio. Las Varias Interpretaciones del Concepto Industrial y su Clasificación en el Orden Histórico. Págs. 1-11. Editorial de Textos Universitarios. Guatemala, 1983.

La actividad industrial familiar o doméstica es considerada complemento de los trabajos agrícolas de la unidad familiar, principalmente destinados al autoconsumo, aunque un mínimo excedente de tal producción se destina para intercambios en los mercados cantonales de los municipios departamentales de Guatemala.

La industria artesanal implica la producción de artículos hechos a mano, en esta actividad participan los miembros del grupo familiar y algún trabajador adicional retribuido. Esto demuestra que el dueño de las herramientas o utensilios, remunera a otro participante de la producción a destajo. Por tanto se considera ya un avance bastante marcado, pues existe una remuneración o recompensa al trabajo realizado por un miembro distinto al grupo familiar.

La industria manufacturera se caracteriza por emplear mayor número de trabajadores y una división del trabajo más intensa.

La industria fabril se identifica con el empleo de maquinaria de alta tecnología para la producción de mercaderías.

La anterior descripción proporciona un panorama general de las distintas fases por las cuales ha atravesado la industria, lo que ayudará a comprender la evolución de la misma en Guatemala.

El proceso histórico de la industria en el país deviene de finales del siglo XIX. Durante el gobierno del Presidente Justo Rufino Barrios, se implantaron las primeras industrias. Guatemala se había decidido por el cultivo del café y le da un impulso a la banca privada. La modernización de la sociedad guatemalteca, en 1871, se manifiesta con la construcción de carreteras, la introducción del ferrocarril y la construcción del Puerto de Champerico y San José. Posteriormente se instalaron algunas industrias de carácter nacional y extranjero. Por ejemplo: La fábrica de tejidos Cantel, la Cervecería Centroamericana, Cementos Novella, entre otras.

Fue en el periodo de 1944-1954 que se le da un impulso verdadero a la industria, en 1947, surge la primera Ley de Fomento Industrial, lo que contribuyó a la modernización industrial del país. Este periodo se caracterizó por el predominio de plantas industriales pequeñas, aunque en las distintas ramas había una o dos plantas industriales de considerable tamaño que dominaban el mercado y concentraban la mayor parte del empleo, y la participación del capital extranjero en el establecimiento de empresas industriales.

Todo lo anterior generó la modernización del proceso industrial, lo que implica la transformación del trabajo artesanal en industrial. Dicho proceso industrial se puede definir "como el proceso histórico de incorporación de

técnicas y procedimientos industriales en las actividades de un país dado".<sup>2</sup>

El Decreto 459 del Congreso de la República de fecha 3 de Diciembre de 1947, declara de urgencia nacional el desarrollo de las industrias para el abastecimiento del mercado interno y externo. Dicho Decreto requería el uso de materias primas nacionales otorgando a cambio beneficios fiscales a las empresas que así lo hicieran. Los objetivos fundamentales de este Decreto se pueden resumir de la siguiente manera:

1. Estimular la eficiencia y diversificación de la producción.
2. Incremento de la riqueza nacional.
3. Mejor utilización de los recursos nacionales.
4. Facilitar el incremento de la productividad individual.
5. Elevar el nivel de vida de la población.
6. Satisfacer las necesidades básicas del mercado interno, mediante el establecimiento de industrias domésticas.
7. Promover el establecimiento y desarrollo de las industrias que coloquen sus productos en el mercado

---

<sup>2</sup> Melendreras, Tristán. La Crisis de la Industria Guatemalteca, o la Necesidad de Modernizar el Capitalismo de Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala. Dirección General de Investigación/Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales.

interno y externo.

Posteriormente surge el Decreto 1317 del Congreso de la República, cuya principal característica es dar más apoyo a la industria para hacerla más atractiva al inversionista extranjero.

Después aparecen otras leyes que llevaban implícito el desarrollo de las operaciones y negociaciones industriales en las distintas ramas de la producción con el fin primordial de promover oportunidades de trabajo en el área rural y así frenar el proceso migratorio del campo a la ciudad. Tales como El Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, que clasificó las actividades industriales por grupos concediendo exención arancelaria a empresas industriales por un periodo de tres años. El Decreto Ley 388 que exigía la utilización de profesionales guatemaltecos para la construcción de viviendas, sin embargo también menciona la utilización de profesionales extranjeros, con lo cual se viola la Ley de Colegiación Profesional. Para contrarrestar los efectos del Decreto Ley 388, se promulgó el Decreto 24-79, cuyo fin básico fue promover el desarrollo industrial en todas las regiones de Guatemala, promoviendo oportunidades de trabajo en el área rural y disminuir el proceso migratorio del campo a la ciudad, lo que se perseguía era la descentralización industrial, con el ánimo de evitar el hacinamiento poblacional, lo que cada día alcanza

proporciones más grandes, la contaminación del ambiente y otros muchos problemas que puede causar la macrocefalia de una ciudad. Para ello se generaron estímulos como exoneración parcial del Impuesto sobre la Renta, asistencia técnica y crediticia otorgada por INTECAP y CORFINA, respectivamente, entre otros. La pequeña industria también fue favorecida con la exoneración del 60% de impuestos sobre la importación de maquinaria, así como repuestos y accesorios, exención de impuestos de importación para materias primas durante cierto tiempo y exención del 80% del Impuesto sobre la Renta. Todas aquellas pequeñas industrias que se establecieron en los Departamentos de Guatemala, recibirían exoneraciones superiores a las antes descritas.

El ocho de marzo de 1984 fue emitido el Decreto Ley 21-84 que atiende a las exigencias de la denominada "Reactivación Económica", que sustituye la Ley de Incentivos a las Empresas Exportadoras y para regular lo relativo a la suspensión temporal del pago de derechos arancelarios. Para lograr tal objetivo se procedió a clasificar a las industrias de exportación parcial e industrias de exportación total fuera del área de Centro América. De tal forma que se conceden beneficios fiscales por importación de materias primas, productos semielaborados, intermedios, etc.

Las ramas industriales mayormente favorecidas fueron la textil, prendas de vestir, industria de cuero, alimentos,

bebidas y tabaco. "Los beneficios estipulados en el citado decreto, alcanzaron los 160 millones de quetzales, los cuales fueron distribuidos a la industria de minerales no metálicos, prendas de vestir, alimentos y otras diversas".<sup>3</sup>

La Constitución de la República de Guatemala, en su artículo 119 inciso a) dice: "Promover el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza".<sup>4</sup>

En la actualidad, se ha promovido la localización de establecimientos industriales en distintos departamentos fuera de la ciudad capital, prueba de ello es que en los últimos años se ha incrementado el número de establecimientos industriales en los distintos departamentos.

Asimismo se ha dado mayor apoyo a la pequeña industria, incorporando así a una porción de sector informal en pequeños entes económicos dedicados a una actividad específica, así se explica el relativo crecimiento de las pequeñas industrias.

---

<sup>3</sup> De León Contreras, César. "Visión de la Industria Nacional a Partir de las Estadísticas Oficiales". Revista Economía. No.113. Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales. IIES. Facultad de Ciencias Económicas. USAC. Pág.34.1992.

<sup>4</sup> Congreso de la República de Guatemala. Constitución Política de la República de Guatemala.

**DEFINICION DE INDUSTRIA:**

Al hablar de industria no se puede hacer tomándola como un fenómeno aislado, al hablar de industria implica explicar al sistema económico como una serie de conexiones y dependencias que combinadas con los distintos elementos de la vida económica de un país, accionados por el trabajo del hombre generan bienes y servicios cuyo fin es satisfacer necesidades de los miembros de una sociedad.

Dentro del sistema económico se conjugan, la tecnología, el trabajo del hombre y recursos naturales, esto se debe a las relaciones que establecen los organizadores de la producción, los cuales estructuran dichos elementos en unidades productoras, que más tarde podrán satisfacer las necesidades del conglomerado social.

En un sentido económico, la Industria se puede definir como un conjunto de empresas cuyo objeto es producir y hacer circular la riqueza. En la actualidad el vocablo industria, que significa actividad, hace referencia a aquellas actividades económicas orientadas a la transformación de productos naturales.

**Relación de la Industria con la Agroindustria:**

De acuerdo a la explicación del Licenciado Tristán Melendreras, agroindustria e industria son lo mismo, con la diferencia que la agroindustria se abastece directamente de



la agricultura, lo pecuario, la caza, la pesca, lo marino, lo silvícola y productos del subsuelo, mientras que la industria lo hace de materiales intermedios, materias primas y todos aquellos objetos de trabajo preparados por el hombre, pero con mayor elaboración.

La agroindustria "es una actividad económica propia de la industria, que transforma productos pecuarios, entre ellos los derivados de cultivos superficiales y arbóreos, de la caza, la pesca y del mar, así como aquellos provenientes de las actividades mineras, como los minerales y metales".<sup>5</sup>

La agroindustria se puede constituir en un proceso industrial inicial, tendiente al desarrollo, mientras que la industria ya es un proceso industrial mejor definido. La agroindustria tiene mayor relación con la agricultura, en tanto que la industria tiene relación directa con el trabajo asalariado y con una organización más compleja y una división del trabajo, más marcada.

La producción agroindustrial puede ser de alimentos como, cereales, azúcar, semillas, frutales, hortalizas, carne, leche, pescado, moluscos y todo aquello que se procesa para el consumo humano. Adicionalmente se refiere al procesamiento de fibras, hilos, tejidos, cueros, pieles,

---

<sup>5</sup> Melendreras, Tristán. La Crisis de la Industria Guatemalteca, o la Necesidad de Modernizar el Capitalismo de Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala. Dirección General de Investigación/Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales. Guatemala. octubre de 1989.

madera, caucho, minerales, metales, etc. En si la Agroindustria es la fase de transición a la Industria.

#### **Ventajas de la Industria:**

Entre otras muchas, la industria no necesita amplios espacios, para concentrar gran volumen de mano de obra y tecnología, es decir, la versatilidad de la producción.

La Economía moderna está íntimamente relacionada con la Industria, pues la Economía impulsa el desarrollo técnico y científico, lo que implica un constante perfeccionamiento de los procesos industriales, que se refleja en mejores condiciones laborales para los trabajadores.

#### **ELEMENTOS DE LA INDUSTRIA:**

El sistema económico cuenta con elementos necesarios para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios entre los miembros de una sociedad.

De dichos elementos se valen los organizadores de la producción para poner a funcionar las unidades productivas o industrias.

Los principales elementos de la industria son los siguientes: Capital, Recursos Naturales, Recursos Humanos y Tecnología.

**Recursos Humanos:**

Constituidos por la población económicamente activa y población ocupada, entendiéndose la primera como la población que se encuentra efectivamente en el mercado laboral. La población ocupada comprende a los individuos que ejercen una actividad profesional remunerada o sin remuneración directa a los auxiliares de personas de un grupo familiar.

**Recursos Naturales:**

Son todos aquellos elementos de la naturaleza que son incorporados a alguna actividad económica.

**Capital:**

Es el conjunto de medios de producción directos e indirectos, o sea recursos físicos e infraestructura de los cuales dispone la industria para la realización de una actividad económica.

**Tecnología:**

Es el elemento indispensable para el eficiente y racional uso de los recursos humanos y naturales. Constituye un elemento subyacente del capital.

**CLASIFICACION DE LAS INDUSTRIAS:**

Existen diferentes clasificaciones de la industria, las cuales se han formulado atendiendo a distintos rasgos o características específicas de la misma. Así algunos estudios clasifican a la industria en pequeña, mediana y grande, de acuerdo al número de obreros que ocupan.

Otros estudios como el del Licenciado Erazo Fuentes, clasifican a la industria, de acuerdo a la evolución o desarrollo que la misma ha tenido, agrupándola en familiar o doméstica, artesanal, manufacturera y fabril.

Para efecto de la presente investigación, se consideró más adecuada la clasificación de la industria de acuerdo al objetivo que persigue: Industrias extractivas, industria manufacturera o de transformación e industria de servicios.

**Industrias Extractivas:**

En las que el hombre mediante diversos procedimientos se dedica a extraer de la naturaleza ciertos elementos que constituyen satisfactores de necesidades, pudiendo entregar tales productos para consumo inmediato o como base para otra actividad industrial. Dentro de este tipo de actividad industrial debe distinguirse si son recursos naturales renovables y no renovables.

**Industrias Extractivas de Recursos No Renovables:**

Aquella actividad industrial que al tomar recursos de la naturaleza, implica extinción, de tal forma que el hombre no es capaz de reintegrar dicha riqueza a la naturaleza. Por ejemplo la minería y el petróleo.

**Industrias Extractivas de Recursos Renovables:**

Implica aquellas actividades industriales en las que se toman cierto elementos naturales para satisfacer necesidades, elementos que posteriormente son devueltos a la naturaleza a merced del conocimiento del hombre, adquirido de las leyes de la vida natural. Por ejemplo el algodón, la caña de azúcar, trigo, etc.

**Industrias Manufactureras:**

Son industrias cuyo fin primordial, es la modificación de materias primas obtenidas por la industria extractiva o por otro tipo de industria manufacturera, para producir un bien intermedio o de consumo final. Por ejemplo la fabricación de telas y automóviles.

**Industrias de Servicio:**

Son las que mediante el esfuerzo del hombre tiene como principal objetivo agregar a los satisfactores el beneficio o utilidad del "lugar", del "tiempo" y aquellos elementos que

están preparados para ser consumidos.

La industria en Guatemala, ha tenido un desarrollo importante y ha contribuido en forma decidida en la economía nacional, existiendo en la actualidad diversidad de industrias que ocupan gran cantidad de recursos humanos.

## CAPITULO II

### "INVENTARIOS"

#### DEFINICION DE INVENTARIO:

En general el inventario se puede definir como aquella partida de los Estados Financieros que incluye o agrupa los bienes tangibles que son propiedad de la entidad con destino a la venta o producción de otros bienes y servicios en el curso ordinario del negocio. El inventario puede consistir de materia prima, o estar en varias fases de la producción o constar de productos terminados.

El inventario constituye en las empresas industriales el rubro principal sobre el cual descansa la estructura de operaciones de una entidad. Normalmente este rubro encierra cierto grado de complejidad respecto a su sistema, método de valuación, sistema de control, manejo, etc. Algunas veces el método de valuación, control y manejo del inventario dependen de decisiones tomadas por los empresarios. Estas situaciones pueden repercutir en la adecuada valorización del inventario y por ende en los resultados de operación de una empresa industrial.

Con regularidad el inventario se ve afectado por cambios o variaciones, situaciones que deben reflejarse para presentar un inventario razonablemente valuado.

**NATURALEZA DE LOS INVENTARIOS:**

La naturaleza del inventario puede ser variada, y ésta va relacionada principalmente con el tipo de operaciones que realice la industria. Así hay industrias cuyos inventarios estarán constituidos por lingote, alambrón, en las industrias de fundición; una industria productora de bolsas plásticas tendrá como inventarios aquellos derivados del petróleo imprescindibles para la producción, una industria de cosméticos tendrá como inventarios esmaltes, estuches para colocar los cosméticos, frascos, una industria de cartón tendrá como principal materia prima el papel, etc.

**CLASES DE INVENTARIOS:****Inventario de Materia Prima:**

Se encuentra integrado por todos los materiales comprados por el fabricante, necesarios para la producción de un determinado artículo. La materia prima puede ser de diferentes clases de acuerdo con el proceso productivo de cada industria. Por ejemplo el citado caso de la industria de cosméticos, tendrá como materias primas, alcohol, polvos de talco, etc. En sí comprenden aquellos productos sobre los cuales no ha recaído trabajo alguno por parte de la industria productora.



**Inventario de Productos en Proceso:**

Integrado por artículos que aún no han cumplido con todas las etapas del proceso productivo, el costo de estos artículos está constituido por una porción de materia prima, mano de obra y gastos de fabricación.

**Inventario de Productos Terminados:**

Está constituido por aquellos artículos que han completado las distintas fases de un proceso productivo y se encuentran en condiciones para ser vendidos.

**Inventario de Suministros:**

Integrado por aquellos artículos que se utilizan indirectamente en el proceso productivo, incluye normalmente los utensilios necesarios para empaquetar y embarcar para la entrega de mercaderías. Por ejemplo, lubricantes y material de empaque.

**CLASIFICACION DE LOS INVENTARIOS:**

El fundamento principal que sirve de base para la segregación del Activo Corriente o Circulante es el Ciclo Normal de Operaciones de un negocio, pues este encierra primordial importancia para la determinación del capital de trabajo.

Las operaciones principales que realiza una empresa son conversiones de efectivo en inventarios, en gastos anticipados, cuentas por cobrar y nuevamente en efectivo, a esta rotación se le denomina "Ciclo Normal de Operaciones", que comprende normalmente un año. Para efecto de la segregación del Activo debe utilizarse un periodo de doce meses.

Los inventarios antes presentados se clasifican como Activos Circulantes en el Balance General, excepto cuando hayan cantidades excesivas que no se esperen vender o usar dentro del Ciclo Normal del Negocio. En este caso se clasifican como Activos No Circulantes.<sup>1</sup>

#### SISTEMAS DE INVENTARIOS:

Hay dos sistemas utilizados para la contabilización de inventarios:

- Sistema de Inventario Periódico
- Sistema de Inventario Perpetuo

#### Sistema de Inventario Periódico:

En este sistema, las adquisiciones de mercadería se registran en la cuenta "Compras". Al finalizar el ejercicio se registra el Costo de las mercaderías vendidas (Costo de

---

<sup>1</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Principios de Contabilidad. Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera Número 2. Página 10. Guatemala, Mayo de 1984.

Ventas). El importe del inventario se determina mediante recuentos físicos realizados de manera periódica y se valúa el inventario de acuerdo con un método específico.

Se utiliza el cambio neto entre el inventario inicial y el final para el cálculo del costo de la mercadería vendida. El período entre cada inventario varía según las circunstancias, puede ser que se realice un inventario diario, o por otro extremo que se realice un inventario a la fecha de cierre del ejercicio. Por lo general el inventario diario es complicado, sin embargo, el realizarlo una vez al año es conveniente para efectos de una buena administración y una contabilidad confiable. Entre las dos alternativas anteriores pueden existir pruebas aisladas o inventarios parciales.<sup>2</sup>

Según W. Paton en su libro "Manual del Contador", la experiencia indica que los resultados del inventario rara vez muestran exactamente los saldos que presenta el inventario según libros. En parte esto puede ser ocasionado por errores o equivocaciones hechas en los libros o en el inventario de desperdicios u otras pérdidas no registradas en los libros o por ajustes por valuación descubiertos cuando se toma el inventario.

---

<sup>2</sup> Paton, W.A. Manual del Contador. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana -UTHEA-. Página 420. Impreso en México, 1943.

**Sistema de Inventario Perpetuo:**

Este sistema también llamado "Continuo", se caracteriza principalmente porque se lleva un registro que muestra en cualquier momento la cantidad e importe del inventario en existencia. Las compras del inventario, así como sus ventas se registran directamente en la cuenta "Inventario".

Cuando se realizan ventas, se preparan dos asientos contables, uno por la venta, que se registra al precio de venta y otro por la reducción del inventario al precio de costo.

El sistema de Inventario Perpetuo no elimina la necesidad de un inventario físico periódico, siempre es conveniente practicar un inventario físico por lo menos una vez en el año.

Los fines generales del Inventario Perpetuo, según Paton son los siguientes:

1. Facilitar el control de las compras.
2. Fijar la responsabilidad de los empleados al manejar las mercaderías y los materiales.
3. Mantener costos corrientes.
4. Suministrar una base para hacer ajustes exactos en los sistemas y programas de ventas.

A continuación para ilustrar las conceptualizaciones anteriores se presenta un ejemplo utilizando los dos sistemas:

**Sistema de Inventario Periódico:**

Inventario No. 1 por Q 3,000

**Compra de Mercaderías**

Compras	Q 5,000	
Cuentas por Pagar		Q 5,000

**Venta de Mercaderías**

Cuentas por Cobrar	Q 5,500	
Ventas		Q 5,500

**Ajuste del Inventario Final**

Según toma física del inventario, este asciende a Q 3,500.

Inventario No. 2	Q 3,500	
Costo de Ventas	Q 4,500	
Inventario No. 1		Q 3,000
Compras		Q 5,000

**Presentación en el Estado de Resultados (Condensado)**

Ventas	Q 5,500
Costo de Ventas	<u>Q (4,500)</u>
Ganancia Bruta en Ventas	<u>Q 1,000</u>

**Sistema de Inventario Perpetuo:**

Inventario Inicial	Q 3,000
Inventario Final	Q 3,500

**Compra de Mercaderías**

Inventario	Q 5,000	
Cuentas por Pagar		Q 5,000

**Venta de Mercaderías**

Cuentas por Cobrar	Q 5,500	
Ventas		Q 5,500

**Registro del Costo de las Mercaderías Vendidas**

Costo de Ventas	Q 4,500	
Inventario		Q 4,500

**Presentación en el Estado de Resultados (Condensado)**

Ventas	Q 5,500
Costo de Ventas	<u>Q(4,500)</u>
Ganancia Bruta en Ventas	<u>Q 1,000</u>

**DERECHOS DE PROPIEDAD SOBRE EL INVENTARIO:**

El derecho de propiedad sobre las materias primas, los productos en proceso y productos terminados determina si se debe incluir o no en el inventario de una industria. De acuerdo con el Código de Comercio, el vendedor puede traspasar al comprador su derecho sobre los bienes de conformidad y a la manera que hayan convenido ambas partes. Si no se han acordado condiciones explícitas, el derecho de propiedad pasa al comprador en el momento y punto en que el vendedor completa la ejecución de las actividades necesarias para entregarle las materias primas o los artículos que hayan acordado. Si el único requisito que debe cumplir el vendedor

es el envío de las materias primas, el derecho de propiedad pasa al comprador en el momento y lugar de embarque de las materias primas. Sin embargo, si el contrato estipula que las materias primas deben entregarse en el punto de destino, el derecho pasa cuando las materias primas son entregadas en el lugar de destino. A continuación se presenta la terminología más utilizada con referencia al traspaso de derechos del vendedor al comprador:

**F.O.B.:** Significa "libre a bordo" y requiere que el vendedor, a cargo suyo, entregue las materias primas en el destino indicado como F.O.B.

**F.A.S.:** Significa "libre al costado", generalmente se utiliza en relación al muelle o puerto. El vendedor debe cubrir los costos de entrega de los bienes al barco o medio de transporte indicado en el contrato de compra-venta.

**C.I.F.:** Significa que el precio de venta incluye el costo más los costos de seguro y transporte al destino indicado.

**C. Y F.:** Significa que el precio de venta incluye el costo y el costo de transporte al destino.

**C.O.D.:** Significa "cobro contra entrega" y requiere que el comprador pague por los bienes en el momento y lugar de la entrega.

**RELACION INVENTARIOS - COSTO:****PRINCIPIO BASICO DEL COSTO:**

La base primaria de valuación del inventario, de acuerdo a Principios de Contabilidad es el "costo", que se define como el precio pagado o la compensación entregada para adquirir dicho activo. El costo es igual a la suma de los desembolsos y cargos, directos e indirectos, necesarios para llevar los artículos a su condición y lugar presentes.

**DESVIACIONES DE LA BASE DEL COSTO:**

Según la Guía de Principios de Contabilidad cuando en el curso normal del negocio el valor en uso de un activo es menor que su valor en libros, generalmente se abandona la base primaria de valuación "el costo", esta diferencia puede ser causada por obsolescencia, deterioro físico o cualquier otra razón, lo que debe reflejarse como pérdida en el ejercicio corriente, reduciendo el valor en libros del inventario a su valor de mercado.

**METODOS DE VALUACION DEL INVENTARIO:****Costo o Mercado el Menor:**

El término "mercado" se refiere al costo corriente de reposición por compra o reproducción.

El costo de mercado debe establecerse dentro de los siguientes límites:



**Límite Máximo:**

El valor de mercado no puede exceder al precio estimado de venta menos los costos necesarios para completar y vender el activo. El límite máximo es también el valor neto de realización y evita trasladar pérdidas a periodos futuros.

**Límite Mínimo:**

Este se determina deduciendo del límite máximo el importe de la utilidad normal.

La aplicación de esta regla de valuación puede hacerse de las siguientes formas:

1. Comparando el costo y el valor de mercado en cada partida del inventario y empleando la cifra más baja en cada caso.
2. Comparando el costo total con el precio de mercado de las principales categorías del inventario y utilizando la cifra más baja.
3. Comparando el costo total con el precio de mercado de todo el inventario y utilizando la cifra más baja.

**Método de Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS):**

En este método las salidas de materiales se valúan a los precios de las primeras entradas hasta agotarlas, siguiendo con los precios de las entradas inmediatas que continúan, y así sucesivamente. La característica de este método es que

el inventario final queda valuado al costo de las compras más recientes y al costo de ventas se aplican los costos más antiguos.

Por ejemplo:

	UNIDADES	COSTO UNITARIO	COSTO TOTAL
Inventario Inicial	8,000	5.00	40,000
Compra # 1	5,000	5.10	25,500
Compra # 2	3,000	5.15	15,450
Compra # 3	8,000	5.20	41,600
Compra # 4	<u>4,000</u>	5.25	<u>21,000</u>
	<u>28,000</u>		<u>143,550</u>

Como se explicó anteriormente, bajo este método las primeras unidades en existencia son las que primero se retiran, lo que implica que el inventario final estará compuesto por unidades recientemente compradas. Bajo el supuesto que el inventario final estuviese compuesto por 8,000 unidades, se tomarán 4,000 unidades de la Compra # 4 y 4,000 de la Compra # 3. De tal forma que el inventario final quedará valuado de la siguiente manera:

	4,000	a	5.25	21,000
	4,000	a	5.20	<u>20,800</u>
Inventario Final al Método PEPS				<u>41,800</u>

**Método de Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS):**

Este método consiste en valuar las salidas de almacén utilizando los precios de las últimas entradas, hasta agotar las existencias cuya entrada es más reciente. Lo anterior se refiere al registro y no al movimiento físico. La característica de este método es que el inventario final queda valuado a costos más antiguos de compra o producción y al costo de las ventas se aplican costos más recientes.

Este método es recomendable cuando los precios sufren variaciones de incremento sostenido.

Bajo el Método UEPS el Inventario Final de 8,000 unidades quedará valuado de la siguiente manera:

4,000      a      5.00      40,000

**Método UEPS, Según el Valor Monetario:**

"Una variación del Método UEPS usual es el UEPS según el valor monetario, llamado más brevemente UEPS Monetario. Bajo el UEPS usual, las unidades del inventario se costean por medio de costos unitarios. Bajo el UEPS Monetario, se asigna un costo al inventario del año base y se utilizan índices de precios para los inventarios de los años siguientes, asignándose el valor 100 al año base".<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Miller, Martin. Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Sección 24.09. Harcourt Brace Jovanovich, Publishers. Orlando, Florida, E.E.U.U., 1988.

Por Ejemplo:

ANO	INVENTARIO A PRECIO DEL AÑO BASE	INDICE DE PRECIOS	INVENTARIO S/UEPS MONETARIO
1	Q 45,000	100	Q 45,000
2	Q 35,000	105	Q 36,750
3	Q 25,000	115	Q 28,750
4	Q 30,000	120	Q 36,000
5	<u>Q 20,000</u>	125	<u>Q 25,000</u>
	<u>Q155,000</u>		<u>Q171,500</u>

Método del Promedio Ponderado:

El método del Promedio Ponderado, según la Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados supone que las mercaderías salidas deben cargarse a un costo promedio, que se basa en el número de unidades adquiridas en cada nivel de precios. El costo promedio se aplica al inventario final para calcular su valor total. El promedio ponderado se determina dividiendo el total de los costos del inventario disponible, incluyendo lo que quede del inventario inicial, por el número total de las unidades.

Por ejemplo:

	UNIDADES	COSTO UNITARIO	COSTO TOTAL
Inventario Inicial	8,000	5.00	40,000
Compra # 1	5,000	5.10	25,500
Compra # 2	3,000	5.15	15,450
Compra # 3	8,000	5.20	41,600
Compra # 4	<u>4,000</u>	5.25	<u>21,000</u>
	<u>28,000</u>		<u>143,550</u>

El costo total fue de 143,500 dividido por el número de unidades 28,000 se establece un costo promedio ponderado de 5.127 por unidad. Si supuestamente el inventario final estaba integrado por 8,000 unidades, estas quedarán valuadas a 5.127, en valores el inventario final ascenderá a 41,016.

#### Comparación del Método PEPS, UEPS Y Promedio Ponderado:

Efectuando una comparación de la valuación del Inventario Final compuesto por 8,000 unidades por el Método PEPS, Método UEPS y Promedio Ponderado:

Inventario Final, PEPS	41,800
Inventario Final, UEPS	40,000
Inventario Final, Promedio Ponderado	41,016

En épocas inflacionarias produce un inventario final más alto el método PEPS, lo que permite reducir el costo de ventas y obtener un mayor margen de utilidad bruta. El método UEPS, produce un inventario final más bajo, el costo de ventas es mayor y por ende un menor margen de utilidad bruta. El método de Promedio Ponderado genera resultados intermedios entre los dos métodos mencionados con anterioridad.

#### Método del Promedio Móvil:

De acuerdo a la Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (GPCGA), este método puede usarse exclusivamente con el sistema de inventario perpetuo.

El costo por unidad se vuelve a calcular cada vez que entran nuevas unidades al inventario. A continuación se cita un ejemplo:

	UNIDADES TOTALES	COSTO TOTAL	COSTO UNITARIO
Inventario Inicial	1,000	Q 6,000	Q 6.00
Venta 300 unidades	700	Q 4,200	Q 6.00
Compra 400 unidades a Q 6.50 c/u	1,100	Q 6,800	Q 6.18
Venta de 350 unidades	750	Q 4,635	Q 6.18
Compra 250 unidades a Q 7.00 c/u	1,000	Q 6,385	Q 6.39

Como se observa el Costo Promedio de las unidades vendidas ha cambiado cada vez que se ingresan nuevas unidades al inventario, las unidades vendidas se valúan al último costo establecido. Para este método el inventario final debió haber quedado valuado al último Costo Promedio que se hubiere calculado para el período.

#### Método de las Existencias Básicas:

Este método establece que en el inventario existen niveles permanentes de materiales, los cuales constituyen un valor fijo, en tanto que los excedentes de estos niveles se consideran como inventario corriente y se valúan de acuerdo con el método que se considere más apropiado según las circunstancias, por ejemplo: PEPS, UEPS, Promedio Ponderado u otro. Este método tiene cierta semejanza con el método UEPS,

financieros, haciéndolo por medio de una nota explicativa.

Por ejemplo, una empresa ha sido objeto de una pérdida por reducción de los precios de mercado. Si dicha empresa valúa sus inventarios de acuerdo a la regla general "Costo o Mercado, el Menor", es recomendable dejar valuado el inventario de acuerdo al costo más razonable. Así pues, si por la baja en los precios de mercado se sufrió una pérdida por Q 75,000; deberán prepararse los siguientes registros contables:

Registro para Crear la Provisión para la Pérdida:

Fluctuaciones en los Precios de Mercado	Q 75,000
Provisión para Fluctuaciones en los Precios de Mercado	Q 75,000

En el presente caso la Cuenta "Fluctuaciones en los Precios de Mercado" será absorbida por el grupo de las cuentas de Resultados, sin embargo no es aconsejable dejarla incluida como parte de las cuentas de Resultados, sino presentarla segregada del grupo, aunque siempre en el Estado de Resultados.

Ejemplo:

Ventas	Q 800,000
Costo de Ventas	(Q 450,000)
Ganancia Bruta en Ventas	Q 350,000
Fluctuaciones en los Precios de Mercado	(Q 75,000)
Ganancia Bruta en Ventas Menos Pérdida por Fluctuaciones en los precios de Venta	Q 275,000
Gastos de Operación	(Q 125,000)
Ganancia Neta	<u>Q 150,000</u>

financieros, haciéndolo por medio de una nota explicativa.

Por ejemplo, una empresa ha sido objeto de una pérdida por reducción de los precios de mercado. Si dicha empresa valúa sus inventarios de acuerdo a la regla general "Costo o Mercado, el Menor", es recomendable dejar valuado el inventario de acuerdo al costo más razonable. Así pues, si por la baja en los precios de mercado se sufrió una pérdida por Q 75,000; deberán prepararse los siguientes registros contables:

Registro para Crear la Provisión para la Pérdida:

Fluctuaciones en los Precios de Mercado	Q 75,000
Provisión para Fluctuaciones en los Precios de Mercado	Q 75,000

En el presente caso la Cuenta "Fluctuaciones en los Precios de Mercado" será absorbida por el grupo de las cuentas de Resultados, sin embargo no es aconsejable dejarla incluida como parte de las cuentas de Resultados, sino presentarla segregada del grupo, aunque siempre en el Estado de Resultados.

Ejemplo:

Ventas	Q 800,000
Costo de Ventas	(Q 450,000)
Ganancia Bruta en Ventas	Q 350,000
Fluctuaciones en los Precios de Mercado	(Q 75,000)
Ganancia Bruta en Ventas Menos Pérdida por Fluctuaciones en los precios de Venta	Q 275,000
Gastos de Operación	(Q 125,000)
Ganancia Neta	<u>Q 150,000</u>



### Provisión para Obsolescencia del Inventario:

Esta provisión se utiliza para valuar el Inventario a una fecha determinada, considerando el deterioro físico, merma ocasionada por la propia naturaleza del inventario, vencimiento de los productos, cambios en la moda, utilización de nueva tecnología, etc.

Para el cálculo de la provisión para obsolescencia se debe considerar principalmente la naturaleza de los inventarios y la forma de manejo de los mismos, según las operaciones de cada empresa. Así pues, no se pueden considerar las mismas bases de cálculo de esta provisión de una industria de productos lácteos, que una industria de textiles.

Es conveniente para ello considerar las condiciones físicas en que se encuentre el inventario, pues éstas pueden influir en el deterioro físico de los artículos.

Tomando en consideración los aspectos anteriores, el registro para crear la provisión será el siguiente:

Obsolescencia de Inventarios	Q 10,000
Provisión para Obsolescencia de Inventarios	Q 10,000

La presentación de estas provisiones en el Balance General, deben ser deducidas del valor de los inventarios. A manera de ilustración se cita la combinación de los dos ejemplos anteriores:

Inventario (A la fecha de Cierre)	Q 200,000
Provisión para Fluctuaciones en los Precios de Mercado	(Q 75,000)
Provisión para Obsolescencia de Inventarios	<u>(Q 10,000)</u>
Total Inventario Neto	<u>Q 115,000</u>

**Valuación de Inventarios Según la Ley del Impuesto sobre la Renta:**

Según la Ley del Impuesto sobre la Renta, las empresas industriales podrán valorar sus inventarios con algunos de los siguientes métodos:

1. Costo de Producción o adquisición. Esto lo establecerá a criterio de la Empresa Contribuyente al considerar el costo de la última compra o, promedio ponderado de la existencia inicial más las compras del ejercicio a que se refiere el inventario. Igual criterio se aplicará para la valoración de la materia prima y demás insumos físicos.  
La valoración de la existencia de productos elaborados o semielaborados y de bienes y servicios intermedios utilizados en la producción, se determinará también aplicando uno de los dos criterios indicados precedentemente.
2. Precio del bien.
3. Precio de Venta menos los gastos de venta.

4. Costo de Producción o adquisición o costo de mercado, el que sea más bajo.

Una vez adoptado cualquiera de los métodos anteriores, este no podrá ser cambiado sin autorización previa de la Dirección General de Rentas Internas.

La Ley es clara al establecer que no permite el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado.

#### Revelaciones:

Es importante hacer notar las revelaciones a los Estados Financieros sobre los inventarios, básicamente son las siguientes:

1. "La base de valuación y el método de determinación del costo.
2. El análisis de los inventarios según su naturaleza, por ejemplo materias primas, productos en proceso y productos terminados.
3. Las reservas de valuación de inventarios.
4. Los cambios en los métodos de valuación y el efecto de los mismos.
5. Los gravámenes y restricciones sobre los inventarios.
6. Compromisos de compra importantes y poco usuales.

7. Las bajas significativas del mercado ocurridas después de la fecha del Balance General que no se tuvieron en cuenta para valuar los inventarios.<sup>5</sup>

#### SISTEMAS DE COSTOS:

Para una empresa industrial es necesario adoptar un sistema de costos, pues de la acumulación de los costos se obtendrá un costo total de producto terminado, costo por las unidades en proceso, y respecto a esto se podrán tomar decisiones importantes, como por ejemplo la fijación del precio de venta.

El principal objetivo de la determinación de costos es el "costeo de productos", para efectos de valorar los inventarios y determinar las utilidades.

El diseño de un sistema de costos debe estar de acuerdo a la naturaleza y tipo de operaciones realizadas por la industria.

Los principales sistemas de costos son:

- Sistema de Costos por Procesos
- Sistema de Costos por Ordenes de Producción.

---

<sup>5</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 2. Pág. 10. Recopilación Impresa en Guatemala, 1992.

**COSTOS POR PROCESOS:**

De acuerdo con J. Cashin y R. Polimeni, el costeo por procesos es un sistema de acumulación de costos de producción por departamento o centro de costo, cuando un producto es fabricado a través de una producción masiva o en un proceso continuo.

Algunas industrias que pueden utilizar este sistema de costos son: industrias de papel, acero, productos químicos, textiles, entre otros.

**CARACTERISTICAS DEL SISTEMA DE COSTOS POR PROCESOS:**

1. La corriente de producción es continua o en masa.
2. Producción de unidades iguales.
3. Uniformidad respecto a la forma de producir.
4. La transformación de la materia prima se lleva a cabo a través de uno o más procesos.
5. Los costos globales o unitarios siguen al productos a través de sus distintos procesos, a medida que el artículo se transfiere al siguiente proceso.
6. El costo unitario se obtiene dividiendo el costo total de la producción entre las unidades equivalentes producidas en cada tipo igual de artículos.

**DESCRIPCION DEL SISTEMA DE COSTOS POR PROCESOS:**

1. Las unidades y los costos fluyen a través de los departamentos donde se realizan los diferentes procesos.
2. El objetivo primordial del costeo por procesos es la asignación de los costos acumulados a las unidades terminadas y a las unidades en proceso.
3. Los costos incurridos por materias primas, mano de obra y gastos de fabricación se registran en las cuentas departamentales de trabajo en "Proceso".
4. La principal característica del sistema de costos por procesos es la "producción equivalente", es decir, la cantidad de unidades que se dan por terminadas en cada proceso tomando en cuenta la fase del trabajo en que se encuentran en relación a su terminación.

Raras veces son terminadas todas las unidades en producción durante el período, algunas unidades se encuentran en proceso y en diferentes etapas de su terminación.

Para efecto de determinar el costo unitario de las unidades terminadas debe determinarse el costo de materia prima, mano de obra y gastos de fabricación. Las unidades aún en proceso se multiplican por el nivel de terminación con el objeto de obtener las unidades equivalentes de las terminadas. Las unidades de trabajo en proceso establecidas, más las unidades terminadas son

iguales a las unidades de producción equivalente.

5. En un sistema de costos por procesos, el informe de costos es la principal relación que debe reportarse. Los datos primordiales que debe contener el informe son los siguientes:

**Cantidades:** Muestra el flujo físico de las unidades que ingresan o salen de cada departamento.

**Costos Incurridos:** Refleja los costos agregados o recibidos durante un periodo.

**Valuación de la Producción e Inventarios:** Esta sección muestra la distribución de los costos acumulados, entre las unidades aún en proceso, las unidades terminadas y no transferidas y las unidades terminadas y transferidas a otro departamento o a los artículos terminados.

6. En un sistema de costos por procesos, los costos indirectos de fabricación pueden aplicarse utilizando cualquiera de los siguientes métodos:

**Con base a una tasa predeterminada.** Es apropiada la utilización de este método cuando el volumen de la producción o de los costos de fabricación fluctúan sustancialmente de un mes a otro.

**Aplicando los costos indirectos de fabricación reales incurridos en el mes.** Este método es apropiado cuando el volumen de producción y los costos de fabricación permanecen relativamente estables o constantes de un mes

a otro.

## **VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL SISTEMA DE COSTOS POR PROCESO**

### **CONTINUO:**

#### **Ventajas:**

1. Costos promediados por centro de operaciones.
2. Costos generalizados promediados, los costos unitarios se establecen de dividir el costo total por el número de unidades de producción equivalente.
3. Costo administrativo menor.

#### **Desventajas:**

1. Es indispensable referirse a un periodo de costos, para poder determinar el costo unitario.
2. Imposible identificar los elementos del costo directo en cada unidad manufacturada.
3. Se debe cuantificar la producción en proceso al final del periodo, y calcular la producción equivalente.

### **COSTOS POR ORDENES DE PRODUCCION:**

Según el autor Cristóbal del Río, el procedimiento de Ordenes de Producción es el conjunto de métodos empleados en el control de las operaciones productivas, aplicable generalmente a industrias que fabrican sus productos por medio de ensamble, por lotes.



En otras palabras, es un método de acumulación y distribución de costos utilizado por las industrias que fabrican de acuerdo con las especificaciones del cliente.

Este sistema es empleado principalmente en las industrias que realizan trabajos especiales, que fabrican productos sobre pedido y también en aquellas que es posible separar los costos de la materia prima y la mano de obra empleados en cada orden de fabricación, como por ejemplo: Imprentas, confección de ropa, cajas y empaques, laboratorios, juguetes, vidrio, muebles, etc.

#### CARACTERISTICAS DEL SISTEMA DE COSTOS POR ORDENES DE PRODUCCION:

1. Permite reunir separadamente cada uno de los elementos del costo para cada orden de fabricación terminada o en proceso.
2. De acuerdo a las necesidades establecidas por la Administración se puede lotificar y subdividir la producción.
3. En varios casos cada producto que se fabrica es de acuerdo con las especificaciones del cliente y el precio con que se cotiza está estrechamente ligado con el costo estimado.
4. Para iniciar cualquier actividad productiva dentro de este sistema de costos, es necesario emitir una "orden

producción o fabricación". En cada orden de fabricación se acumularán los costos de materias primas, mano de obra y costos indirectos de fabricación.

5. El costo unitario de cada orden se obtiene dividiendo el costo real acumulado de la orden entre el total de unidades de la misma.
6. La característica principal del sistema de costos por órdenes, es que persigue aplicar los costos a órdenes específicas, las que pueden constar de una sola unidad física o bien muchas unidades iguales que constituyan un lote de producción.

#### DESCRIPCION DEL SISTEMA DE COSTOS POR ORDENES DE PRODUCCION:

1. Para el adecuado funcionamiento del sistema de costos por órdenes de producción es necesario identificar físicamente cada orden y separar sus costos relacionados.
2. El documento básico utilizado por un sistema de costos por órdenes de producción se llama "Orden de Producción o de Trabajo". El archivo de órdenes de producción no terminadas constituye el mayor auxiliar de la cuenta de los productos en proceso.
3. Cada orden requiere de diferentes cantidades y clases de materias primas y mano de obra. Las requisiciones de materia prima y los costos de mano de obra directa

llevan el número de la orden específica y los costos indirectos de fabricación generalmente se aplican a órdenes individuales basados en una tasa predeterminada de costos indirectos.

4. Para cada orden de trabajo o producción se puede determinar la ganancia o la pérdida y se puede calcular el costo por unidad para efectos del costeo de inventarios..

#### **VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL SISTEMA DE COSTOS POR ORDENES DE PRODUCCIÓN:**

##### **Ventajas:**

1. Da a conocer con todo detalle el costo de producción de cada orden de producción.
2. Se puede determinar el valor de la producción en proceso, sin necesidad de estimarla, ni de efectuar inventarios físicos.
3. Mediante el conocimiento a detalle del costo de producción de los artículos, se facilita efectuar estimaciones futuras con base a los costos anteriores.
4. Al determinar el costo de cada artículo, se puede determinar la utilidad o pérdida bruta de cada uno de ellos.

5. La elaboración no necesariamente es continua, por lo que el volumen de producción es más susceptible de planeación y control en función de los requerimientos de cada industria.

**Desventajas:**

1. Su costo administrativo es alto a causa de la minuciosidad que se requiere para obtener los datos en forma detallada, los cuales deben aplicarse a cada orden de producción.
2. En virtud de tan meticulosa labor, se requiere mayor tiempo para precisar los costos de producción, razón por la cual los datos que se proporcionen a la Administración para toma de decisiones posiblemente resulten extemporáneos.
3. Existen ciertas dificultades cuando sin terminar totalmente la orden de producción, es necesario hacer entregas parciales, ya que el costo total de la orden se obtiene hasta que la orden ha sido completada.

### CAPITULO III

#### "AUDITORIA EXTERNA"

##### INTRODUCCION:

En el presente capítulo referente a la Auditoría Externa se ha considerado como objetivo fundamental presentar una idea básica del examen de auditoría, desde un punto de vista general, es decir desde el inicio hasta su conclusión, para ampliar el panorama y preparar de manera adecuada posteriormente la presentación del tema central de la investigación, como es la elaboración de una estrategia de auditoría.

Por dicha razón al hablar de auditoría implica explicar el proceso de la misma en todas sus fases, desde su etapa inicial de planificación, desarrollo del trabajo de campo y el informe de auditoría.

##### DEFINICION DE AUDITORIA:

Algunos autores expresan que "Auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos".<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cashin, J. Et. al. Enciclopedia de la Auditoría. Tomo I. Pág. 4. Edición Original McGraw-Hill, Inc., 1986. Edición Española Ediciones Centrum Técnicas y Científicas. Barcelona, España, 1992.

Según el autor James Cashin el concepto más comprensible de Auditoría, sería pues el considerar la auditoría como el examen sistemático de los Estados Financieros, registros y transacciones relacionadas para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los requerimientos establecidos.

Debe quedar suficientemente claro que la Auditoría no es parte de la Contabilidad, pues la Contabilidad implica un sistema contable establecido que incluye reglas y prácticas aceptadas por una empresa. Procesar la información y reunirla en Estados Financieros constituye la función básica del Contador. Mientras que la Auditoría se encarga de la revisión de los Estados Financieros, políticas y principios establecidos por la entidad, que ayudan a obtener la evidencia suficiente acerca de lo que se revisa con el objetivo de expresar una opinión profesional.

Indudablemente la auditoría añade cierto grado de validez a lo que se revisa, pues implica el juicio y criterio profesional de una persona independiente a la entidad. La auditoría se puede definir como "un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas".<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Montgomery, Robert. Auditoría. Teoría y Práctica. Ronald Press, New York, 1992.

## CLASIFICACION DE LA AUDITORIA:

Existen diferentes clasificaciones de la auditoria, para la presente investigación se citará la más utilizada, es decir, la clasificación de la auditoria, de acuerdo a la persona que la efectúa y el objetivo que persigue.

De acuerdo a la Persona que la Efectúa, la Auditoria se puede subdividir así:

### **Auditoria Independiente o Externa:**

Es el examen realizado por Contadores Públicos y Auditores, que trabajan por su propia cuenta o que prestan sus servicios como miembros de despachos de Auditores que a su vez prestan servicios a sus clientes. La auditoria independiente conlleva "un examen crítico y sistemático de la dirección interna, estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia y los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa".<sup>3</sup> El auditor es responsable ante su cliente, esta responsabilidad, obliga al auditor a ser, en apariencia y de hecho independiente del cliente que lo ha contratado. La auditoria independiente o externa constituye una revisión de las aseveraciones hechas por la gerencia en los estados financieros, este examen debe llevarse a cabo de acuerdo con Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas. El alcance de

---

<sup>3</sup> Holmes, Arthur. Auditoria. Principios y Procedimiento. Tomo I. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana -UTEHA-. México, 1987.

esta auditoría lo determina el Auditor basado en su propio juicio y experiencia. Los resultados de la auditoría se pueden distribuir a distintas partes interesadas como accionistas, acreedores o dependencias del Gobierno.

#### Auditoría Interna:

Esta se define, como "una actividad considerada independiente, dentro de una organización para la revisión de la contabilidad y otras operaciones, y como base de servicio a la dirección. Y representa un activo de la dirección que funciona para medir y evaluar la efectividad de los controles".<sup>4</sup>

Según Kell y Ziegler, el objetivo general de la Auditoría Interna involucra actividades como las siguientes:

1. Revisión y evaluación del grado de aplicabilidad, adecuación de los controles operativos, contables y financieros, así como promover un control efectivo a un costo razonable.
2. Asegurarse del grado en que se está cumpliendo con las políticas, planes y procedimientos establecidos.
3. Determinar el grado en que se mantiene un control de los activos de la Compañía, salvaguardándoles de pérdidas de toda índole.

---

<sup>4</sup> Cahin, James. Et. Al. Enciclopedia de la Auditoría. Tomo I. Pág. 9. Edición Original McGraw-Hill, Inc. 1986. Edición Española Ediciones Centrum Técnicas y Científicas. Barcelona España, 1992.



4. Asegurarse del grado de confiabilidad de la información administrativa generada dentro de la organización.
5. Evaluar la calidad de actuación para realizar las responsabilidades asignadas.
6. Recomendación de formas de mejorar las operaciones.

#### **OBJETIVO DE LA AUDITORIA EXTERNA:**

El principal objetivo de un examen de los Estados Financieros por un Contador Público y Auditor Independiente es la expresión de una opinión acerca de la razonabilidad con la cual los Estados Financieros presentan la Situación Financiera, Resultados de Operación y Flujo de Efectivo de una entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

#### **GUIAS Y METODOLOGIA DE LA AUDITORIA:**

Las normas y procedimientos de auditoría constituyen las guías utilizadas por los auditores. Los procedimientos difieren de las normas, ya que estos se refieren a actos a ser realizados, mientras que las normas de auditoría son requisitos mínimos de calidad que debe poseer el Contador Público y Auditor relativos a su personalidad, el trabajo que ejecuta y el informe que rinde del examen efectuado a los Estados Financieros de una entidad.

Las normas de auditoría tratan con medidas de calidad de lo realizado por el Auditor y los objetivos que espera alcanzar

mediante la utilización de los procedimientos que ha considerado adecuados de acuerdo a las circunstancias. Las normas de auditoría afectan las cualidades profesionales del Auditor y también el juicio ejercido por él en la realización de su examen y el informe que presenta como resultado de dicho examen.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas implican un marco normativo que la misma profesión ha emitido para conducir el trabajo del Auditor en sus diferentes aspectos, así hay normas relativas a la personalidad del Auditor, relativas a la planificación y supervisión, al uso de un especialista, estudio y evaluación de la estructura de control interno, muestreo, papeles de trabajo, al dictamen que rinde, etc.

#### Normas Relativas a la Personalidad del Auditor:

Según el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, a continuación se define lo que persiguen las normas personales:

1. El auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada.

El auditor logra la preparación técnica a través del estudio y la investigación, la capacidad profesional mediante la aplicación de sus conocimientos a su trabajo de forma juiciosa.

2. Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe.

3. Deberá adoptar una actitud independiente.

#### Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo:

Estas normas van dirigidas a lograr que el Contador Público y Auditor reúna los suficientes elementos de juicio que le permitan evidenciar en sus papeles de trabajo, todas las situaciones encontradas durante el examen realizado mediante los procedimientos que se consideraron necesarios de acuerdo a las circunstancias y que servirán de base para la elaboración del informe.

Las normas relativas a la Ejecución del Trabajo son las siguientes:

1. El Contador Público y Auditor deberá evaluar la estructura de control interno, como base para determinar y planificar la auditoría y establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas.
2. Deberá hacer una oportuna planeación del trabajo y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría.
3. Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente.

**Normas Relativas al Dictamen:**

Las normas relativas al dictamen según la Norma No. 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, son las siguientes:

1. El dictamen debe indicar si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
2. El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las que los Principios de Contabilidad no han sido observados en el periodo sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, añadiendo un párrafo explicativo a su dictamen.
3. Las revelaciones informativas contenidas en los Estados Financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que en el dictamen se indique lo contrario.
4. El dictamen debe contener ya sea una expresión de opinión sobre los Estados Financieros, tomados en su conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada. Cuando una opinión global no puede ser expresada, se deben establecer las razones para ello. En todos los casos en que el nombre del Auditor esté asociado con los Estados Financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y del grado de responsabilidad del Auditor.

**ETAPAS DE LA AUDITORIA EXTERNA:**

En general, se pueden contemplar tres etapas o fases, al realizar el examen de auditoría externa:

1. Planificación del Trabajo de Campo
  2. Realización del Trabajo de Campo
  3. Emisión del Informe de Auditoría.
1. Planificación del Trabajo de Campo:

La planeación de cada auditoría debe ser diseñada de acuerdo a las características específicas del cliente, es decir, a la medida, de acuerdo a las necesidades propias de cada negocio. No se puede esperar aplicar una misma planificación a dos empresas distintas con objetivos y actividades propias.

En esta sección se tratará el tema de la planificación considerando sus características fundamentales sin entrar a profundizar con mayor grado de detalle, pues este tema será tratado ampliamente en el capítulo número cuatro, que trata sobre la planificación en general.

El inicio del proceso de la planificación consiste en llegar a conocer perfectamente el negocio del cliente, la industria dentro de la cual opera y sus procedimientos y políticas contables.

Cuando es una auditoría inicial, será necesario realizar un esfuerzo máximo para adquirir tales conocimientos, cuando es un trabajo de auditoría recurrente, bastará únicamente con la investigación de aquellos asuntos de importancia que han ocurrido

en el último periodo.

La planificación de la auditoría involucra una estrategia general para conducir la auditoría y el alcance de la misma. De acuerdo con la Declaración sobre Normas de Auditoría SAS No. 22, la naturaleza, extensión y oportunidad de la planeación varían con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia y el conocimiento que se posea de la misma.

A través de la estrategia de auditoría, el Auditor podrá establecer las principales áreas de riesgo, los factores que se han considerado para determinar el riesgo de auditoría y un resumen de los procedimientos que el Auditor empleará para satisfacerse de la razonabilidad de los saldos que presentan los estados financieros de una entidad. Como producto de la elaboración de la estrategia de auditoría, se tendrá la preparación de un programa de trabajo de tal forma que la auditoría se pueda desarrollar de manera efectiva y eficiente. El programa de auditoría consiste en un listado detallado de los procedimientos de auditoría que se realizarán durante el trabajo de campo para el examen de las diferentes áreas.

#### Objetivos de los Programas de Auditoría:

Los programas de auditoría, cumplen con los siguientes objetivos:

1. Proporcionar una descripción del trabajo que se deba realizar, indicando a la vez instrucciones, sobre la

forma como se debe realizar.

2. Sirve de base para coordinar, supervisar y controlar la auditoría.
3. Como un registro de evidencia del trabajo realizado.

## 2. Realización del Trabajo de Campo:

Esta etapa del proceso de la auditoría, se caracteriza principalmente por la ejecución de los programas de auditoría preparados en la etapa de la planeación, tal como se indicó anteriormente. El trabajo de campo involucra dos actividades, una que es el estudio y evaluación de la estructura del control interno del cliente y otra verificar la razonabilidad de los saldos que presentan las partidas que integran los estados financieros. Para realizar tales actividades el auditor deberá observar el cumplimiento de las Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo. De acuerdo con estos lineamientos el auditor realiza el estudio y evaluación de la estructura de control interno existente, para planificar el examen y establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas, el control interno, algunos autores los definen como "el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de un negocio con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas

prescritas".<sup>5</sup>

El estudio y evaluación de la estructura de control interno el auditor lo puede dividir en dos fases, una en la que el auditor intenta adquirir un conocimiento general acerca del entorno de la estructura de control interno y del sistema contable del cliente, con la finalidad de identificar aquellos procedimientos de control en los que se pueda confiar al realizar las pruebas de auditoría y otra en la que el auditor prueba el grado de cumplimiento de los procedimientos de control establecidos, es decir, si están en uso y si funcionan de acuerdo a lo planeado.

La planeación responde a estimar con anticipación el trabajo que será necesario desarrollar, cuál será el enfoque de las pruebas de auditoría, en qué momento y en qué lugar se deberán efectuar.

Intimamente relacionado con la planeación del trabajo está la adecuada supervisión del mismo. En una auditoría independiente, el trabajo de campo normalmente se realiza bajo la supervisión de un Supervisor de Auditoría, quien asume directamente la responsabilidad del personal asignado al encargado de la auditoría, se encarga de seleccionar los procedimientos específicos que deberán efectuarse para reunir evidencia de auditoría. También tiene a su cargo la revisión de los papeles de

---

<sup>5</sup> Kell, Walter. Ziegler, Richard. Auditoría Moderna. Compañía Editorial Continental, S.A. Pág. 122. Tercera Impresión, México, 1988.



que se han cumplido con los procedimientos de auditoría descritos en el programa y que las conclusiones que figuran en los papeles de trabajo están debidamente soportadas con la evidencia que contienen los mismos.

El último peldaño de esta etapa es el análisis de la evidencia obtenida para establecer si se tiene una base razonable para emitir una opinión acerca de la revisión de los Estados Financieros de una entidad.

### 3. Emisión del Informe de Auditoría:

La última etapa del proceso de auditoría, cumple con el objetivo principal de la auditoría externa, rendir una opinión sobre los hallazgos encontrados durante el desarrollo del examen de auditoría.

El informe según la Norma No. 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, es el documento que contiene el dictamen del Contador Público y Auditor Independiente, conjuntamente con los estados financieros de la Compañía y sus respectivas notas aclaratorias. El informe puede ser corto, si contiene el dictamen del auditor y los estados financieros básicos. Es largo si además del dictamen y los estados financieros básicos, contiene información complementaria que no se considera necesaria de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. El dictamen es el documento en el cual el Contador Público y Auditor Independiente expresa su opinión, en

base a la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

#### Dictamen Estándar del Auditor:

"El dictamen estándar del auditor establece que los estados financieros presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El dictamen estándar del auditor identifica los estados financieros auditados en el párrafo introductorio, describe la naturaleza de la auditoría en el párrafo del alcance y se expresa la opinión en el último párrafo, párrafo de la opinión".<sup>6</sup>

#### Elementos Básicos del Dictamen:

1. Título que incluya la frase "Contador Público y Auditor Independiente".
2. Una declaración de que los estados financieros identificados en el dictamen fueron auditados.
3. Una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la Compañía y que la

---

<sup>6</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Auditoría Norma No.10. Dictamen sobre Estados Financieros Auditados. Pág. 4. Guatemala, 1989.

responsabilidad del Contador Público y Auditor es expresar una opinión sobre dichos estados financieros de acuerdo a la auditoría realizada.

4. Una declaración que afirme que la auditoría fue efectuada de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
5. Una declaración que indique que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable que los estados financieros no contienen errores importantes.
6. Una declaración que indique que la auditoría incluye:
  - 6.1 El examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y exposiciones presentadas en los estados financieros.
  - 6.2 La evaluación de los principios de contabilidad empleados y las estimaciones importantes hechas por la gerencia de la Compañía.
  - 6.3 La evaluación de la presentación general de los estados financieros.
7. Una declaración que exprese que el auditor considera que su examen, provee una base razonable para emitir su opinión.

8. Una opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía, a la fecha del balance general, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo, por el período terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

9. Nombre, firma y número de colegiado del Contador Público y auditor responsable del trabajo; o nombre de la firma de auditores, nombre, firma y número de colegiado del Contador Público y Auditor responsable del trabajo.

10. La fecha del dictamen de auditoría.

Normalmente, la fecha que se utiliza para el dictamen del auditor independiente es la fecha en que se termina el trabajo en las oficinas del cliente. Sin embargo, el auditor puede utilizar dos métodos para fechar su dictamen cuando existe un hecho posterior revelado en los estados financieros y ocurre después de la terminación del trabajo de campo pero antes de la emisión del dictamen:

10.1 Puede utilizarse la "doble fecha", por ejemplo, 31 de diciembre de 1993, con excepción de la nota "x" cuya fecha es 15 de febrero de 1994.

10.2 Puede fechar el dictamen con la última fecha, de

acuerdo con el ejemplo, sería 15 de febrero de 1994.

El dictamen debe ser dirigido al propietario, accionistas, junta directiva, consejo de directores o consejo de administración cuyos estados financieros están siendo auditados.

En algunas ocasiones se revisan los estados financieros de una Compañía que no es cliente, en tal caso el dictamen deberá dirigirse al órgano que requirió los servicios de auditoría.

**Párrafos Explicativos Agregados al Dictamen Estándar del Auditor:**

Existen circunstancias en las que el auditor añade algún párrafo explicativo al dictamen sin que por ello se afecte la opinión sin salvedades. Dichas circunstancias se dan cuando:

1. Los estados financieros se ven afectados por incertidumbres relativas a algún evento futuro y cuyo resultado no se puede estimar razonablemente a la fecha del dictamen de auditoría. Estos eventos futuros pueden estar relacionados directamente con las contingencias. Por ejemplo, una pérdida importante que se considere como probable de ocurrir.
2. Existe fuerte duda sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.
3. Ha sucedido un cambio importante entre periodos en los principios de contabilidad y el método de su aplicación.

Si en efecto no ha ocurrido un cambio en los principios de contabilidad o en la aplicación de los mismos, o si sucedió pero su efecto es inmaterial, esta situación no debe referirse en el dictamen del auditor. Sin embargo, si este cambio tiene un efecto significativo que afecta la comparabilidad de los estados financieros de un año a otro, el auditor deberá mencionar esta situación en un párrafo explicativo de su dictamen.

4. Existen circunstancias relacionadas con los dictámenes sobre estados financieros comparativos.

Esta declaración se refiere a situaciones o eventos que pueden afectar el período anterior, por lo tanto, el auditor debe actualizar su dictamen sobre los estados financieros. Por ejemplo, si por alguna desviación a los principios de contabilidad generalmente aceptados cuyo efecto en los estados financieros es material, el auditor pudo haber emitido una opinión con salvedad, sobre los estados financieros del año anterior, si durante la auditoría corriente encuentra situaciones o eventos que afectan los estados financieros del período anterior, y el auditor comprueba que tales situaciones ya se han corregido en el período corriente para presentar estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, debe considerar actualizar el dictamen correspondiente a los

estados financieros del periodo anterior e indicar que tales situaciones fueron modificadas y por tanto, emitir una opinión diferente respecto a la emitida previamente. En este caso, el auditor debe revelar en el párrafo explicativo, lo siguiente:

- 4.1 La fecha del dictamen de la auditoria anterior.
  - 4.2 El tipo de opinión expresada con anterioridad.
  - 4.3 Las circunstancias o eventos que originaron que el auditor expresara una opinión diferente.
  - 4.4 Declarar que la opinión actualizada sobre los estados financieros es diferente a la expresada previamente.
5. Información adicional incluida en un documento que contiene los estados financieros auditados que es materialmente inconsistente con la información que aparece en los estados financieros.
6. El Auditor deberá incluir un párrafo explicativo al dictamen para enfatizar cualquier situación que considere necesaria, relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, transacciones importantes con alguna afiliada u otra situación que afecte la comparabilidad de los estados financieros de un periodo a otro.

**Modificaciones al Dictamen Estándar del Auditor:**

Existen diferentes circunstancias que pueden obligar al auditor a apartarse del dictamen estándar, a continuación se presentan los distintos tipos de opinión del Auditor:

1. Opinión Con Salvedad
2. Opinión Adversa o Negativa
3. Abstención de Opinión.

**2. Opinión con Salvedad:**

Mediante esta opinión el Auditor manifiesta que excepto por el o los efectos a que se refieren la salvedades, los estados financieros presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes la situación financiera, resultados de operaciones y flujo de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El Auditor durante su examen puede encontrar situaciones que lo pueden inclinar hacia una opinión con salvedades, algunas situaciones de esta naturaleza pueden ser las siguientes:

1. Limitaciones en el alcance de su examen. Estas pueden ser impuestas por el cliente o por las circunstancias. Por ejemplo: La falta de evidencia importante, la limitación para obtenerla, registros contables inadecuados o tiempo reducido. El auditor al tomar la decisión de emitir una opinión con salvedad deberá



evaluar la importancia de los procedimientos de auditoría que se han emitido, la relación con las demás partidas de los estados financieros y la materialidad del efecto relacionado con la salvedad en los estados financieros.

2. Desviación a los principios de contabilidad generalmente aceptados. El efecto de una desviación importante a los principios de contabilidad generalmente aceptados, puede afectar materialmente los estados financieros y conducir al auditor a inclinarse por emitir una opinión con salvedad.
3. Revelación inadecuada. Los estados financieros para ser presentados de conformidad con principios de contabilidad, deben incluir las notas a los estados financieros. Si el auditor considera que la presentación de la información adicional a los estados financieros es inadecuada podrá expresar una opinión con salvedad.
4. Cambios Contables. Según lo establecen las Normas de Auditoría, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, si se dan cualesquiera de las siguientes situaciones:
  - 4.1 Un principio contable adoptado recientemente no es un principio de contabilidad generalmente aceptado.

4.2 El método de contabilizar el efecto del cambio no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.3 La gerencia no ha dado una justificación razonable para el cambio.

Si el efecto es materialmente importante sobre los estados financieros, el auditor deberá emitir una opinión con salvedad.

La estructura del dictamen no varía mucho, los primeros dos párrafos del dictamen estándar se conservan igual, mientras que se deberá expresar la salvedad en un párrafo explicativo antes del párrafo de la opinión.

### 3. Opinión Adversa o Negativa:

El auditor puede emitir una opinión adversa o negativa cuando de acuerdo a su juicio, los estados financieros no presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes la situación financiera, resultados de operación y flujo de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Normalmente las circunstancias que conducen al auditor a emitir una opinión adversa o negativa son las mismas que lo pueden conducir a emitir una opinión con salvedad, sin embargo el efecto de tal situación en los estados financieros es material, de tal forma que los mismos se puedan ver seriamente afectados. En tal caso el auditor cuando se inclina por este tipo de opinión

debe explicar las razones que lo motivaron en uno o más párrafos explicativos, anteriores al párrafo de la opinión.

Según la Norma No. 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, el auditor debe explicar:

1. Todas las razones importantes que lo motivaron a inclinarse por una opinión adversa o negativa.
2. Debe exponer los efectos principales que origina su opinión adversa sobre la situación financiera, los resultados de operación y flujo de efectivo. Si los efectos no pueden determinarse razonablemente, así deberá establecerlo en el dictamen.

#### 4. Abstención de Opinión:

Mediante esta opinión el auditor establece que no expresa una opinión sobre los estados financieros. Normalmente el auditor expresa este tipo de opinión cuando existen limitaciones en el alcance, las cuales no le han permitido realizar su auditoría con el alcance adecuado para formarse una mejor opinión sobre los estados financieros. Cuando el auditor realiza su examen de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas, es capaz de llevar a cabo todos los procedimientos de auditoría que ha considerado apropiados de acuerdo a las circunstancias. Mediante la aplicación de estos procedimientos se espera que el auditor obtenga evidencia suficiente y competente

para formarse una opinión sobre los estados financieros. Si no le es permitido al auditor realizar los procedimientos que a su juicio ha creído convenientes, no puede obtener evidencia suficiente y competente para formarse una opinión sobre los estados financieros, entonces existe una limitación en el alcance del examen del auditor.

## CAPITULO IV

### "PLANEACION DE LA AUDITORIA"

#### DEFINICION DE PLANEACION:

La planeación tal como lo indica la Norma No. 3 de Auditoria, es el proceso de identificar lo que debe hacerse, por quien y cuando.

La planeación de una auditoría implica "el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en el examen".<sup>1</sup>

La naturaleza, oportunidad y alcance de la planeación varían de acuerdo al tamaño y complejidad de la entidad, así como la experiencia que posea el auditor de la misma y del conocimiento del negocio.

De acuerdo a las Normas de Ejecución del Trabajo, el auditor deberá hacer una oportuna planeación del trabajo y ejercer una adecuada supervisión de los encargados del trabajo de auditoría. El auditor mediante una adecuada planeación puede lograr determinar el trabajo que será necesario realizar para alcanzar los objetivos del examen, el enfoque que dará a sus pruebas de auditoría, en que momento efectuará sus pruebas para lograr mejores resultados y en que lugar las efectuará.

---

<sup>1</sup> Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (AICPA). Declaración sobre Normas de Auditoría No. 22 -SAS-, México, Junio de 1978.

**IMPORTANCIA DE LA PLANEACION:**

La planeación de la auditoría implica la primera etapa del proceso general del examen, cuyos resultados dependerán en gran parte de la adecuada planeación del trabajo. Situación de la cual se deriva la importancia de la planeación, así lo estipulan las Normas relativas a la Ejecución del Trabajo.

De acuerdo a los lineamientos que establecen las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, fue creada la Norma No. 3 relativa a la Planeación y Supervisión del trabajo de auditoría, en la que se manifiesta que las normas generales de auditoría, requieren que un trabajo de auditoría, sea adecuadamente planeado y supervisado. Se dan a conocer los planteamientos para la adecuada planeación y supervisión del trabajo y es aplicable a una auditoría de estados financieros así como cualquier información financiera.

La necesidad de elaborar una planeación de una auditoría va de acuerdo a las técnicas que se esperan utilizar y los avances tecnológicos, a través de los cuales se aplicarán los procedimientos de auditoría, al respecto, la planificación de la auditoría incluye la recopilación de la información que se utilizará como ayuda para la planificación de diversos procedimientos utilizados habitualmente en el desarrollo de la auditoría.

Para la explicación de las etapas o los pasos que implica el proceso de la planeación se consideró conveniente hacer un análisis detallado de la planeación desde el momento en que se considera la posible admisión de un nuevo cliente, hasta la preparación de un programa de auditoría para el examen de los estados financieros.

#### Admisión de un Cliente Nuevo:

El auditor al considerar la posible aceptación de un cliente nuevo deberá entrevistarse con el personal directivo de la entidad, efectuará una o varias visitas a las instalaciones y oficinas de la entidad. El objetivo de tales visitas es interpretar las necesidades de la dirección y recopilar la información necesaria para lograr una visión general del posible compromiso de la auditoría.

De acuerdo al Manual de Auditoría de James Cashin, el auditor debe considerar algunos procedimientos como los siguientes:

1. Obtener información financiera referente al cliente, así por ejemplo: Estados financieros mensuales, declaraciones de impuestos u otro tipo de reporte.
2. Investigar por medio de terceras personas cualquier información sobre el posible cliente, la integridad de su dirección. Este tipo de investigación se

puede realizar mediante la consulta de un abogado, un asegurador, un inversionista o cualquier persona que tenga relación o conocimiento del posible cliente.

3. El auditor debe considerar las circunstancias que pueden determinar una situación especial para éste o bien impliquen un riesgo inusual.
4. Evaluar la independencia mental y capacidad profesional del auditor para asumir el encargo del posible cliente.
5. El auditor debe tener plena seguridad de que la admisión del nuevo cliente, no implica la violación de las normas de auditoría o normas de ética profesional.

#### Comunicación con el Auditor Predecesor:

De acuerdo con la Declaración sobre Normas de Auditoría (SAS) No. 7, se entiende por Auditor Predecesor, aquel que ha renunciado o al que se le notificó que sus servicios terminaron. Auditor Sucesor, se refiere<sup>21</sup> al auditor que ha aceptado el compromiso de auditoría.

La iniciativa de esta comunicación es del auditor sucesor, esta comunicación podrá ser oral o escrita, pero respecto a los asuntos que traten en dicha conversación, ambos auditores deben guardar estricta confidencialidad.



Previo a esta platica entre auditor predecesor y sucesor, el auditor sucesor debe obtener el consentimiento del cliente para hacerlo. Si el cliente se rehusara a dar autorización para estas conversaciones, el auditor sucesor deberá preguntar las causas de la negativa y considerar las implicaciones que este rechazo tendría en el compromiso de auditoría.

Las preguntas que realice el auditor sucesor deben ser directas, deben ser respecto a asuntos que considere que lo ayudarán en la aceptación del compromiso. Sus preguntas deben incluir asuntos relacionados con la integridad de la gerencia, desacuerdos con principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos que a su juicio considere importantes.

El auditor deberá responder prontamente sobre hechos conocidos por él, si él decide por las circunstancias no usuales como litigios, no dar respuestas completas a las preguntas que formule el auditor sucesor, deberá indicarle a éste que sus respuestas son limitadas.

El auditor sucesor deberá obtener evidencia suficiente y competente para proporcionar bases razonables que le permitan expresar su opinión respecto a los estados financieros que se ha comprometido a examinar, para ello tendrá que aplicar procedimientos de auditoría apropiados de acuerdo a las circunstancias, respecto a estas situaciones, el auditor

sucesor podrá hacer preguntas al auditor predecesor de lo siguiente:

1. Sobre asuntos que pueden afectar la forma de llevar a cabo su examen. Tal es el caso de las áreas que han requerido mayor tiempo o problemas debido a las condiciones del sistema contable.
2. Revisión de papeles de trabajo del auditor predecesor. Para efectuar tal revisión el auditor sucesor deberá pedir autorización al cliente.

Adicionalmente se debe considerar que el auditor predecesor no puede permitir la revisión de los papeles de trabajo a su sucesor, sobre todo si existen varios posibles sucesores para la aceptación del compromiso de auditoría, el auditor predecesor podrá facilitar sus papeles de trabajo al sucesor que haya aceptado el compromiso de auditoría.

#### La Carta de Compromiso:

Si el auditor decide aceptar el compromiso de auditoría, muchos de los acuerdos a los que haya llegado con el cliente en las conversaciones preliminares quedarán plasmados en "la carta de compromiso". Estas cartas deben ser redactadas con precisión, ya que pueden servir de testimonio en caso de controversia o de litigio sobre los servicios prestados u honorarios de audiencia.

Generalmente la carta de compromiso debe contener los siguientes elementos:

1. **Dirección y saludo.** Normalmente va dirigida al ejecutivo responsable, el socio, gerente o propietario.
2. **Identificación de todas las entidades incluidas.** Deberán detallarse todas las entidades que se habrán de auditar, en lugar de referirse a ellas en forma colectiva.
3. **Identificación de los estados financieros que se han de examinar.** Normalmente se identifican los estados concretos que serán objeto de examen por parte del auditor en lugar de referirse a ellos en forma general como "estados financieros".
4. **Alcance del Examen.** La declaración del alcance del examen o compromiso de auditoría deberá manifestarse haciendo referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como aquellos procedimientos y pruebas que a juicio del auditor considera que son apropiados de acuerdo a las circunstancias.
5. **Declaración de la Responsabilidad del auditor.** En esta sección se deben indicar las limitaciones de la responsabilidad que está dispuesto a asumir el auditor. Después de la declaración del alcance se

suele mencionar el riesgo inherente de que no se detecten errores e irregularidades. Posteriormente se señala que si el auditor en el transcurso de su examen encuentra errores o irregularidades los hará del conocimiento del cliente y se mostrará dispuesto a llegar a un compromiso aparte con el fin de ampliar los procedimientos normales de auditoría.

6. **Otros Servicios Incluidos en el Compromiso.** Esta carta puede fijar otros servicios diferentes al examen propiamente de la auditoría, como por ejemplo la preparación de declaraciones del impuesto sobre la renta o el examen de información adicional.
7. **Acuerdos sobre los honorarios y limitaciones de servicios.** Esta carta debe incluir un párrafo referente a los honorarios a recibir.
8. **Solicitud de confirmación.** Usualmente estas cartas solicitan aceptación por escrito por parte de la entidad, con el objetivo de que las manifestaciones del auditor estén de acuerdo con las interpretaciones del cliente.
9. **Otras Disposiciones.** Las que a juicio del auditor considere pertinentes de incluir.

### Carta Compromiso en una Auditoría Recurrente:

Cuando es una auditoría recurrente el auditor puede decidir no enviar una carta compromiso cada año. Si el auditor decide no enviarla debe considerar los siguientes factores como razones para enviar una carta de compromiso:

1. Cualquier mala interpretación del objetivo y el alcance de la auditoría.
2. Cualquier revisión o condiciones especiales del compromiso.
3. Un cambio reciente en la administración.
4. Un cambio importante en la naturaleza o tamaño de la empresa auditada.
5. Requerimientos legales.

A continuación se cita un ejemplo de la Carta Compromiso, tomado de la Norma de Auditoría No. 22 publicada por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores -IGCPA-.

Guatemala, 1 de mayo de 19XX

Sr. José Gómez  
Gerente General  
Mundo Verde, S.A.  
Guatemala

Estimado Señor Gómez:

Ustedes nos han solicitado que auditemos el Balance General, el Estado de Resultados y el Estado de Flujo de Efectivo de Mundo Verde, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y por el año que termina a esa fecha. Por medio de la presente, tenemos el gusto de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento respecto a este compromiso. Nuestra auditoría se efectuará de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Para formar nuestra opinión sobre los estados financieros, efectuaremos pruebas suficientes para obtener seguridad razonable en cuanto a que la información que contienen los registros contables principales y otros datos fuentes, son confiables y suficientes como base para la preparación de los estados financieros. También decidiremos si es que la información está revelada adecuadamente en los estados financieros.

En virtud de la naturaleza de las pruebas y de otras limitaciones inherentes a una auditoría, junto con las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, existe un riesgo ineludible de que pueda permanecer sin ser descubierta alguna distorsión importante.

Además de nuestro dictamen sobre los estados financieros, proporcionaremos una carta por separado, conteniendo las debilidades importantes del control interno de las que tengamos conocimiento.

Nos permitimos recordarles que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros, incluyendo las revelaciones suficientes, recae en la administración de la compañía. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad y la salvaguarda de los activos de la compañía. Como parte del proceso de nuestra auditoría, solicitaremos de la administración confirmación por escrito, referente a las informaciones que se nos hubieran proporcionado respecto a la auditoría.

Esperamos cooperación total de su personal y confiamos en que nos proporcionarán los registros, documentación y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría.

Nuestros honorarios, que se facturarán a medida que avance el trabajo, se basan en el tiempo que requieran las personas que se asignen al trabajo, más desembolsos directos por gastos. Las cuotas por hora individuales varían de acuerdo con el grado de responsabilidad involucrada y la experiencia y habilidad que se requieran.

Favor de firmar y regresarnos la copia adjunta, como indicación de que concuerda con su entendimiento en cuanto a los acuerdos de nuestra auditoría de los estados financieros.

Atentamente,

Vasco Nuñez & Asociados

**DISPOSICIONES PRELIMINARES:****Conocimiento del Negocio de la Entidad:**

Generalmente las primeras actividades del auditor van encaminadas a obtener conocimiento adecuado del negocio del cliente. "El auditor debe adquirir un nivel de conocimiento del negocio de la entidad que le permita planear y ejecutar su examen de acuerdo con las normas de auditoría".<sup>2</sup>

Dicho conocimiento ayudará al auditor a:

1. Identificar áreas que puedan requerir consideración especial.
2. Evaluar las condiciones bajo las cuales se produzca, procese, revise y acumule la información contable dentro de la organización.
3. Evaluar la razonabilidad de estimaciones, tales como la valuación de inventarios, la depreciación, las estimaciones para cuentas de dudoso cobro y el porcentaje de terminación en contratos a largo plazo o construcciones en proceso.
4. Evaluar la razonabilidad de las declaraciones de la gerencia.
5. Hacer juicios respecto a lo apropiado de los principios de contabilidad que se han aplicado y a

---

<sup>2</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Declaración sobre Normas de Auditoría No. 22. SAS - 22. Traducido por la Oficina de Contadores Públicos Galaz, Carstens, Chavero, Yamazaki y Cía. Junio, 1978.



lo adecuado de las revelaciones.

El conocimiento del negocio de la entidad normalmente se obtiene a través de la experiencia con la entidad o la industria y de indagaciones con el personal de la entidad. Los papeles de trabajo de años anteriores pueden contener información importante sobre el negocio de la entidad. Dentro de otras fuentes que puede considerar el auditor para obtener conocimiento son las guías de contabilidad y auditoría de organismos nacionales e internacionales, publicaciones de estados financieros de entidades con negocio similar o textos de revistas o periódicos.

#### **Entrevistas Iniciales:**

Las conversaciones con los administradores o directores pueden revelar situaciones actuales en los negocios que afectan la entidad y que pueden tener significado dentro de la auditoría.

A través de dichas conversaciones el auditor determinará si el personal del cliente se aprovechará para que realice trabajos para el auditor. Adicionalmente el auditor puede conocer los planes y políticas de la entidad, que puedan afectar los estados financieros.

Durante las pláticas iniciales con la administración de la entidad, el auditor deberá tratar los asuntos siguientes:

1. El Alcance del Examen de Auditoría.

2. Consideraciones Fundamentales de Auditoría. Por ejemplo, la toma física del inventario, confirmaciones, etc.
3. Informes. Consideraciones especiales sobre los informes de acuerdo a las necesidades de la entidad.
4. Fechas Límite. Referente a la emisión del informe de auditoría.
5. División de Responsabilidades. Básicamente en lo que se refiere a la máxima utilización del personal de la empresa.
6. Disposiciones de Carácter Físico. En lo que se refiere a necesidades de espacio físico para llevar a cabo el trabajo.
7. Auditoría Asistida por Computador. Si el cliente dispone de un computador, deberá establecerse un plan para ejecutar una auditoría a través de un computador, y si el cliente pondrá a disposición del auditor equipo de computación para procesar la información de los archivos del cliente.

#### **Recorridos por Oficinas y Planta:**

El conocimiento preliminar del auditor se puede mejorar mediante las visitas a las oficinas y planta industrial, pues de esta forma adquiere una visión general de la actividades

de la entidad, adquiere una mejor comprensión del proceso productivo en el caso de empresas industriales, sus principales problemas de control, observación de la disposición física de las instalaciones, orden, limpieza y hábitos de trabajo de los empleados, maquinaria en desuso, inventarios en mal estado, etc.

#### **Recopilación de Documentación Preliminar:**

Durante las visitas que el auditor realice a las instalaciones podrá recopilar información a través de registros y diferentes documentos, de los cuales podrá formarse una opinión adecuada de la organización y operaciones del cliente. También podrá obtener copia de aquellos documentos que considere importantes para la realización de encargo de auditoría.

Como ejemplos de estos documentos se pueden citar los siguientes:

1. Manual de políticas y procedimientos de la Empresa o sus departamentos.
2. Organigramas y descripciones de programas.
3. Información financiera preparada por el personal de la empresa como estados financieros, presupuestos, informes de costos, análisis de variaciones.
4. Documentos legales importantes como escritura de constitución, estatutos de sociedad, actas,

escrituras de préstamos importantes, contrato de arrendamiento, entre otros.

#### Utilización del Trabajo del Auditor Interno:

El trabajo del auditor interno no podrá sustituir el trabajo del auditor externo, sin embargo este último debe considerar el del primero para establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de sus pruebas.

Con mucha frecuencia el auditor interno realiza reportes especiales para la gerencia de la Compañía, como por ejemplo, análisis presupuestario o prácticas para incrementar la eficiencia operacional de la Compañía. Por tales razones el auditor externo o independiente puede aprovechar el trabajo que realiza el auditor interno y tener pleno entendimiento de la función del auditor interno, cuando estudia y evalúa la estructura de control interno.

El auditor externo o independiente deberá examinar selectivamente el trabajo efectuado por el auditor interno y determinar si el alcance del trabajo es apropiado, si los programas utilizados son los adecuados, si los papeles de trabajo documentan de manera apropiada el trabajo realizado y si las conclusiones alcanzadas son las más adecuadas de acuerdo a las circunstancias.

Cuando el auditor externo considera de utilidad el trabajo del auditor interno para el estudio y evaluación de la estructura de control interno, deberá comunicarle al auditor interno sobre los reportes o informes que necesitará para cumplir con sus objetivos. Es decir, que en este caso el auditor externo se apoyará en el trabajo realizado por el auditor interno.

#### Utilización del Trabajo de un Especialista:

Durante la planificación el auditor externo debe considerar la posibilidad del uso de un especialista, de acuerdo a la naturaleza de la Compañía y de acuerdo al informe que espera emitir como resultado de la auditoría.

De acuerdo con las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, un especialista es una persona o entidad que posee habilidades o conocimientos especiales en un campo específico que no sea contable o de auditoría. Como ejemplos se pueden citar, valuadores, abogados, ingenieros geólogos, etc.

La decisión de utilizar o no el trabajo de un especialista depende del auditor externo, de acuerdo a su capacidad y experiencia y de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas con el objetivo de obtener evidencia suficiente y competente. Durante el desarrollo de su examen se puede encontrar con situaciones que requieran el uso de un especialista, a efecto de presentar adecuadamente

los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Como por ejemplo la valuación de una obra de arte o medicamento; la determinación de las características físicas de reservas minerales; interpretación de leyes; entre otros.

Para seleccionar adecuadamente al especialista el auditor debe satisfacerse de la reputación y experiencia del especialista por medio de investigaciones y deberá considerar lo siguiente de acuerdo con Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS No.11:

1. Su título profesional, licencia para ejercer u otro elemento que lo acredite como especialista en un campo específico.
2. Reputación o posición del especialista desde el punto de vista de terceros que estén familiarizados con su capacidad y actuación.
3. Relación o parentesco que pueda tener con el cliente.

Según la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 11 debe existir pleno entendimiento entre el auditor el cliente y el especialista, de preferencia este entendimiento deberá cubrir los siguientes puntos:

1. Objetivos y alcance del trabajo del especialista.
2. Declaración del especialista, sobre cualquier relación o parentesco que pudiera tener con el

cliente.

3. Métodos y bases que se emplearán en el trabajo.
4. Una comparación de los métodos o bases a utilizarse, respecto al año anterior, si fuese una auditoría recurrente.
5. El perfecto entendimiento del especialista, sobre el uso que el auditor dará a los resultados de su trabajo, en relación con los estados financieros.
6. La forma y contenido del informe del especialista que permitirían al auditor llevar a cabo la evaluación de lo presentado en los estados financieros.

El efecto del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor depende de los resultados de dicho trabajo. Pues si existe diferencia importante entre el resultado del trabajo del especialista y lo presentado en los estados financieros, o si el auditor considera que el trabajo del especialista es poco razonable, deberá aplicar procedimientos adicionales. Si después de aplicar procedimientos adicionales el auditor considera que no ha podido obtener un resultado satisfactorio, el auditor puede buscar los servicios de otro especialista y si a juicio del auditor el problema es de mayor magnitud, puede concluir en expresar una opinión con salvedad o adversa.

**Auditoría en un Sistema Computarizado:**

El auditor debe considerar los métodos utilizados por la entidad para procesar la información contable, en la planeación de la auditoría, debido a que estos influyen en el diseño del sistema contable y en la naturaleza de los procedimientos de control interno. El procesamiento computarizado en las aplicaciones contables de una entidad puede repercutir en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por tal razón en la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 48, - SAS- 48 se establece que el auditor en tales circunstancias debe considerar los siguientes aspectos:

1. La medida en que se utiliza el computador en cada aplicación contable importante.
2. La complejidad de las operaciones de cómputo de la entidad, incluyendo el uso de un centro de servicios.
3. La estructura organizacional de las actividades de procesamiento del computador.
4. La disponibilidad de los datos.
5. El uso de las técnicas de auditoría ayudadas por el computador para incrementar la eficacia de realizar los procedimientos de auditoría. El empleo de estas técnicas puede proporcionarle al auditor la oportunidad de aplicar procedimientos a todo un



universo de transacciones.

En el caso de una auditoría asistida por computador, el auditor debe considerar si requiere "la capacidad especializada para considerar el efecto del procesamiento de cómputo sobre la auditoría, entender el flujo de transacciones y la naturaleza de los procedimientos del control interno, o diseñar y realizar los procedimientos de auditoría. Si acude a la ayuda de una persona especializada en este campo, el auditor debe conocer ampliamente el computador a fin de comunicar claramente los objetivos del trabajo del otro profesional; saber evaluar si los procedimientos especificados cumplirán los objetivos del auditor; y también si los resultados de los procedimientos aplicados se relacionan con la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría planeados".<sup>3</sup>

El auditor al planear su auditoría en un ambiente de Procesamiento Electrónico de Datos, según la Norma de Auditoría No. 26 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores debe considerar reunir información como la siguiente:

1. Como está organizada la función de Procesamiento Electrónico de Datos PED y el grado de concentración o distribución del procesamiento por

---

<sup>3</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Declaración sobre Normas de Auditoría No. 48 -SAS- 48, Junio, 1984.

computador a través de la entidad.

2. El equipo de computación, hardware y software de computación utilizados por la entidad.
3. Las aplicaciones significativas procesadas por el computador, la naturaleza del procesamiento y las políticas de conservación de datos.
4. Implementación en proyectos de nuevas aplicaciones o modificaciones de las aplicaciones existentes.  
Dentro del Plan General de Auditoría el auditor debe considerar los siguientes asuntos:

- 4.1. Determinar el grado de confianza, que espera depositar en los controles PED en su evaluación global de la estructura de control interno.
- 4.2. Planear cómo, dónde y cuándo serán revisadas las funciones de PED incluyendo la programación de expertos de PED, en donde sea aplicable.
- 4.3. Planear procedimientos utilizando técnicas de auditoría con ayuda del computador.

#### **Evidencia de Auditoría:**

Un ambiente de PED puede afectar la aplicación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos en diversas formas.

1. "Puede requerirse uso de técnicas de auditoría con ayuda del computador debido a lo siguiente:
  - 1.1 Ausencia de documentos de entrada o la generación de transacciones de contabilidad por programas de computadora que pueden impedir al auditor la revisión de evidencia documental.
  - 1.2 La falta de una pista visible de auditoría que impida al auditor el seguimiento visual de las transacciones a través del sistema de contabilidad por computador.
  - 1.3 La falta de salidas visibles, que pueden hacer necesario el acceso a información conservada en archivos generales legibles sólo al computador.
2. La oportunidad de los procedimientos de auditoría puede verse afectada debido a que la información puede no ser conservada en los archivos del computador por un tiempo prudencial para uso de auditoría. En este caso el auditor tendrá que hacer arreglos específicos para que la información necesaria sea copiada.
3. La eficiencia y eficacia de los procedimientos de auditoría pueden mejorarse constantemente a través de técnicas de auditoría con ayuda del computador.

para la obtención y evaluación de evidencia de auditoría".<sup>4</sup>

#### **PROCESO DE PLANEACION:**

Dentro de las "Disposiciones Preliminares" se han tratado muchos aspectos de la planificación, mismos que con anterioridad se explicaron con mayor grado de detalle, por lo que en esta sección denominada "Proceso de Planeación", se tratará de presentar el resumen de los pasos que comprende el proceso de planeación de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas. De acuerdo a lo establecido por la Norma de Auditoría No. 3, el Proceso de Planeación comprende:

1. Conocimiento del cliente y del medio en que opera.
2. Identificación de las áreas significativas de auditoría, de acuerdo a políticas y procedimientos contables.
3. Decisión preliminar en relación al grado de confiabilidad que se piensa depositar en los controles internos.
4. Consideración de asuntos administrativos.
5. Documentación y resultados de la auditoría.

---

<sup>4</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.  
Normas de Auditoría. Norma de Auditoría No. 26. Mayo 1993.

1. **Conocimiento del Cliente y del Medio en que Opera:**

El conocimiento que el Auditor posea del negocio del cliente y del medio en que opera, le permitirá identificar eventos, transacciones y prácticas que a su juicio tengan un efecto importante sobre los estados financieros y le ayudarán a decidir la naturaleza, oportunidad y alcance de sus pruebas durante el trabajo de auditoría.

De conformidad con los preceptos que establecen las Normas de Auditoría, el conocimiento del cliente incluye:

1. Naturaleza del negocio.
2. Productos o servicios principales y su volumen relativo de ventas.
3. Naturaleza de las operaciones de fabricación o procesamiento.
4. Estructura y capital social.
5. Capitalización y financiamiento.
6. Naturaleza de las operaciones de fabricación o procesamiento.
7. Sistemas de contabilidad, presupuestos e informes.
8. Políticas de mercadeo y métodos de distribución.
9. Volumen de compras.
10. Capacitación del personal que procesa y controla la información financiera.

Al evaluar el medio en que opera el cliente, el auditor debe considerar:

1. Economía de los países en donde el cliente tiene operaciones.
2. Situación de la industria y la posición del cliente dentro de ella.
3. Leyes, reglamentos y principios de contabilidad aplicables al cliente.

2. Identificación de las Áreas Significativas de Auditoría:

El auditor al obtener conocimiento preliminar del negocio y analizar los estados financieros de una entidad, estará en capacidad de identificar las áreas significativas de riesgo, por lo que al elaborar la estrategia general de auditoría concentrará sus esfuerzos en el examen y de tales áreas, con el objetivo de que posteriormente emitirá una opinión apropiada respecto a la información financiera.

El auditor al identificar las áreas significativas, de acuerdo con las normas de auditoría deberá considerar:

1. Deficiencias importantes en el control interno de un área determinada.
2. Probabilidad de desviaciones de la gerencia a los controles contables establecidos.
3. Subjetividad en la valuación; es decir, estimaciones basadas en criterio gerencial.
4. Complejas aplicaciones contables.

5. Aplicaciones de un nuevo principio contable, especialmente cuando esta aplicación es compleja.
6. Ajustes significativos efectuados en auditoría de años anteriores.
7. Situaciones complejas de auditoría donde se requieren conocimientos especializados".<sup>5</sup>

Anteriormente se explicó que el auditor para identificar las áreas significativas podrá hacer una revisión analítica preliminar de los estados financieros, lo que posteriormente lo conducirá a medir la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo. Para ello deberá considerar lo siguiente:

1. Regulaciones estatales vigentes que afecten al cliente.
2. Manual de políticas y procedimientos del cliente.
3. Publicaciones de prensa o revistas relacionadas con la actividad del cliente.
4. Visitas al local e instalaciones del cliente.
5. Discusiones con el personal administrativo del cliente.

Como parte de la discusión con el personal administrativo del cliente se pueden incluir temas como los siguientes:

---

<sup>5</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. (IGCPA). Normas de Auditoría, Norma No. 3 "Planeación y Supervisión de la Auditoría". Guatemala, abril 1987.

- 5.1 Cambios en la administración, en la estructura organizacional o en las actividades del cliente.
- 5.2 Evoluciones actuales de los negocios que afecten al cliente.
- 5.3 Dificultades financieras o problemas de contabilidad.
- 5.4 Existencia de partes relacionadas.
- 5.5 Apertura o clausura de locales o instalaciones de plantas similares o relacionadas.
- 5.6 Cambios recientes en la tecnología, o en tipos de productos o servicios y en métodos de producción o distribución.
- 5.7 Cambios en los sistemas de contabilidad y el control interno.

### **3. Decisión Preliminar en Cuanto al Grado de Confiabilidad que se Pienasa Depositar en los Controles Internos:**

El auditor de acuerdo al conocimiento que ha adquirido del cliente por medio de inspección, observación, investigación, indagación puede realizar un análisis de los factores que pueden afectar significativamente el grado de confiabilidad anticipada que se depositará en la estructura de control interno.



#### 4. Consideraciones de Asuntos Administrativos:

El auditor debe coordinar su trabajo con el cliente, sobre todo en lo referente a:

1. Convenir en que los registros e información financiera estén disponibles y el personal de auditoría pueda hacer uso de dicha información.
2. Acuerdos respecto a la toma física del inventario. Esto es aplicable para la preparación de detalles o listados de productos, materias primas y otros; y la localización de documentos.
3. Establecer la programación del tiempo para completar el examen de auditoría y la respectiva entrega del informe.
4. Convenir el lugar de trabajo. Necesidades de espacio físico de acuerdo al personal de auditoría.

#### 5. Documentación y Resultados de la Auditoría:

El auditor normalmente da a conocer el Plan de Auditoría, mediante la Estrategia de Auditoría, documento que contendrá la planificación y procedimientos de auditoría que empleará el Contador Público y Auditor para el examen de los estados financieros de una entidad de acuerdo a las características y naturaleza de la misma.

La documentación de la planeación comprende lo siguiente:

1. "Información general acerca del negocio del cliente.
2. Objetivos del trabajo de auditoría.
3. Información específica acerca de partes relacionadas.
4. Factores internos y externos que afecten el negocio del cliente.
5. Asuntos identificados en reuniones con el cliente, archivo de correspondencia y papeles de trabajo de años anteriores, en el caso de una auditoría recurrente.
6. Descripción de las áreas significativas de auditoría y asuntos de contabilidad poco usuales.
7. Definición de la importancia relativa de los saldos y transacciones, para los propósitos de auditoría.
8. Naturaleza de la ayuda que el personal del cliente deba dar.
9. Participación de especialistas.
10. Comunicación a la Administración de los hallazgos encontrados durante la auditoría a través de la Carta a la Gerencia.
11. Equipo de auditoría responsable del trabajo.
12. Resumen de tiempo requerido.
13. Definición de los informes que requiera el cliente

y fecha de entrega".<sup>6</sup>

Es importante para el auditor considerar que la estrategia de auditoria no es rigida e inflexible, sino que puede estar sujeta a modificaciones de acuerdo a las circunstancias con que se encuentre al realizar el trabajo.

En la medida en que el auditor realice cuidadosamente la estrategia de auditoria, se estará anticipando a hechos futuros, lo que le permitirá realizar su trabajo técnicamente de acuerdo a normas de auditoria generalmente aceptadas.

La planeación del examen de auditoria debe comunicarse y darse a conocer a todo el personal que participará en el trabajo de auditoria. Adicionalmente el auditor deberá preparar un programa de auditoria estableciendo los procedimientos de auditoria que se aplicarán para alcanzar los objetivos del examen.

#### **EVALUACION PRELIMINAR DEL CONTROL INTERNO:**

Según las normas de auditoria, el estudio y evaluación de la estructura de control interno es una de las principales responsabilidades que debe cumplir el auditor para la realización de su trabajo de manera técnica. Es por esta razón que se ha considerado tratar con mayor grado de detalle

---

<sup>6</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. (IGCPA). Normas de Auditoria, Norma No. 3 "Planeación y Supervisión". Pág. 20. Guatemala, abril 1987.

el tema relacionado con el estudio y evaluación de la estructura de control interno, aunque no por ello debe considerarse como un tema aislado o que no tenga relación con el proceso de planeación.

El Comité de Procedimientos del Instituto Americano de Contadores Públicos ha definido el control interno como el plan de organización y los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de la empresa para salvaguardar sus activos, verificar la adecuación y fiabilidad de la información de la contabilidad, promover la eficacia operacional y fomentar la adherencia a las políticas establecidas de dirección. Como se observa la definición es bastante amplia, por lo que el alcance del control interno se ha dividido en control interno contable y control interno administrativo.

**Control Interno Administrativo:** Comprende el plan de organización, métodos y medidas que conciernen a procesos de decisión que conducen a la autorización de transacciones.

**Control Interno Contable:** Comprende el plan de organización, métodos y medidas relacionados con la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros contables.

La salvaguarda de los activos incluye cualquier medida tomada por la administración para impedir cualquier evento desfavorable que pudiera ocurrir a los bienes de la empresa.

Para fines de auditoría la confiabilidad en los registros contables es primordial sobre todo porque proporciona información a partes ajenas a la Compañía.

La estructura de organización de cada ente económico varía de acuerdo a su naturaleza, tamaño y complejidad. Para alcanzar los objetivos del control interno contable, el sistema contable deberá cumplir con los siguientes principios:

1. Separación de funciones.
2. Procedimientos de autorización.
3. Procedimientos de documentación.
4. Registros y procedimientos contables.
5. Controles físicos.
6. Verificación interna independiente.

1. Separación de Funciones:

Implica asignar responsabilidades sobre una transacción de tal manera que los deberes de un empleado sean verificados automáticamente por otro u otros empleados adicionales.

2. Procedimientos de Autorización:

Este principio básico se refiere a la autorización de las transacciones por personal de la administración, dentro del campo de su autoridad.

**3. Procedimientos de Documentación:**

La documentación es esencial para lograr cumplir con este principio, pues los documentos proporcionan evidencia de que han ocurrido ciertas transacciones.

**4. Registros y Procedimientos Contables:**

Este principio se refiere al registro de transacciones contables de manera oportuna y a la preparación de informes y reportes basados en datos contables.

**5. Controles Físicos:**

Se refiere a medidas de seguridad para salvaguardar los activos, registros contables, uso de equipo mecánico industrial y registro de transacciones. La seguridad incluye protección contra incendios, protección en bóvedas, etc.

**6. Verificación Interna Independiente:**

Este principio se refiere a la verificación y precisión del trabajo de un empleado por otro u otros empleados.

**Estructura y Elementos del Control Interno:**

De conformidad con la Norma No. 14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, consiste en las políticas y procedimientos establecidos, para proporcionar seguridad razonable a la entidad de alcanzar ciertos objetivos específicos.

La estructura de control interno consiste de los siguientes elementos:

1. Ambiente de Control
2. Sistema Contable
3. Procedimientos de Control

1. Ambiente de Control:

Representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realzar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicas.

Dentro del ambiente de control se pueden incluir factores como los siguientes:

- La filosofía y forma de operar de la gerencia.
- Estructura organizativa de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, incluyendo auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas que pueden afectar a la entidad, como por ejemplo, revisiones de carácter fiscal.

2. Sistema Contable:

Consiste en métodos, prácticas y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e

informar las operaciones de una entidad, así como mantener un control adecuado de sus activos y pasivos.

### 3. Procedimientos de Control:

Son los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y sistema contable, establecidos por la administración de una entidad con la finalidad de lograr seguridad razonable de alcanzar objetivos específicos de la entidad.

Como ejemplos se pueden citar los siguientes:

- Debita autorización de transacciones y actividades.
- Segregación adecuada de funciones.
- Diseño y uso de documentos apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones.
- Medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros.

El conocimiento de los tres elementos que componen la estructura de control interno, es básico para el auditor, pues sólo así podrá:

1. Entender la actitud de la gerencia y del consejo de administración, respecto a la entidad.
2. Las clases de transacciones incluidas en las operaciones de la entidad.
3. Los registros contables y los documentos de soporte.



4. El procesamiento contable desde su inicio, así como la preparación de reportes que contienen información financiera de la entidad.
5. La presencia o ausencia de procedimientos de control en la etapa de conocimiento preliminar ayudarán al auditor para determinar si es necesario dedicarle mayor tiempo a la planificación de la auditoría.

**Procedimientos de Auditoría para el Conocimiento y Evaluación de la Estructura de Control Interno:**

El auditor debe efectuar procedimientos que le proporcionen conocimiento suficiente sobre el diseño de las políticas, los procedimientos y los registros correspondientes al ambiente de control, sistema contable y procedimientos de control y determinar si se han puesto en marcha.

Estos conocimientos se suelen obtener mediante experiencias anteriores con la entidad y procedimientos tales como observación, indagación con el personal adecuado, inspección de los documentos y registros de la entidad. La naturaleza, oportunidad y alcance de tales procedimientos variarán de acuerdo a la naturaleza de la entidad, tamaño y complejidad de la misma.

El auditor deberá documentar el conocimiento obtenido de los elementos de la estructura de control interno para planificar su auditoría, tal como se ha explicado en este capítulo, esta documentación también se verá afectada por el tamaño, naturaleza y complejidad de la entidad. Los medios más comunes para documentar el conocimiento y evaluación de la estructura de control interno son:

1. Explicaciones narrativas.
2. Cuestionarios de control interno.
3. Diagrama de flujo.

1. Explicaciones Narrativas:

La explicación narrativa consiste en un memorándum, como es más conocido, es decir, que incluye una descripción sobre determinada operación o ciclo. La explicación narrativa es apropiada para aquellas empresas pequeñas, la ventaja que tiene es que se puede adaptar fácilmente a cualquier cambio, sin embargo tiene sus desventajas, por ejemplo, cuando una empresa crece el memorándum de control se hace incontrolable, pues mediante una descripción es difícil detectar cosas inconclusas o que no llevan un seguimiento, en otras palabras, cabos sueltos. Otra desventaja es que si la persona que la prepara no tiene suficiente habilidad para la escritura y redacción, puede no dar a conocer lo que desea, o bien, una palabra mal empleada puede cambiar el sentido o

interpretación de una expresión.

## 2. Cuestionarios de Control Interno:

El cuestionario de control interno incluye una serie de preguntas que debe responder el auditor. Las respuestas que pueden corresponder a cada pregunta son las siguientes:

**Sí:** Implica que sí se cumple con determinado procedimiento dentro del sistema.

**No:** Implica que no se cumple con determinado procedimiento dentro del sistema, esta respuesta puede señalar la existencia de una deficiencia en el sistema.

**No Aplica o N/A:** Se refiere a que determinado procedimiento no es aplicable a determinada entidad debido a la naturaleza o características singulares de la misma.

Las respuestas del cuestionario de control interno de un año, respecto a otro se pueden ir comparando con la finalidad de determinar cambios importantes en el sistema.

Este método de evaluación de la estructura de control interno es aplicable a empresas grandes y pequeñas. Por lo general cuando se utiliza para una empresa grande se añadirá una sección para procedimientos específicos.

A continuación se incluye un Ejemplo de un Cuestionario de Control Interno tomado del libro "Evaluación del Control Interno en Pequeñas Auditorías" de Herbert Stelzer.

---

Empresa "X"

Cuestionario de Control Interno

SI NO N/A

1. Cuestiones Generales
  - a. Se mantienen actualizados los archivos de contabilidad y se obtienen saldos mensualmente?
  - b. Se emplea una plan contable?
  - c. El propietario emplea un sistema presupuestario para controlar sus ingresos y gastos?
  - d. Se hacen regularmente provisiones de efectivo?
  - e. Se entregan al propietario informes financieros mensuales suficientemente detallados?
  - f. El propietario, se muestra interesado directamente en los asuntos e informes financieros disponibles?
  - g. Los fondos personales del propietario y sus ingresos y gastos personales, están completamente separados del negocio?
  - h. Considera el empresario que todos sus empleados son honestos?
-

### 3. Diagrama de Flujo:

Muchos auditores consideran al diagrama de flujo como el medio más eficaz para la interpretación del procesamiento de datos y control interno de la empresa objeto de estudio. Según Walter Meigs, John Larsen y Robert Meigs, definen el diagrama de flujo de la siguiente forma:

Un diagrama de flujo de sistemas es una representación gráfica simbólica de un sistema o serie de procedimientos mostrando cada uno de ellos de forma secuencial. El diagrama de flujo proporciona al lector experimentado una imagen clara del sistema, mostrando la naturaleza y secuencia de los procedimientos, división de responsabilidades, fuentes y distribución de documentos y tipos y situación de los registros y archivos de contabilidad.

Normalmente se prepara un diagrama de flujo por cada ciclo o cada sistema principal. El diagrama de flujo generalmente se inicia en la parte superior izquierda de una página y el proceso va de izquierda a derecha para las operaciones o transacciones entre los distintos departamentos. Cada departamento responsable se indica en la parte superior de la página y éstos se dividen por medio de líneas verticales.

La ventaja principal de un diagrama de flujo es que permite una visión general del sistema de la empresa, por lo que permite fácilmente determinar aquellos cabos sueltos,

laguna o deficiencias del sistema. Dentro de sus desventajas se puede considerar la inversión considerable de tiempo para prepararlo inicialmente.

Los diagramas de flujo pueden ser:

**Diagrama de Flujo Panorámico:** Representa un ciclo completo de procesamiento en forma resumida, es decir, sin mayor grado de detalle. Este flujograma proporciona información suficiente para que el auditor pueda decidir con respecto a un sistema, si hay evidencia de que existan controles suficientes en los que pueda confiar, y sobre los cuales se puedan diseñar pruebas de cumplimiento.

**Diagrama de Flujo Detallado:** Este flujograma muestra para cada transacción significativa, el trayecto de la transacción, desde su inicio, hasta su registro contable. El objetivo de este tipo de flujograma es proporcionar un descripción detallada del sistema, para que el auditor pueda diseñar las pruebas de cumplimiento.

#### **Pasos de la Evaluación:**

Según James Cashin, Paul Neuwirth y John Levy, el auditor debe dar los siguientes pasos para la revisión de las prácticas de contabilidad y controles internos:

1. Determinar mediante una revisión de los manuales de contabilidad y/o en base a preguntas qué procedimientos y controles se han establecido.
2. Verificar, por medio de una "revisión" de cierto número de documentos y preguntando, si se cumplen los procedimientos establecidos.
3. Evaluar la eficacia de los procedimientos y controles para determinar la fiabilidad que puede asignarse a los mismos.
4. Confirmar la evaluación de los procedimientos y controles mediante una verificación en base a pruebas de algunas transacciones.
5. Seleccionar los procedimientos de auditoría dependiendo si existen unos controles internos fuertes o débiles.
6. Hacer las recomendaciones oportunas a la dirección para la introducción de mejoras en el sistema.
7. Efectuar un proceso de seguimiento después de haber hecho estas recomendaciones para determinar si han sido aceptadas y puestas en práctica.

A continuación se dará una explicación un poco más amplia de los pasos que sugieren los autores mencionados para el estudio y evaluación de la estructura de control interno.

### 1. Determinación de Controles Establecidos:

Para ello el auditor deberá leer los manuales de contabilidad de la empresa para formarse una idea básica del sistema, cómo fue diseñado y puesto en marcha.

La documentación de esta fase el auditor la puede hacer mediante los diagramas de flujo, agregándole los comentarios que considere pertinentes.

### 2. Revisión de las Transacciones:

Esta fase consiste en la revisión de cierto número de transacciones para determinar si los procedimientos y controles establecidos previamente son los más adecuados; asegurarse de que los procedimientos y controles funcionan correctamente y proporcionan una base sólida para la evaluación preliminar; obtener una mejor interpretación del sistema.

Una vez que el auditor ha recopilado y preparado la documentación de la revisión podrá evaluar la eficacia de los procedimientos y controles de la empresa. Dicho en otras palabras podrá concluir si existen controles interno fuertes o débiles.

Si existen controles fuertes podrá concluir:

1. Los controles del sistema son confiables.
2. Es necesario realizar un mínimo de pruebas sustantivas.



3. Efectuar verificaciones eventuales en las áreas que estime convenientes a lo largo de un periodo de varios años.

Si existen controles débiles, podrá concluir:

1. Los controles revisados no son confiables.
2. Deberá ampliarse el programa de auditoría para incluir pruebas y procedimientos para validar saldos de cuentas, pues no confía en los controles internos existentes.
3. No realizará pruebas eventuales en aquellas áreas donde existan debilidades en los controles internos.

Adicionalmente es importante que el auditor a lo largo del estudio y evaluación de la estructura de control interno y como parte de la planeación de su trabajo en general, considere el riesgo de una declaración incorrecta importante en las aseveraciones de los estados financieros.

El riesgo se puede clasificar de la siguiente forma:

1. Riesgo Inherente
2. Riesgo de Control
3. Riesgo de Detección

### 1. Riesgo Inherente:

De conformidad con las normas de auditoría, riesgo inherente "representa la susceptibilidad de una aseveración a una declaración incorrecta material, en el supuesto de que no existen procedimientos y políticas de estructura de control interno relacionados".<sup>7</sup>

### 2. Riesgo de Control:

"El riesgo de control es aquel en el que los procedimientos y políticas de la estructura de control interno no pueden evitar ni detectar oportunamente una declaración incorrecta importante".<sup>8</sup>

La evaluación del riesgo de control implica evaluar la efectividad de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno de una entidad para evitar o detectar las declaraciones incorrectas a los estados financieros.

### 3. Riesgo de Detección:

Este riesgo es el que corre el auditor, de no detectar errores importantes en los estados financieros, después de haber aplicado los procedimientos de auditoría planificados.

---

<sup>7</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA. Normas de Auditoría. Norma No. 14 "Evaluación de la Estructura de Control Interno. Pág. 48. Guatemala, abril 1990.

<sup>8</sup> Op. Cit. Pág. 49

**PLANEACION PARA UNA AUDITORIA INICIAL:**

La planeación es necesaria y obligatoria de acuerdo con las normas de auditoria para cualquier trabajo de auditoria. La planificación tiene carácter vital y suele ser más amplia cuando es primera auditoria. En consecuencia todos los pasos que han sido explicados a lo largo de este capítulo se refieren a una auditoria inicial.

**PLANEACION PARA UNA AUDITORIA RECURRENTE:**

En el caso de una auditoria recurrente las disposiciones preliminares suelen ser menos detalladas y elaboradas. Existen papeles de trabajo y archivos de auditorias anteriores que facilitan la planificación del compromiso de auditoria actual. Habitualmente el programa de auditoria sufre modificaciones debido a las condiciones actuales y la experiencia obtenida durante el periodo anterior, resulta menos difícil y se ocupa menos tiempo en la organización de las modificaciones y la preparación del programa de auditoria inicial.

Los papeles de trabajo, la necesidad de personal, el presupuesto de tiempo y honorarios del periodo anterior constituyen un punto ideal para las consideraciones del periodo actual.

**Planificación Preliminar para una Auditoría Recurrente:**

Como se explicó anteriormente lo tratado en este capítulo se refiere básicamente a los procedimientos y consideraciones aplicables a una auditoría inicial. Sin embargo también existen procedimientos y consideraciones aplicables a una auditoría recurrente. Dentro de los procedimientos para esta auditoría se consideran los siguientes:

1. Discutir el tipo de auditoría, alcance y oportunidad del encargo con los encargados de la administración de una Compañía.
2. Investigar con los ejecutivos que tengan responsabilidad directa de la contabilidad de la Compañía, todos aquellos cambios importantes en las políticas y procedimientos de contabilidad, así como deficiencias importantes de control interno.
3. Comentar ciertos aspectos o situaciones que podrían afectar el examen de auditoría.
4. Revisar de forma crítica y concienzudamente los papeles de trabajo del año anterior, con la finalidad de introducir mejoras en los procedimientos de auditoría, y la organización y contenido de los mismos.
5. Revisar los archivos de correspondencia y notas de importancia para la auditoría.

planeación. Los estados financieros en la estrategia se presentan por rubros considerando la representación de los saldos de dichos rubros en términos relativos respecto al total del activo o pasivo e inversión de los accionistas de los estados financieros.

El auditor emplea el nivel evaluado de riesgo de control, es decir, la conclusión a la que ha llegado el auditor como resultado de la evaluación del riesgo de control, ya sea a un nivel máximo porque considera que los procedimientos y políticas probablemente no sean adecuados o porque resultaría impráctico evaluar su efectividad; o bien por debajo del nivel máximo, que implica identificar los procedimientos y políticas de la estructura de control interno dirigidos a evitar o detectar declaraciones incorrectas importantes en aseveraciones específicas de los estados financieros o realizar pruebas de los controles para evaluar la efectividad de tales procedimientos y políticas. El auditor emplea el nivel aceptable de riesgo de detección para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se emplearán para detectar las declaraciones incorrectas importantes contenidas en los estados financieros, a tales pruebas, según las normas de auditoría se les denominan pruebas sustantivas.

Mientras más bajo sea el nivel aceptable de riesgo de detección, el auditor debe aumentar la seguridad derivada de

planeación. Los estados financieros en la estrategia se presentan por rubros considerando la representación de los saldos de dichos rubros en términos relativos respecto al total del activo o pasivo e inversión de los accionistas de los estados financieros.

El auditor emplea el nivel evaluado de riesgo de control, es decir, la conclusión a la que ha llegado el auditor como resultado de la evaluación del riesgo de control, ya sea a un nivel máximo porque considera que los procedimientos y políticas probablemente no sean adecuados o porque resultaría impráctico evaluar su efectividad; o bien por debajo del nivel máximo, que implica identificar los procedimientos y políticas de la estructura de control interno dirigidos a evitar o detectar declaraciones incorrectas importantes en aseveraciones específicas de los estados financieros o realizar pruebas de los controles para evaluar la efectividad de tales procedimientos y políticas. El auditor emplea el nivel aceptable de riesgo de detección para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se emplearán para detectar las declaraciones incorrectas importantes contenidas en los estados financieros, a tales pruebas, según las normas de auditoría se les denominan pruebas sustantivas.

Mientras más bajo sea el nivel aceptable de riesgo de detección, el auditor debe aumentar la seguridad derivada de

las pruebas sustantivas. En consecuencia el auditor podrá tomar una o más de las siguientes medidas:

1. Cambiar la naturaleza de las pruebas sustantivas o procedimientos de auditoría a aplicar, ya sea de un procedimiento menos efectivo a uno más efectivo.
2. Cambiar la oportunidad de las pruebas sustantivas o de los procedimientos de auditoría a aplicar.
3. Cambiar el alcance de las pruebas sustantivas.

Es importante considerar que la estrategia de auditoría es un documento susceptible de ser modificado, de acuerdo a los cambios o eventos que se presenten, de tal manera que la estrategia de auditoría debe ser periódicamente evaluada y todos aquellos cambios que se consideren necesarios, deben ser justificados y autorizados por el personal que desarrollará el trabajo de auditoría.

#### **PREPARACION DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA:**

Después de considerar los factores explicados a lo largo de este capítulo el auditor estará en capacidad de preparar el programa de auditoría, es decir, un plan para obtener evidencia justificativa o contradictoria de las distintas afirmaciones de los estados financieros. De acuerdo a normas de auditoría es obligatoria la preparación del programa de auditoría por escrito. El programa de auditoría no es más

que una lista detallada de los pasos principales que se han de seguir para realizar el examen de auditoría. El programa establecerá la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar, sirve de guía del trabajo que se debe realizar, contribuye a informar al personal de auditoría sobre el trabajo, ayuda a no omitir ningún procedimiento básico o duplicación de esfuerzos.

Cuando se efectúa una auditoría repetitiva el auditor debe tener cuidado de actualizar sus programas de acuerdo a cambios importantes que se hubiesen dado en la entidad.

En cuanto a la forma de los programas de auditoría, es variada, ya que cada auditoría es singular y el programa debe adaptarse a las características de cada examen. Al respecto, las firmas de auditoría han optado por desarrollar un programa de auditoría estándar que se irá ajustando según las circunstancias. Este programa de auditoría estándar comprende aquellos procedimientos de auditoría que podrían aplicarse a un trabajo típico de auditoría.

Durante el desarrollo del examen de auditoría es posible que el auditor se encuentre en la necesidad de cambiar o modificar el programa de auditoría previamente establecido debido a problemas o circunstancias encontradas; en consecuencia el programa de auditoría aunque debe prepararse con sumo cuidado debe considerarse siempre como provisional.



**ASIGNACION DE PERSONAL:**

El auditor deberá tener seguridad de que el trabajo será realizado por personal calificado y debidamente capacitado para efectuar el trabajo de auditoría. Para ello se deben considerar las siguientes situaciones:

1. Tamaño y complejidad del encargo.
2. Disponibilidad del personal.
3. Realización eficaz del encargo.
4. Continuidad y rotación periódica del personal.
5. Experiencia y conocimientos especiales necesarios.
6. Oportunidades de preparación profesional durante su trabajo.
7. Experiencia o conocimientos del personal.
8. Situaciones en las que podrían plantearse cuestiones sobre la independencia mental.
9. Capacidad para realizar el trabajo en un plazo razonable.
10. Grado de participación del personal supervisor.

**PRESUPUESTOS DE TIEMPO:**

La utilización eficaz del personal es un factor importante dentro de la planeación, en consecuencia la preparación de un presupuesto de tiempo es importante para todos los encargos de auditoría. Normalmente el presupuesto de tiempo establece el número de horas estimadas que se han

de dedicar a la realización de las partes del trabajo y la fecha en que se espera finalizar.

Con frecuencia es fundamental realizar ajustes o redistribuciones periódicas del número de horas, dentro de los presupuestos, para lograr la conclusión eficaz del trabajo.

## CAPITULO V

### "PLANEACION DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS"

#### INTRODUCCION:

Para realizar la planificación de la auditoría para el área de inventarios es necesario obtener o actualizar el conocimiento del cliente y del medio en que opera, evaluar la estructura de control interno, es decir, evaluar el ambiente de control, entender el sistema contable del cliente y analizar la información financiera reciente.

Para la realización del tema de este capítulo se tomará por efectuado el trabajo que se mencionó en el párrafo anterior y todo lo relacionado con la planeación de la auditoría en general incluido en el capítulo cuatro.

La planeación de la auditoría para el área de inventario, debe incluir todos aquellos procedimientos de auditoría, que de acuerdo al criterio del auditor será necesario realizar con el ánimo de cumplir con los objetivos del examen.

#### PLANEACION DE LA AUDITORIA DE INVENTARIO, COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS:

La elaboración de la estrategia de auditoría para el área de inventarios está basada en la evaluación del riesgo inherente y riesgo de control y su relación con los objetivos de auditoría. Para el Auditor es de suma importancia definir

los objetivos de auditoría que espera alcanzar mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría, de acuerdo a nivel de riesgo que presenta el inventario en los estados financieros de una entidad.

#### Objetivos de Auditoría:

Los objetivos de auditoría aplicables al ciclo de inventarios-producción, son los siguientes:

1. **Totalidad:** Los inventarios representan la totalidad de materias primas, productos en proceso y productos terminados, propiedad de la industria, incluyendo aquellos en tránsito o localizados en bodegas fuera de la industria.
2. **Exactitud:** El detalle auxiliar del inventario es matemáticamente correcto y corresponde con la cuenta control del libro mayor.

Los costos asociados con inventarios han sido adecuadamente clasificados y acumulados. El costo de ventas está basado en costos y cantidades correctas, está apropiadamente sumariado y si está adecuadamente acreditado en los registros auxiliares del inventario.

3. **Existencia:** Los inventarios existen físicamente, son propiedad de la industria y está en condición de ser vendido en el ciclo normal de operaciones del negocio.

El costo de ventas registrado representa los bienes

vendidos durante el periodo al que se refieren los estados financieros.

4. Corte: Los costos de producción incurridos y cargados a productos en proceso, productos terminados y costo de ventas fueron registrados en el periodo adecuado.
5. Valuación: Los costos relacionados con el inventario y con el costo de ventas son determinados y acumulados aplicando de manera consistente los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los inventarios, incluyendo los artículos de lento movimiento u obsoletos están registrados a su valor neto de realización.

6. Presentación y Revelación: Los inventarios y el costo de ventas están adecuadamente descritos y clasificados en los estados financieros.

Los gravámenes en contra del inventario están adecuadamente revelados.

El Auditor podrá alcanzar estos objetivos mediante la aplicación de pruebas sustantivas o una combinación de pruebas sustantivas y pruebas de la estructura de control. Frecuentemente el Auditor aplica pruebas de control para obtener evidencia de la efectividad del diseño y operación de los procedimientos de control como base para reducir significativamente las pruebas sustantivas dirigidas a alcanzar los objetivos de totalidad, exactitud y existencia.

El Auditor logra los objetivos restantes, mediante la aplicación de pruebas sustantivas y la obtención de evidencia a través de la evaluación del riesgo inherente, ambiente de control y sistema contable.

**FACTORES A CONSIDERAR POR EL AUDITOR PREVIO A LA ELABORACION DE LA ESTRATEGIA DE AUDITORIA EN EL AREA DE INVENTARIOS DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL:**

El rubro de inventarios constituye el activo de mayor importancia en una empresa industrial, por lo que representa un área de mayor riesgo para el proceso de auditoría, debido a lo siguiente:

1. Existen numerosas bases y métodos, que de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se han considerado aceptables en la práctica contable.
2. La valuación del inventario afecta directamente el costo de ventas y por ende el resultado del ejercicio.
3. Los inventarios constituyen el activo más susceptible de errores e irregularidades o manipulaciones de importancia.
4. El cambiante nivel de precios y el tipo de cambio de moneda extranjera, puede ocasionar una inconsistencia en el método de valuación del

inventario, así como en la contabilización.

5. La complejidad que encierra la verificación de cantidades, calidad, condiciones y valor del inventario, constituye una tarea difícil, comparado con el examen de otro rubro de los estados financieros.

El auditor durante la revisión del inventario debe estar consciente y alerta respecto a cualquier situación o falsa representación intencional, así como errores accidentales que pueden influir en la determinación de cantidades y valorización del inventario.

Walter Meigs, en su libro "Principios de Auditoría", manifiesta la responsabilidad del auditor respecto al inventario resumiéndola en cinco áreas:

1. Cantidades.
2. Calidad o condición.
3. Valuación.
4. Precisión aritmética de los cálculos.
5. Evaluación del ambiente de control.

Para cumplir con la responsabilidad antes mencionada, el auditor debe verificar las cantidades del inventario, por tal razón el auditor participa en una anticipada planeación del inventario físico, observa la toma física del inventario y

adicionalmente realiza las pruebas que a su juicio considera necesarias para considerar la razonabilidad del saldo que presenta.

Adicionalmente, el auditor asume la responsabilidad de evaluar la estructura de control interno tanto para el área de inventarios, así como en las demás áreas de los estados financieros.

#### Consideraciones sobre el Negocio:

Previo a que el auditor evalúe la estructura de control interno de la entidad, así como los procedimientos de recepción, almacenamiento y entrega, debe considerar aspectos como los siguientes:

#### 1. Características de los Productos:

1.1 Los tipos de productos y procedimientos de producción tales como:

- Una pequeña cantidad de productos de alto valor.
- Una gran cantidad de productos relativamente homogéneos.
- Productos que contienen materiales de costo elevado.

1.2 Productos para almacenar o perecederos y su relación con los avances tecnológicos.

1.3 Facilidad de traslado o movimiento.



- 1.4 La relación de los costos de materia prima, mano de obra y gastos de fabricación con el costo unitario de las existencias.
  - 1.5 La posibilidad de que los productos sean transformados para su reventa.
  - 1.6 El carácter estacional de los productos o de las características de producción.
  - 1.7 Si el producto contiene elementos perjudiciales o peligrosos.
2. Naturaleza del Proceso Productivo:
- 2.1 La complejidad del proceso de producción.
  - 2.2 La existencia y comercialización de subproductos.
  - 2.3 Si ciertos aspectos del proceso productivo son subcontratados.
  - 2.4 Si el proceso de producción es por órdenes específicas o por proceso.
  - 2.5 El grado de automatización del proceso productivo.
  - 2.6 La duración del ciclo de producción.
  - 2.7 Si los procedimientos de contabilización de costos, inclusive la asignación de gastos de fabricación y mano de obra son coherentes o están de acuerdo al proceso de producción.
  - 2.8 La composición de los gastos de fabricación.

- 2.9 El grado de dependencia de uno o varios proveedores.
- 2.10 El nivel de pruebas de control de calidad realizadas durante el proceso productivo.
- 2.11 El efecto de nuevos productos y la utilización de materias primas.
- 2.12 La relación de las actividades de investigación y desarrollo del proceso productivo.

### 3. Condiciones Económicas, Crecimiento de la Empresa y la Competencia:

Una economía estable y una demanda fuerte puede ocasionar problemas de suministro y escasez en el inventario. En una economía inestable o deprimida se puede observar la reducción de la demanda, precios menores de venta y existencias en el inventario excesivas. En condiciones inflacionarias pueden elevarse los costos de producción a niveles en que el efecto sobre el valor neto de realización debe ser considerado. Para ello el auditor deberá considerar lo siguiente:

- 3.1 El efecto de nuevos productos introducidos por el cliente o sus competidores.
- 3.2 Cambios en los precios o disponibilidad de materiales.

- 3.3 La existencia de condiciones económicas adversas en la industria.
- 3.4 El grado de influencia de las organizaciones laborales en el proceso de producción.
- 3.5 El efecto de alguna nueva regulación legal de protección al consumidor.
- 3.6 Restricciones de importación o exportación relacionadas con la obtención de materias primas o con la distribución de productos terminados.
- 3.7 El efecto de las restricciones monetarias y fluctuación del tipo de cambio.

#### **Existencia de los Controles Internos:**

Cuando el auditor realiza la evaluación de la estructura de control interno principalmente debe poner énfasis en los procedimientos de recepción y almacenaje; y entrega de mercaderías.

#### **Procedimientos de Recepción y Almacenaje:**

En cuanto a los procedimientos de recepción, el auditor deberá cerciorarse de que todos los bienes deben ser canalizados por medio del Departamento de Recepción, las actividades de este departamento deben ser independientes a las actividades del departamento de almacenaje y embarque.

Normalmente en el Departamento de Recepción se establecen las cantidades de los bienes recibidos y sus condiciones, es decir, si existen bienes dañados o defectuosos. En este departamento se realiza la función de pesar o medir los artículos que ingresan. Por ejemplo, si es una substancia de materia prima para la fabricación de algún producto, será necesario pesar la substancia, de tal manera que también habrá que determinar cuánto se estimará de tara por el embalaje de los artículos. El auditor deberá determinar si para el ingreso de los artículos a la bodega se utilizan las formas prenumeradas denominadas "Ingreso a Bodega". Respecto al almacenaje, debe hacerse plena conciencia, de la importancia de ello a los empleados encargados, en cuanto a los controles que deben tenerse sobre materias primas, productos en proceso y productos terminados. Adicionalmente tomar en cuenta el adecuado resguardo de los productos que ofrecen las instalaciones físicas de la empresa.

#### Procedimientos de Entrega:

La base para la entrega de materiales o artículos, así como para la contabilización de las salidas de materiales y suministros los constituye la solicitud de materiales o más conocida en el medio como "Requisición de Materiales". Si existen controles estrictos sobre la entrega de materiales o suministros, el auditor depositará mayor grado de

confiabilidad en el ambiente de control y en los procedimientos de control existentes, de tal forma que los materiales o suministros no puedan abandonar la bodega sin que exista previamente una Requisición de Materiales autorizada por algún funcionario competente. Las formas de Requisición de Materiales deben ser prenumeradas y deberán contabilizarse a medida que se procesen las entregas de materiales.

El auditor deberá investigar sobre el recuento físico de los inventarios, es decir, si tiene lugar por lo menos una vez al año, y las personas que realizan ajustes al inventario, y si estos se realizan con autorización de algún funcionario competente. Determinar si se investigan las variaciones importantes entre el recuento físico y los registros permanentes.

#### PREPARACION DE LA ESTRATEGIA DE AUDITORIA PARA EL AREA DE INVENTARIOS:

Para elaborar la estrategia de auditoría, el Auditor debe considerar lo siguiente:

##### Evaluación del Riesgo:

El riesgo de auditoría relacionado con inventarios, varía de acuerdo a la naturaleza de la industria y la materialidad del rubro en los estados financieros.

**Procedimientos Analíticos:**

Los procedimientos analíticos, a menudo se relacionan entre cuentas y revelan riesgos que aparentemente no dan a conocer durante la fase de evaluación del riesgo de auditoría.

Algunos procedimientos analíticos, por ejemplo, pueden ayudar al Auditor en la evaluación del riesgo. Algunos de estos procedimientos pueden comprender:

1. La relación entre los componentes del costo de producción.
2. La producción y los precios cambiantes.
3. Productos terminados y la razón del costo de ventas respecto al promedio de inventarios de productos terminados.

El Auditor suele considerar los procedimientos analíticos de la Gerencia, algunos de estos procedimientos pueden estar constituidos por el análisis de reportes u otro tipo de documentos internos. El Auditor puede estimar hacer uso de dichos procedimientos, extenderlos hasta donde crea conveniente o complementarlos con procedimientos propios. Los reportes de la Gerencia usualmente contienen información como la producción actual, nivel del inventario en relación a las tendencias históricas y los presupuestos, excesivos niveles de materia prima y mano de obra sobre el estándar de las variables de costos, el actual margen de utilidad comparado

con las tendencias históricas y los presupuestos, provisiones para obsolescencia, inventarios de lento movimiento, o artículos dañados comparados con el presupuesto e información histórica.

Los reportes de la Gerencia pueden ayudar al Auditor a identificar información mal presentada en el proceso o registro del costo de producción o costo de ventas. Por ejemplo, investigando diferencias entre lo reportado y el presupuesto de costo de producción podría ser el resultado de registros del costo de producción incompletos en el mayor general.

#### Riesgo de Control:

El Auditor necesita evaluar el riesgo de control para obtener un conocimiento suficiente de la estructura de control interno para planear la auditoría. Este entendimiento de la estructura de control interno permite identificar aseveraciones incorrectas y el riesgo de que se sucedan para diseñar sus pruebas sustantivas. Dicho entendimiento se obtiene o actualiza mediante la consideración de la experiencia del Auditor en el tipo de industria, el examen de los resultados de la auditoría del año anterior, entrevistas con el cliente y como ejecuta sus atribuciones, examen de políticas y procedimientos e inspección de documentos y registros. Los procedimientos anteriores revelan información acerca de ciclos y cuentas en los estados financieros.

Adicionalmente a la información que ha entregado el cliente sobre el ambiente de control, si el proceso de la información es manual o computarizado y el grado de lo novedoso del equipo y en general otras características de la estructura de control interno, el Auditor suele considerar como apropiada para el ciclo de producción la siguiente información:

1. Realización del inventario en cuanto a la posibilidad de convertirlo fácilmente en dinero.
2. Número de artículos del inventario.
3. Criterio respecto a la valuación del inventario.
4. Susceptibilidad de productos mejores por tecnología obsoleta, descomposición o cambios en la demanda.
5. Disponibilidad de materiales críticos para la producción en proceso, vendedores para proveer materiales semejantes, precio estable de los materiales, habilidad de la industria para incrementar el precio a sus clientes.
6. Tendencia histórica de margen bruto, valor neto realizable e inventario obsoleto, de lento movimiento o dañado.
7. El método de valuación del inventario.
8. La producción del período en curso, las variables de costos en relación con el estándar o presupuestos.



El Auditor puede obtener el conocimiento de los procedimientos de control utilizados en la producción y venta de materiales o productos terminados; y cómo están segregadas las atribuciones del personal.

Basado en la información obtenida, el Auditor determina si los procedimientos y políticas para una clase de transacción específica han sido diseñados apropiadamente y determinará las principales decisiones en cuanto a la estrategia de auditoría para el área de inventarios.

La estrategia del Auditor se basa en la decisión de efectuar para cada cuenta de los estados financieros pruebas adicionales de control para soportar una evaluación del nivel de riesgo de control para cumplir con los objetivos específicos de auditoría, o para efectuar pruebas sustantivas dirigidas a los objetivos de auditoría que se esperan alcanzar.

De todas formas para efectuar pruebas adicionales de control en el ciclo de producción, estas se deben determinar separadamente de cada clase de transacción del inventario, materias primas, productos en proceso y productos terminados, los componentes de precio y cantidad de la valuación del inventario.

Las decisiones de la estrategia de auditoría deben ser siempre a la medida de las necesidades y circunstancias específicas del cliente, esto es necesario para hacer algunas

observaciones de carácter general sobre que condiciones guiarán al Auditor para efectuar o no efectuar procedimientos adicionales de control. Estas pruebas se utilizan para lograr eficiencia y efectividad en la evaluación del riesgo de control y el entendimiento de la estructura de control interno, incluyendo efectuar algunas pruebas de control combinadas que indiquen lo que el cliente realiza:

1. Planeación de la producción, presupuestos y sistemas de información gerencial.
2. Procedimientos de control efectivos para una transacción en proceso y procedimientos de control de archivo para la producción y almacén.
3. Adecuada segregación de funciones entre el personal que produce y el de la bodega y el personal responsable del registro contable y entre el personal de la bodega y el responsable de recibir y vender.
4. Adecuados procedimientos de control para aquellas partidas significativas del inventario.
5. Una política establecida para tomar inventarios físicos periódicamente para asegurarse de la existencia, valuación y condición de venta de los artículos del inventario.

6. Un sistema contable y procedimientos de registro para acumular los costos de producción y la apropiada designación de los mismos en el inventario.
7. Adecuados procedimientos de control para asegurarse del apropiado corte en los ingresos y salidas de bodega.

En otras circunstancias, en ausencia de una estructura de control interno efectiva, o en caso que la evaluación del riesgo inherente que efectuó el Auditor sugiere que el cliente tiene motivos para sobrevaluar los inventarios, la estrategia de auditoría puede enfatizar pruebas sustantivas de acuerdo a los estados financieros al cierre del ejercicio.

La evaluación del riesgo de control ayuda al Auditor a determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas sustantivas, también afectará cómo el Auditor obtiene la seguridad necesaria de que el inventario que aparece en los estados financieros fue tomado físicamente antes de finalizar el período incluido en el ciclo contable.

Cuando el Auditor ha determinado que el riesgo de control es bajo, puede llevar a cabo una adecuada combinación de procedimientos incluyendo pruebas de supervisión, procedimientos especiales e implementados por el cliente para el presente ejercicio; examen del método de cálculo del inventario final y costo de ventas, si el registro del

inventario no se lleva por medio de un inventario perpetuo, examen de reportes de producción y ventas generados por la Gerencia, procedimientos analíticos y otras pruebas detalladas de compras, ventas y producción durante el presente periodo.

#### Pruebas Adicionales de Control:

El Auditor puede efectuar pruebas de control mientras obtiene un entendimiento de la estructura de control, políticas y procedimientos.

Las pruebas de control a menudo proveen evidencia para soportar la evaluación del riesgo de control de acuerdo a los objetivos de auditoría. Las pruebas adicionales de control están dirigidas principalmente a políticas y procedimientos que son parte del ambiente de control y el sistema contable, como apoyo a procedimientos específicos de control, y pueden afectar varias cuentas.

Para evaluar el riesgo de control de acuerdo a los objetivos de auditoría, el Auditor efectúa pruebas de control adicionales. Cada prueba requiere un esfuerzo substancial para el Auditor, y por lo tanto, éste generalmente las efectúa solamente cuando cree que reducirán significativamente las pruebas sustantivas. Esto es aplicable particularmente al inventario, debido a que el mínimo de pruebas sustantivas para llevar a cabo los objetivos de

existencia y exactitud, a menudo son extensas. El propósito de efectuar pruebas adicionales de control es obtener soporte para una evaluación de todos los elementos de la estructura de control que permita reducir al nivel más bajo el riesgo y cumplir con los objetivos del examen.

El Auditor determinará si utilizará pruebas para evaluar el ambiente de control o si considera más eficiente efectuar pruebas sustantivas.

Cuando se efectúan pruebas de control, el Auditor debe estar consciente de cumplir con los objetivos de totalidad, exactitud, existencia y corte.

La importancia de la información de soporte para la valuación del inventario se refleja en el ciclo de compras. Si las pruebas de control de las transacciones de compras y pagos proporcionan evidencia de que el registro contable es confiable, el Auditor puede confiar en que la valuación del inventario es adecuada con pequeñas pruebas adicionales. Esto es adecuado, si las pruebas de control en el ciclo de compras son planeadas y efectuadas en el ciclo de producción y de acuerdo a los objetivos de auditoría.

#### **Objetivos de Control:**

A continuación se detallan los objetivos de control que debe alcanzar el Auditor al efectuar las pruebas de control o de cumplimiento:

**1. Autorización:**

Todos los registros del costo de producción están incluidos en la producción en proceso y productos terminados. Los procedimientos aplicables a este objetivo son:

1.1 Aprobación de las materias primas, mano de obra y gastos de fabricación registrados en la producción.

1.2 Revisión de las requisiciones de materias primas, distribución de la mano de obra por departamento.

1.3 Aprobación de cambios al costo estándar.

**2. Totalidad:**

Todos los costos de producción y transferencias a los productos en proceso y de los productos en proceso, a productos terminados, han sido asignados adecuadamente.

Procedimientos:

2.1 Verificar la correlatividad de las requisiciones de materias primas y otros componentes.

2.2 Conciliación de los registros de mano de obra y gastos de fabricación cargados en las planillas y costos de gastos de fabricación incluidos en los reportes contables e

investigar las diferencias.

2.3 Verificar la correlatividad numérica de los reportes de producción.

2.4 Revisión de la aprobación de la sumarización de los registros mensuales.

3. **Exactitud:**

Todos los costos de producción y transferencias están registradas exactamente en la fecha que corresponde en productos en proceso o productos terminados.

Procedimientos:

3.1 Conciliar los productos en proceso y productos terminados con el inventario perpetuo.

3.2 Revisar que los reportes de producción y transferencias de inventario no están registradas en un periodo equivocado.

4. **Exactitud:**

Todos los costos de producción y transferencias están registradas exactamente en la fecha que corresponde en producción en proceso y producción terminada.

Procedimientos:

4.1 Conciliar los productos en proceso, y productos terminados con el inventario perpetuo.

4.2 Revisar que los reportes de producción y transferencias de inventario no están registrados en un periodo equivocado.

5. **Totalidad:**

Todos los costos de producción están registrados exactamente en la fecha que corresponde en los archivos de información de la producción en proceso y producción terminada.

Procedimientos:

5.1 Comparar el costo total registrado de producción en proceso y producción terminada con el inventario perpetuo.

6. **Archivo:**

La integridad de los registros del inventario perpetuo y las cuentas del libro mayor.

Procedimientos:

6.1 Asegurarse de la actualización de los archivos utilizados en el proceso.

6.2 Conciliar reportes del inventario perpetuo con el libro mayor.

7. **Protección del Inventario:**

Solamente el personal autorizado tiene acceso a los inventarios y registros o información de los mismos.

Procedimientos:



- 7.1 Adecuados procedimientos de control físico para prevenir el acceso a personal no autorizado a los registros documentos y archivos.

#### Planeación de la Observación Física del Inventario:

El cliente tiene la responsabilidad de planear la toma del inventario físico, la participación del Auditor está enfocada a servir de apoyo en la planeación del inventario físico. El cliente y el Auditor deben ponerse de acuerdo en las fechas para la realización del inventario, después de considerar los siguientes factores:

1. El conteo del inventario debe ser realizado en fechas cercanas a la fecha de cierre, si los inventarios son de ligero movimiento o si los procedimientos de control no son efectivos.
2. Si los procedimientos de control del movimiento del inventario son efectivos, la toma física del inventario se puede realizar antes de la fecha de cierre.

El Auditor debe revisar y comentar sobre las instrucciones escritas, de la planeación del inventario. A menudo, el cliente es el responsable de explicar las instrucciones del inventario al personal.

La necesidad de presenciar varios Auditores, la toma física del inventario es lo ideal para la completa toma del inventario, pero los requerimientos del personal de auditoría estarán basados en que los inventarios se pueden encontrar en varias localidades, la dificultad de observarlos y el número de grupos de conteo que el cliente proporcione.

#### La Observación Física del Inventario:

El Auditor durante la observación física del inventario debe tener presente los objetivos de auditoría; para determinar que el inventario existe, observar el conteo y descripción del inventario y está en condición de venta, exactitud y apropiado registro. Un Auditor no es un experto valuador para determinar la calidad del inventario, cantidades o condición, sin embargo, no por ello debe descuidar la aplicación de procedimientos sencillos que le ayudarán a determinar la calidad del inventario.

En un inventario arreglado apropiadamente es más fácil de verificar su exactitud y condición del mismo, es necesario que el Auditor conozca el negocio del cliente para determinar y conocer los productos bajo observación y establecer si es apropiada la manera de determinar su calidad y condición. El Auditor, también pasa cierto tiempo observando y evaluando los procedimientos del cliente, para efectuar cuidadosamente el conteo, peso o medida, cómo identifican y describen el

inventario y los métodos que utilizan para asegurarse que ningún artículo ha sido omitido o duplicado.

El Auditor puede hacer pruebas selectivas para verificar la exactitud de los conteos del cliente, verificar la sumarización del inventario y establecer que todos los artículos han sido incluidos en los listados del inventario.

Como parte de la revisión de los procedimientos para la observación del inventario físico, el Auditor debe anotar y evaluar si los procedimientos e instructivos fueron seguidos de acuerdo a lo planeado, y si se efectuó en forma separada el conteo de los artículos movidos de un lugar a otro, los artículos que pertenecen a otras personas, como artículos en consignación, artículos bajo la custodia de la entidad, productos que ya han sido facturados al cliente.

A menudo, la producción en proceso puede no ser identificada como producción en proceso, debido a las distintas etapas de terminación y puede ocasionar diferencias en el conteo. El Auditor puede encontrar maneras prácticas para solucionar los problemas de identificación de los productos en proceso, así como su adecuada valuación.

Durante el conteo, debe identificarse el arreglo y condición del inventario previniendo omisiones o duplicaciones y la segregación de los artículos de lento movimiento, obsoletos o dañados.

**Pruebas de Propiedad y Corte:**

Teóricamente se puede determinar la propiedad del inventario por las compras y ventas en tránsito al final del año, mediante la aplicación de los términos F.O.B.. La clave principal para determinar la propiedad del inventario está en el control de las actividades de recepción y venta y el corte de las operaciones al final del ejercicio.

Durante la observación del inventario, el Auditor debe visitar los departamentos de recepción y venta, los registros de los últimos números de las formas de recepción y venta y determinar que cada departamento no ha recibido productos después, o vender productos antes de la fecha de corte incluida en el inventario. Si hay inventario en consignación en almacenadoras o en poder de clientes, estos procedimientos deben ser extendidos. El inventario, en poder de terceros, debe ser confirmado directamente al custodio. Si los valores que representa este inventario son materiales deben realizarse algunos de los procedimientos siguientes para obtener seguridad razonable de la existencia del inventario.

1. Aplicar procedimientos de auditoría y verificar la propiedad con Almacenadoras.
2. Obtener confirmación de la Almacenadora y aplicar los procedimientos que se estime convenientes para obtener seguridad de que la información proporcionada es razonable.

3. Observar el conteo físico, si es posible.
4. Si existen bonos de prenda con la Almacenadora, se deben confirmar los detalles relacionados con los mismos.

#### Sumarización de los Costos del Inventario:

La sumarización del costo de los inventarios, está basada en los resultados del registro del inventario perpetuo. Los procedimientos para verificar la sumarización del inventario físico son los siguientes:

1. Verificar que todos los márbetes o etiquetas del inventario, estén incluidos en la sumatoria total del inventario.
2. La sumatoria del inventario debe ser comparada con los registros del cliente y con las etiquetas del inventario.
3. Las cantidades contadas deben ser comparadas con los registros del inventario perpetuo, y esto es de vital importancia, pues el registro del inventario perpetuo sirve de base para la valuación del inventario.
4. Verificar los procedimientos de corte de operaciones.
5. Inventarios del cliente bajo la custodia de terceros debe ser confirmado.

6. La materia prima, mano de obra y gastos de fabricación deben aplicarse al inventario, de manera consistente de acuerdo al método contable más adecuado.
7. Verificar las operaciones de multiplicación de los precios del inventario por las cantidades y su posterior sumatoria.

#### Valuación del Inventario:

Generalmente, el inventario debe quedar valuado al precio de costo o mercado, el que sea menor, excepto que su valor no exceda su valor neto de realización.

Para llevar a cabo el objetivo de valuación en el inventario, el Auditor debe verificar el costo del inventario:

1. Revisando los procedimientos para identificar los artículos de lento movimiento u obsoletos.
2. Revisar el costo de los artículos dañados y obsoletos para determinar que el valor asignado no excede a su valor neto de realización.
3. Revisar la determinación de los precios de mercado para determinar si el precio de mercado es más bajo que el precio de costo.

**Costo de Ventas:**

La auditoría de los resultados de operación, requieren la realización de procedimientos de auditoría para obtener satisfacción de que las transacciones han sido adecuadamente clasificadas y registradas.

Usualmente, las pruebas sustantivas en este rubro son limitadas por dos razones, principalmente:

1. El Auditor planea incluir pruebas de control en el ciclo de producción.
2. El Auditor efectúa pruebas sustantivas al inicio y al final de los saldos del inventario y obtiene evidencia de totalidad, exactitud y autorización de compras de bienes y servicios, mediante las pruebas de control del ciclo de compras.

Con frecuencia como parte de las pruebas sustantivas se incluyen variaciones del costo de ventas, o se realizan aquellos procedimientos analíticos que considere convenientes de acuerdo a las circunstancias.

## PRINCIPALES DEFICIENCIAS EN LA PREPARACION DE LA ESTRATEGIA DE AUDITORIA PARA EL AREA DE INVENTARIOS:

Algunas de las deficiencias que se cometen en la preparación de la estrategia de auditoría, son las siguientes:

1. No se le da la debida consideración a las partidas del inventario de lento movimiento, obsoletas o dañadas.
2. Inadecuado alcance en la verificación del corte de operaciones, puede conducir a no detectar la inclusión de transacciones que no corresponden al período.
3. Inadecuada planificación para la aplicación de procedimientos de valuación de la producción en proceso.
4. No considerar situaciones de inconsistencia del método de valuación del inventario.
5. Inoportuna planeación del inventario físico, lo que implica el trabajo adicional de conciliar la información a la fecha de los estados financieros.

## PROGRAMA DE AUDITORIA DE INVENTARIOS-COSTO DE PRODUCCION Y COSTO DE VENTAS:

Planeación del Inventario Físico:

Planear la Observación del Inventario Físico:

La planeación incluirá la determinación de las fechas de observación, seleccionar los sitios que habrán de visitarse y



determinar la amplitud de observación del conteo del inventario, esto será de acuerdo a la naturaleza del cliente. Por ejemplo aquellas entidades que tienen cadena de tiendas o sucursales, o bien artículos en poder de terceros.

En cuanto a inventarios propiedad de la entidad, bajo la custodia de terceros, el auditor debe investigar la propiedad de los mismos, determinar el grado necesario para la inspección y confirmación de estos inventarios y referirse también a los procedimientos para los inventarios vendidos en consignación.

Para la observación del inventario se debe ejercitar el buen juicio del auditor, respecto a la determinación del número de pruebas de conteo, para ello debe considerarse la susceptibilidad de hurto de ciertos artículos, debe considerarse la habilidad y pericia de los individuos que realizan el conteo.

La planeación del inventario, hasta el momento ha sido tratada desde el punto de vista del auditor, sin embargo debe considerarse desde el punto de vista del cliente o la entidad, para llevar a cabo la toma física del inventario. Dentro de las actividades que incluye la planeación desde el punto de vista del cliente están las instrucciones que debe girar la administración a los empleados que participarán en el recuento físico del inventario. Estas instrucciones deben ser revisadas por el auditor, para establecer que dichas

instrucciones son adecuadas y claras, sugerir los cambios que considere necesarios, determinar si los instructivos han sido revisados y autorizados por funcionario competente. Obtener una lista de los grupos de conteo y determinar si se incluyen personas capacitadas o hábiles para identificar la naturaleza y calidad de las partidas del inventario.

La planeación anticipada por el auditor es necesaria para asegurar la utilización eficiente del personal de auditoría durante la toma del inventario. El auditor también deberá preparar instrucciones para ser utilizadas por el personal de auditoría. La finalidad de estas instrucciones es que cada auditor comprenda su asignación de trabajo y pueda desempeñarlo eficientemente.

El auditor debe determinar si existe la información necesaria para una identificación apropiada del inventario, sus localizaciones dentro de la bodega y su posterior rastreo de las pruebas de conteo hasta los listados del inventario.

Se debe determinar si los procedimientos son adecuados para controlar el uso de las tarjetas de inventario o de hojas de inventario y la división de tareas entre las personas responsables del control de tarjetas u hojas de inventario, el levantamiento del inventario y dar entrada a los registros de inventario. También se debe investigar sobre aquellos procedimientos necesarios para controlar los movimientos de inventario durante el conteo.

Durante la observación del inventario físico se deben inspeccionar los locales para determinar lo siguiente:

1. Si las instalaciones se encuentran ordenadas de tal forma que permita realizar un conteo confiable y exacto.
2. Si han sido separados y debidamente identificados los artículos de desperdicio, obsoletos o dañados.
3. Si el inventario en poder de terceros ha sido plenamente identificado y separado.
4. Si el inventario se encuentra resguardado contra el acceso de personas no autorizadas o protegido por algún deterioro o siniestro.

Al observar el conteo del inventario físico, determinar si:

1. El conteo se lleva a cabo bajo una supervisión apropiada.
2. Las cantidades y descripciones están correctamente anotadas en las tarjetas u hojas de inventario en el caso de los productos en proceso y productos terminados.
3. Determinar si los métodos utilizados para determinar las cantidades de los productos son razonablemente exactos.
4. Verificar la existencia de procedimientos adecuados para determinar las cantidades de aquellos

artículos que no son susceptibles de un conteo físico directo, tales como materias primas a granel, en tanques, etc.

5. Los totales contados originalmente por un grupo de personas son verificados por personas distintas.
6. Verificar la existencia de procedimientos adecuados para asegurarse de que todo el inventario que se encuentra en las bodegas de la entidad, se ha contado y que ningún inventario se ha contado más de una vez.
7. Verificar que el inventario que se ha contado en los locales de la entidad es propiedad de la misma.
8. Las tarjetas u hojas de conteo se encuentran debidamente firmadas por las personas que llevan a cabo el conteo, o si se han establecido otros medios apropiados para identificar a los individuos que llevan a cabo el conteo, tal como asignar tarjetas u hojas de conteo a equipos o grupos de conteo.

El auditor debe seleccionar partidas de las tarjetas de inventarios y practicar un conteo independiente. Hacer otros conteos de inventarios y comparar los resultados con los registrados en las tarjetas u hojas de conteo de inventarios por el personal de la Compañía. Hacer el seguimiento que corresponde por aquellas diferencias importantes que haya

encontrado durante la comparación. Adicionalmente se deben registrar las partidas que se hayan contado para compararlas posteriormente con el listado de inventario valorizado.

El auditor debe verificar que se sigan los procedimientos adecuados para vigilar y controlar las tarjetas y las hojas de conteo de inventarios que se hayan tomado en consideración, incluyendo hojas usadas y no usadas que estén aseguradas contra alteraciones. También se debe determinar si las partidas de lento movimiento, obsoletas y dañadas están identificadas y registradas por los equipos de conteo, en este caso el auditor debe verificar selectivamente el contenido de las cajas o empaque para cerciorarse de que efectivamente ahí se encuentran las mercaderías dañadas pues puede ser que no se encuentren como se espera.

Es de importancia para el auditor determinar si se han establecido los procedimientos para asegurar el corte apropiado, para ello puede preguntar acerca de los procedimientos que se usarán para controlar los movimientos de inventario durante el conteo. La evaluación de estos procedimientos incluirá los artículos que entran, los artículos que salen, los trasposos internos, todo ello con el objeto de determinar el impacto en la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos o pruebas sustantivas.

**Establecer el Apropiado Corte de Operaciones:**

El auditor debe considerar en su planeación efectuar pruebas encaminadas a cumplir con el objetivo de determinar si todas las operaciones fueron incluidas durante el periodo al que corresponde el examen. Se debe considerar el riesgo de que existan errores cuyo efecto en los estados financieros sea importante, sobre todo si la administración hace caso omiso de los controles de corte de operaciones de un periodo determinado.

Para ello el auditor podrá examinar las actividades de entrega y recepción de materiales en fechas cercanas a la fecha de cierre de operaciones. Podrá probar el inventario recibido después de fin de año y partidas que hubiesen quedado en tránsito, si así lo considera podrá examinar las fluctuaciones de las ventas y las compras, así como de las devoluciones.

Utilizando la información obtenida durante la observación del inventario físico, los datos provenientes de los procedimientos de corte de ventas y de la búsqueda de pasivos no registrados, el auditor podrá establecer si se hizo un apropiado corte de operaciones por medio de:

1. El examen de las operaciones de venta y la documentación sustentatoria por un periodo anterior al inventario físico y determinar que los artículos embarcados antes de dicho inventario físico, se han

- incluido en las ventas y en el costo de ventas y que los artículos incluidos en el inventario no están incluidos en las ventas o el costo de ventas.
2. Seleccionar informes de recepción por artículos recibidos antes del inventario físico y determinar que todos los artículos recibidos antes de dicho inventario se han incluido en los inventarios y en el pasivo.
  3. Revisar la documentación de soporte que ampara artículos no incluidos en el conteo físico, pero si incluidos en la cuenta de mayor general algunas veces denominada "Inventarios en Tránsito" y determinar que los artículos están debidamente incluidos en el inventario.
  4. Examinar las operaciones de compra y de venta, los documentos de soporte o sustentatorios detallados para el periodo anterior y posterior al inventario físico para determinar que las operaciones de compra, venta y los correspondientes documentos de soporte, se han reflejado en el periodo apropiado.
  5. Revisar los registros de artículos devueltos y reclamaciones a proveedores y las respectivas notas de débito o crédito por los periodos anteriores y posteriores a la fecha de cierre de operaciones, para establecer que las devoluciones y las

reclamaciones contra proveedores que se hicieron después de la fecha de cierre se han registrado en el período apropiado.

Por los inventarios adquiridos o recibidos después de fin del ejercicio se debe verificar que el derecho de propiedad se refleje a través del inventario en tránsito y en las cuentas por pagar. Adicionalmente se deben examinar las fluctuaciones poco usuales en los patrones de ventas, compras y devoluciones antes y después de fin del ejercicio, pues en estas fluctuaciones se pueden detectar posibles errores de corte.

#### **Desarrollo de Procedimientos de Auditoría:**

El auditor en el desarrollo de su auditoría deberá llevar a cabo procedimientos que le permitan lograr sus objetivos de auditoría, entre los cuales se mencionan los siguientes:

1. Examinar los ajustes importantes efectuados al inventario e investigar las razones para dichos ajustes.
2. El auditor debe asegurarse que todas las tarjetas y hojas de conteo del inventario se han incluido en los listados del inventario asignándoles precio. El objetivo principal de esta prueba es averiguar que todos los importes del inventario se reflejan en el



mayor general. Si el auditor descubre algún error a través de esta prueba deberá estar alerta respecto a problemas de totalidad con la sumarización del inventario.

3. Identificar aquellos bienes que se encuentren bajo custodia de terceros, en almacenadoras, por ejemplo.
4. Cotejar las pruebas de conteo y establecer aquellas diferencias importantes, que podrá discutir con el Jefe o Encargado de Bodega.
5. Podrá probar el costo de la materia prima y el costo unitario. Para ello el auditor deberá obtener y documentar un entendimiento de los métodos y procedimientos para asignar costos a materia prima y realizar procedimientos de auditoría para asegurarse que los costos del inventario son apropiados. Si el auditor planea revisar las facturas para probar los costos de materias primas, deberá establecer un alcance de las pruebas. Dicho alcance dependerá de los procedimientos utilizados por el cliente, el tipo y frecuencia de los errores encontrados en años anteriores, en caso de ser una auditoría recurrente, el uso que hace la administración de la información para la toma de decisiones importantes respecto al negocio.

6. Entender y verificar el adecuado costeo de los productos que han quedado en proceso y los productos terminados. Para ello deberá el auditor obtener y documentar un entendimiento de los métodos y procedimientos para registro de los costos de materia prima, mano de obra y gastos de fabricación, para la distribución de estos costos a los inventarios de productos en proceso y terminados.
7. Determinar lo apropiado de las distribuciones del costo. Establecer que los métodos y procedimientos utilizados para registrar el costos de materia prima, mano de obra y gastos de fabricación son confiables para la distribución en el inventario de productos en proceso y productos terminados.
8. Entender y probar la conformación del costo, de acuerdo al tipo de industria del cliente.
9. Revisar las variaciones del costo estándar. Es tarea del auditor determinar que los costos estándar se aproximan a los costos reales. Cuando hayan importantes variaciones desfavorables determinar si han resultado por insuficiencias o anomalías que no requieran de un ajuste a la valuación del inventario o estándares irreales que no reflejan las operaciones normales y que pudieren

requerir un ajuste en los costos del inventario. Determinar si han hecho los ajustes apropiados. Si hay variaciones favorables significativas determinar si se han hecho ajustes apropiados en el costo del inventario. El auditor determina generalmente que los costos estándares se aproximan a los costos reales cuando revisa lo siguiente:

- Cuando se actualizaron por última vez los costos estándar.
  - El efecto de la actualización de los costos estándar en las especificaciones o métodos de producción.
  - Variaciones relativas.
10. Determinar la consistencia en la valuación del inventario, respecto al año anterior, incluyendo subproductos.
  11. Cotejar los precios unitarios de los productos en proceso y productos terminados con la lista de precios, esta prueba requiere la decisión del auditor sobre el alcance de la misma, lo cual dependerá de lo adecuado de los procedimientos del cliente, el tipo y frecuencia de los errores en años anteriores, si es una auditoría recurrente, y el uso que hace la gerencia de la información relativa a los inventarios.

12. Probar la exactitud matemática de los listados de inventario valorizado. Esta prueba se efectúa generalmente porque los informes de inventarios puede que se hagan con poca frecuencia o solamente al finalizar el ejercicio y como consecuencia existe el riesgo de que se haya alterado el programa del computador, desde la última vez que se emitió un listado de inventario.
13. Examinar la necesidad de provisiones para valuación de inventarios o si las provisiones ya se han hecho verificar lo adecuado de las mismas respecto al inventario. Para emitir un juicio sobre valuación del inventario el auditor debe tomar en consideración el conocimiento que se haya obtenido acerca del negocio del cliente y de la industria en que opera, del ambiente de control, la información financiera y operativa, así como cualquier información que pudiera afectar la valuación del inventario, por ejemplo:
- Adelantos tecnológicos que pudieran convertir en obsoletos los inventarios.
  - Nuevas líneas de productos y planes de mercadeo.
  - La posición competitiva de la entidad dentro del mercado de sus productos.

- Condiciones económicas a nivel nacional y en el extranjero que pudieran afectar la situación política del gobierno.
  - Otros asuntos que pudieran tener un efecto importante sobre los valores del inventario.
14. Evaluar las partidas obsoletas, de lento movimiento o dañadas. Se debe determinar si dichas partidas se han identificado adecuadamente, revisar los registros detallados de inventarios, como kárdex, etc., discutir con la gerencia las cantidades que se conservan a la luz de los requerimientos actuales de producción, pedidos por ventas recibidas y pronósticos futuros de mercado; examinar documentación incluyendo listados de inventarios por antigüedad de saldos.

**Aspectos a Considerar:**

Dentro del desarrollo de su auditoría, el auditor debe considerar:

1. Si durante la aplicación de las pruebas de auditoría ha obtenido la información apropiada para las revelaciones que se requieren en los estados financieros.
2. Efectuar confirmación de artículos en poder de terceros (almacenadoras, bodegas, otros como a

consignación). Respecto a este procedimiento, si a juicio del auditor, si estos bienes son de importancia puede considerarla probabilidad de evaluar la efectividad y funcionamiento de los procedimientos de control que ejerce el propietario de los bienes sobre el custodio.

3. Investigar con la gerencia respecto a inventarios en consignación u otros arreglos para financiar inventarios en los cuales la transmisión de propiedad quede sujeta al suceso de un acontecimiento futuro.
4. Si el inventario contado en los locales del cliente fuera propiedad de terceros:
  - 4.1 Determinar que el inventario no se ha incluido en los listados del inventario con precios asignados.
  - 4.2 Confirmar la naturaleza y cantidad del inventario con los dueños del mismo o examinar información para establecer si el pasivo fue registrado de manera adecuada.
5. Determinar si se ha eliminado de los inventarios la utilidad por traspasos interdepartamentos de productos o materiales y que se han obtenido los detalles relevantes respecto a utilidad intercompañías para fines de consolidación.

6. Determinar si los inventarios se han dado en prenda o como garantía colateral, mediante la revisión de convenios de préstamos, emisiones de bancos, actas de las Juntas del Consejo de Administración, y considerar las respuestas de confirmación en el rubro de documentos por pagar y deudas a largo plazo.
7. Si los inventarios están en moneda extranjera determinar si se han convertido adecuadamente.
8. Revisión de la cobertura de seguros y la protección física del inventario. Los inventarios constituyen en una gran mayoría de empresas el rubro más importante de los activos de una entidad, por lo que se considera como una medida sana contra cualquier accidente o siniestro considerar un seguro. A la vez el auditor puede estudiar la protección física proporcionada a los inventarios, cualesquiera deficiencias en las condiciones de almacenamiento, el servicio de seguridad o manejo físico de las mercaderías. Estas observaciones pueden ser muy útiles al auditor al momento de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

9. Explicar movimientos e investigar relaciones inesperadas o inusuales entre los montos del costo de producción y venta del año anterior, el año corriente y lo presupuestado respecto a:
- 9.1 Variaciones en la producción en unidades y valores.
  - 9.2 Volumen de producción en unidades y valores, por producto o por establecimiento.
  - 9.3 Porcentaje de materias primas, mano de obra y gastos de fabricación en el costo de producción.
  - 9.4 Costos unitarios.
  - 9.5 Utilización del material y desperdicios de producción.
  - 9.10 Estándares de mano de obra, total de costos laborales y horas trabajadas.
  - 9.11 Estándares de gastos de fabricación y costos reales.
  - 9.12 Costo de ventas por producto o por establecimiento.
  - 9.13 Margen bruto por producto o establecimiento.
  - 9.14 Costo de ventas de los meses anteriores y posteriores al cierre del ejercicio.
  - 9.15 Disminución de las existencias, pérdida por desperdicios y otros costos importantes.



9.16 Rotación de las existencias.

## CAPITULO VI

### "CASO PRACTICO DE ESTRATEGIA DE AUDITORIA EN INVENTARIOS"

#### INTRODUCCION:

Durante el desarrollo del presente trabajo de tesis se han expuesto varias ideas sobre planeación en general y aplicada al área de inventario. En este capítulo se pretende materializar o concretar las ideas planteadas y los problemas con los que frecuentemente tropieza el auditor para la realización de una adecuada planificación.

Para cumplir con el objetivo mencionado en el párrafo anterior se planteará el caso de planificación de la estrategia de auditoría para una empresa cuyas características son reales y para efecto de esta presentación se denominará "Compañía X".

De acuerdo con el objetivo expresado, se presenta el siguiente caso práctico:

El caso práctico de una estrategia de auditoría incluye los requisitos de un memorándum de estrategia para el área de inventarios, comprende la información básica relacionada con la empresa, los objetivos del trabajo y otros aspectos de importancia.

COMPANIA "X", S.A.

ESTRATEGIA DE AUDITORIA

AUDITORIA AL 31 DE DICIEMBRE DE 19X1.

## MEMORANDUM DE ESTRATEGIA DE AUDITORIA

## 1. GENERALES

La Compañía "X", fundada el 30 de Noviembre de 19X0 es una empresa que se dedica a la producción, distribución y venta de pilas, la cual obtuvo licencia para utilizar las patentes y conocimientos prácticos de TXX, International.

A través de un contrato de asistencia técnica celebrado con fecha 22 de junio de 19X0, la Compañía "X" adquirió los derechos para utilizar las patentes y los conocimientos prácticos de TXX International para la producción de pilas en Guatemala, así como la venta de dichos productos a países del área de Centro América (Guatemala, El Salvador, Honduras Nicaragua y Costa Rica).

Como compensación a las licencias otorgadas, se acordó que la Compañía "X" pagará a TXX International una regalía del 3% sobre las ventas brutas de pilas.

El contrato mencionado tiene una vigencia de 20 años, vigencia que podrá ser prorrogable por simple acuerdo entre las partes a menos que una de las partes contratantes desee dar por terminado el contrato.

Las materias primas que se utilizan en el proceso productivo de las pilas provienen de países de América

del Sur como Argentina y Perú. Y países como México, Estados Unidos y Japón.

La dirección de la Compañía "X", está a cargo de un Consejo de Administración cuya sede se encuentra en la casa matriz IXX International, de donde son designados los integrantes del Consejo de Administración de Compañía "X" para Guatemala.

Por disposiciones de los estatutos contenidos en la Escritura de Constitución, en la Junta Directiva o Consejo Directivo deberá formar parte un miembro que represente a la mayoría de los accionistas locales, los demás miembros de dicho consejo podrán ser o no accionistas. El mencionado Consejo de Administración o Consejo Directivo es quien emite las principales políticas administrativas y financieras que deberá ejecutar la Gerencia de la Compañía "X".

Los funcionarios y ejecutivos con los que se tiene una constante comunicación, debido a la información que proporcionan para la realización del trabajo de auditoría, son los siguientes:

Ing. Andrés Bello - Gerente General -

Lic. Pedro de Cornelio - Gerente Administrativo -

Lic. José Amarillo - Contralor General -

Ing. Jorge Ercilla y Zúñiga - Gerente de Producción -

**2. PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES RELATIVAS A INVENTARIOS:**

A continuación se presenta un resumen de las políticas contables más importantes utilizadas para la preparación de los estados financieros de la Compañía "X", y específicamente para el área de inventarios.

**Valuación de los Inventarios:**

Los inventarios están valuados al costo, que es menor que el precio de mercado, de la siguiente forma:

- Productos terminados y productos en proceso, al costo estándar que se aproxima al costo real de producción.
- Productos comprados para la venta, al costo promedio ponderado.
- Materias Primas, al costo promedio ponderado.

**3. TRABAJO A DESARROLLAR**

El trabajo a realizar consistirá en llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de la Compañía "X", al 31 de diciembre de 19X1. De acuerdo con el convenio de trabajo con el cliente el principal objetivo de auditoría es emitir un dictamen de auditoría sobre los estados financieros. El trabajo a realizar debe llevarse a cabo conforme las normas de auditoría generalmente aceptadas, y debe ser suficiente, de tal forma que

permita expresar una opinión sobre los estados financieros, objeto de examen de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y una carta a la gerencia donde se reportarán las debilidades de control interno detectadas durante el desarrollo del examen, así como las sugerencias para corregir dichas debilidades.

Para efectuar el trabajo de auditoría de una manera más eficiente, el personal del cliente proporcionará la información y cédulas que se hayan solicitado mediante el Memorandum de Requerimientos de Auditoría.

Las fechas en las que se realizará el trabajo de auditoría, son las siguientes:

1. Auditoría preliminar: Del 2 al 12 de Noviembre de 19X1.
2. Inventarios físicos: Del 25 al 27 de Noviembre de 19X1.
3. Auditoría final: Al estar preparados por el cliente los Estados Financieros al 31 de diciembre de 19X1, la información y cédulas solicitadas en el Memorandum de Requerimientos de

Auditoría, los cuales de acuerdo con conversaciones con el personal de la Compañía estiman tener preparados para el 10 de enero de 19X2.

#### 4. ESTRATEGIA GENERAL DE AUDITORIA

El conocimiento de las operaciones de la Compañía, de su estructura organizativa y de su sistema de control interno contable y administrativo, se obtendrá a través del desarrollo de la auditoría, y se documentará por medio de la evaluación del ambiente de control, flujogramas y narrativas.

De acuerdo al conocimiento adquirido del cliente en la revisión de los estados financieros a Octubre de 19X1 y de acuerdo a la discusión de los problemas encontrados, se ha decidido depositar confiabilidad en la estructura de control interno de la Compañía para los siguientes ciclos:

1. Compras, cuentas por pagar y egresos.
2. Compras importaciones.
3. Entradas y salidas de bodega de materias primas.

Para la revisión de los ciclos descritos anteriormente se aplicarán los siguientes procedimientos:



1. Obtener el conocimiento del sistema de control interno utilizado por la Compañía, para los ciclos antes mencionados.
2. Preparación de pruebas de cumplimiento limitadas.
3. Actualización de la evaluación del ambiente de control.
4. Posterior a la evaluación del ambiente de control, se elaborarán los programas detallados para hacer las pruebas sustantivas. Para la determinación del tamaño y alcance de las muestras, desarrollo y evaluación de resultados, se utilizará la técnica de muestreo no estadístico.
5. Con base en los resultados del trabajo contemplado en los puntos anteriores, los cuales se estima serán satisfactorios se espera reducir el alcance en la aplicación de pruebas sustantivas para las cuentas que se relacionan con los ciclos indicados anteriormente.
6. Se procederá a aplicar pruebas sustantivas para satisfacerse de la razonabilidad de los saldos que presentan los inventarios así:
  1. Se realizarán pruebas físicas y de valuación de los distintos tipos de inventario como sigue:  
Materia Prima: 100%. Considerando de las

materias primas constituyen veinte items del total del inventario.

Producto Terminado: 100%, pues está constituido por veinticinco items en total.

Producto en Proceso: Selectivo.

Los porcentajes de alcance se refieren a pruebas físicas, para pruebas de valuación se tomará otra muestra.

2. Se determinará la existencia de gravámenes en los distintos tipos de inventario con el propósito de hacer las revelaciones adecuadas en los estados financieros.
3. Se verificará la debida consideración a los inventarios obsoletos o de lento movimiento.
4. Se verificará que los inventarios en tránsito estén representados por artículos que realmente se encuentran en tránsito a la fecha de cierre.
5. Se determinará el adecuado corte de operaciones.
6. Se efectuará un análisis adecuado del costo estándar y se verificará que el mismo se aproxime al costo real, en caso contrario se sugerirán los ajustes que se consideren necesarios.

7. Se efectuarán pruebas para determinar el uso consistente del método de valuación.
8. Costo de Ventas. El examen de este rubro se hará por medio de cálculos globales anuales de mano de obra y gastos de fabricación y se relacionará con el examen del área de inventarios. Se determinarán las variaciones importantes y se investigarán las mismas.  
Para efectuar las pruebas sustantivas, se prepararán programas específicos de revisión.

#### 5. ASUNTOS IMPORTANTES A CONSIDERAR

1. La Compañía valúa sus inventarios al costo estándar por lo que el auditor deberá cerciorarse que el costo estándar se aproxime al costo real.
2. El tiempo a aplicar en el desarrollo de la auditoría de la Compañía "X" aparece detallado en la Hoja de Control de Tiempo, presupuesto que se resume de la siguiente forma:

Auditoría Preliminar	200 horas
Inventarios Físicos	96 horas
Auditoría Final	<u>160</u> horas
Total	<u>456</u> horas

3. El equipo de auditoría que participará en el trabajo será el siguiente:

Socio

Gerente

Encargado

Semiencargado

Asistentes.

COMPANIA "X", S.A.

RIESGO DE AUDITORIA EN EL AREA DE INVENTARIOS

AL 31 DE OCTUBRE DE 19X1

## COMPANIA "X"

**INVENTARIOS:**

El saldo de esta cuenta al 31 de octubre de 19X1, se integra de la siguiente forma:

Producto Terminado	Q 2,380,450
Productos para la Reventa	Q 1,500,000
Inventario en Proceso	Q 110,000
Materia Prima	Q12,050,000
Provisión por Obsolescencia	Q (7,500)

---

Q16,012,950

El total de este saldo representa el 50% del total del activo.

**RIESGO DE AUDITORIA:** Medio.

**FACTORES CONSIDERADOS PARA DETERMINAR EL RIESGO DE AUDITORIA:**

1. Existe un sistema de control interno adecuado para el control de ingresos y salidas de las existencias.
2. Existe segregación adecuada de funciones en cuanto a las compras, custodia y registro de las transacciones relacionadas con inventarios.

3. Las entradas y salidas del inventario se encuentran respaldadas con la documentación apropiada y autorizada por el funcionario responsable.
4. La emisión de los documentos se hace en forma correlativa.
5. Se realizan inventarios físicos y existe seguridad en las bodegas, así como acceso limitado, exclusivamente para el personal de bodega.
6. Existe control contable para cada artículo, el cual incluye su movimiento en unidades y valores.
7. Periódicamente se realizan pruebas físicas selectivas.
8. Periódicamente se concilian los auxiliares de inventarios con el saldo del mayor.
9. No existe un adecuado registro de las partidas del inventario en tránsito.
10. Existen fluctuaciones inusuales en los niveles de compras, ventas y devoluciones antes y después del cierre del ejercicio.
11. No existe una adecuada valuación del inventario, en cuanto a la consideración de las partidas obsoletas o de lento movimiento.
12. La Compañía reconoce como inventario aquellas existencias que realmente han ingresado a sus bodegas.
13. El nivel de existencias se determina con base a las necesidades de producción y venta.

**RESUMEN DE ESTRATEGIA DE AUDITORIA:**

1. Se efectuarán pruebas físicas de las existencias al 25 y 27 de noviembre de 19X1 de acuerdo a la muestra seleccionada.
2. Se efectuará el corte de documentación, se observará el adecuado orden, ubicación e identificación de los artículos, así como el apropiado resguardo de los bienes.
3. Se determinarán las diferencias en los inventarios y en caso sea aplicable ( de acuerdo con la materialidad de la diferencia) se investigará la misma y se ajustará.
4. Se examinará la razonabilidad del ajuste por las diferencias determinadas por el Departamento de Contabilidad.
5. Se preparará un memorándum sobre la toma física y pruebas de valuación.
6. Se cruzarán los conteos físicos según auditoria, con los recuentos finales de la Compañía.
7. Se procederá a examinar el prorrateo de las importaciones y se establecerá el costo unitario de la última compra, esto se comparará con el promedio ponderado registrado por la Compañía. En caso de existir diferencias significativas se investigará la determinación del promedio ponderado. Lo anterior se aplicará al producto comprado para la venta y materias



primas.

8. Se conciliará el saldo contable con el de los registros auxiliares.
9. Se efectuará un análisis de los costos estándar y su aproximación al costo real, si existen diferencias materiales, se propondrán los ajustes que se consideren pertinentes.
10. Se efectuará un análisis comparativo de los costos unitarios de los productos terminados más importantes por los últimos dos años.
11. Se evaluará la razonabilidad de las existencias de inventarios obsoletos y de lento movimiento, así como la razonabilidad de las provisiones de valuación de los mismos.
12. Se examinarán las operaciones de venta por un periodo anterior al inventario físico y recepción por artículos devueltos antes del inventario físico.
13. Considerar indicadores clave que pudieran mostrar comportamiento inusual de las ventas, compras y devoluciones antes y después de fin del ejercicio, por medio de un corte analítico de operaciones.

COMPANIA "X", S.A.

PROGRAMA DE AUDITORIA

AUDITORIA AL 31 DE DICIEMBRE DE 19X1

**NOMBRE DEL CLIENTE:** Compañía "X", S.A.  
**CIERRE DEL EJERCICIO:** 31 de Diciembre de 19X1.  
**AREA DE AUDITORIA:** Inventarios Físicos.  
**APROBADO ANTES DE SER UTILIZADO POR:** \_\_\_\_\_  
**FECHA:** \_\_\_\_\_

**OBJETIVOS DE AUDITORIA:**

1. Todos los artículos de los inventarios físicos existentes que conforman el saldo contable han sido inventariados.
2. Los inventarios existen físicamente y son propiedad de la Compañía.
3. Todas las transacciones de entrada y salida de existencias fueron registradas en el periodo adecuado.

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:**

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
----------------	-----------------------------------	-------------------------

**Planear la Observación del Inventario**

1. Determinar las fechas de observación.
2. Obtener las instrucciones para la realización de los recuentos físicos, emitidas por el personal de la Compañía.

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
<p>3. Revisar los instructivos por escrito de la Compañía respecto a inventarios, en relación a que sean adecuados y claros. Sugerir cambios cuando se juzgue necesario. Determinar si los instructivos son aprobados por un funcionario responsable y comunicados eficazmente a las personas que participan en el conteo.</p>		
<p>4. Determinar la localización y el método adoptado por la Compañía para probar la existencia de cada categoría de inventario, por ejemplo, materias primas, productos para la reventa, productos en proceso, productos terminados.</p>		
<p>5. Seleccionar los locales que habrán de visitarse determinar la amplitud de observación del conteo del inventario físico.</p>		
<p>6. Obtener una lista de los equipos que efectuarán el conteo del inventario o identificarlos y determinar si incluyen:</p>		
<p>6.1 Personas capacitadas para identificar la naturaleza y calidad de las partidas.</p>		
<p>6.2 Personas provenientes de departamentos que no tengan responsabilidad en la custodia, movimiento o registro del inventario.</p>		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
----------------	-----------------------------------	-------------------------

Si tanto el inciso 6.1 como el 6.2 no están presentes, puede ser necesario modificar la extensión del trabajo realizado para asegurar que se logre un conteo completo y exacto y que se identifique adecuadamente el inventario de lento movimiento, obsoleto o dañado.

7. Determinar si existe la información necesaria para una identificación apropiada del inventario y el rastreo subsecuente de las pruebas de conteo hasta los listados de inventario.
8. Determinar si los procedimientos son adecuados para controlar el uso de tarjetas de inventario u hojas de inventario por los equipos de conteo (tanto las utilizadas como las no utilizadas) y considerar la división de tareas entre las personas responsables del control de las tarjetas u hojas de conteo, el levantamiento del inventario y dar entrada a los registros de inventario a las tarjetas y a las hojas de conteo con información.
9. Determinar si están bien establecidos los procedimientos para asegurar un apropiado corte, visitar los departamentos de recepción y embarque y tomar nota de los números de los últimos documentos de recepción y de ingreso antes del inventario.

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
<p>10. Preguntar acerca de los procedimientos que utilizarán para controlar los movimientos de inventarios durante el conteo. Evaluar dichos procedimientos (que deberán cubrir los artículos que entran, las salidas de inventario y los trasposos internos) para determinar su impacto en la naturaleza, oportunidad y alcance de otras pruebas sustantivas, y determinar que se sigan los procedimientos establecidos.</p>		
<p>11. Investigar si hay inventarios propiedad de la Compañía bajo la custodia de terceros o inventarios de propiedad de terceros dentro de los locales de la Compañía. Determinar el grado necesario para la inspección y confirmación de estos inventarios (referirse también a los procedimientos para los inventarios vendidos en consignación).</p>		
<p><b>Observar el Inventario Físico:</b></p>		
<p>12. Inspeccionar los locales para determinar si:</p>		
<p>12.1 El arreglo de la bodega es adecuado para efectuar un conteo exacto, la bodega debe encontrarse limpia, y todos los artículos ordenados y clasificados para facilitar su identificación y recuento.</p>		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
12.2 Todos los artículos cuentan con su código de identificación.		
12.3 Los artículos de desperdicio, obsoletos o dañados están identificados y separados en forma adecuada.		
12.4 Los inventarios cuentan con medidas de seguridad y están debidamente resguardados contra el acceso de personas no autorizadas.		
12.5 Los artículos en consignación se encuentran separados y con una indicación de esta condición.		
12.6 Las existencias que ya hubiesen sido facturadas se encuentren separadas en el área de despacho y con los documentos necesarios para lograr una adecuada identificación de las mismas.		
12.7 No se está ingresando o despachando mercadería y que esto no suceda durante la realización del inventario.		
13. Al observar los conteos del inventario físico, determinar si:		
13.1 El desempeño del personal de la Compañía que participa en la toma física de los inventarios de acuerdo con las instrucciones emitidas, en caso de existir excepciones a los procedimientos establecidos, deberá informar inmediatamente al encargado del inventario.		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
13.2 Los conteos se llevan a cabo bajo una supervisión adecuada.		
13.3 Las cantidades y las descripciones, y en el caso de productos en proceso están asentadas con propiedad en las tarjetas u hojas de inventario.		
13.4 Durante los conteos de auditoría y durante la evaluación del procedimiento investigue si los artículos que se encuentran envasados o empacados existen como tales y que contienen lo que describe su naturaleza. En este sentido haga uso de los medios que considere necesarios para asegurarse de que lo que se cuenta como existencia realmente corresponda a lo existente.		
13.5 Existen procedimientos adecuados para determinar cantidades de artículos no susceptibles de un conteo físico directo.		
13.6 Existen procedimientos adecuados para asegurarse de que todo el inventario, aparte del que se encuentra bajo la custodia de terceros se ha contado y que ningún inventario se ha contado más de una vez.		



Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
13.7 El inventario en los locales de la Compañía que es propiedad de terceros se ha identificado y contado con propiedad.		
13.8 Las tarjetas u hojas de inventario están firmadas por las personas que llevan a cabo el conteo, o si han establecido otros medios apropiados para identificar a los individuos que llevan a cabo el conteo.		
14. Seleccionar partidas de las tarjetas u hojas de inventarios y practicar un conteo independiente. Hacer otros conteos de inventarios y comparar los resultados con los registrados en las tarjetas u hojas de inventario por el personal de la Compañía. Hacer seguimiento de cualquier diferencia que se haya notado en los conteos. Registrar las partidas seleccionadas que se hayan contado para compararlas con los listados de inventario valorizado.		
15. Determinar que se sigan los procedimientos para vigilar y controlar las tarjetas y las hojas de conteo de inventarios que se hayan tomado en consideración, incluyendo tarjetas u hojas utilizadas y no utilizadas que estén aseguradas contra alteraciones.		
16. Determinar si las partidas de lento movimiento, obsoletas o dañadas están identificadas y registradas por los equipos de conteo.		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
----------------	-----------------------------------	-------------------------

17. Preparar un memorándum para documentar los procedimientos de observación de inventarios que se hayan efectuado y sus resultados.

**Examinar la Actividad de Salida y  
Recepción cerca de fin de Año**

18. Utilizando la información obtenida en la observación del inventario físico, los datos provenientes de los procedimientos de corte de ventas y de la búsqueda de pasivos no registrados, determinar si se ha hecho un corte de inventario apropiado:

- 18.1 Examinar las operaciones de venta y la documentación sustentatoria por un período anterior al inventario físico y determinar que los artículos embarcados antes de dicho inventario físico, se han incluido en las ventas y en el costo de ventas y que los artículos embarcados antes de dicho inventario físico, se han incluido en las ventas y en el costo de ventas y que los artículos incluidos en el inventario no están incluidos en las ventas o el costo de ventas.

- 18.2 Seleccionar informes de recepción por artículos recibidos antes del inventario físico y determinar que todos los artículos recibidos antes de dicho inventario se han incluido en los inventarios y en el pasivo.

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
18.3 Revisar la documentación sustentatoria que ampara artículos que están en tránsito, verificar que no estén incluidos en el conteo físico y determinar que estén como inventarios en tránsito.		
18.4 Examinar las operaciones de compra y de venta y los documentos sustentatorios detallados para el periodo posterior al inventario físico para determinar que aquellas se han reflejado en el periodo apropiado.		
18.5 Revisar registros de artículos devueltos y reclamaciones a proveedores y las relativas notas de débito (crédito) por los periodos anteriores y posteriores a la fecha de corte, para determinar que las devoluciones y las reclamaciones contra proveedores, que se hicieron después de la fecha de corte se han registrado en el periodo apropiado.		
19. Determinar que los inventarios recibidos después de fin del ejercicio, por los cuales el derecho de propiedad se ha traspasado a la fecha del balance, se reflejó en el inventario en tránsito y en cuentas por pagar. Determinar que el inventario en tránsito se reciba después de fin del ejercicio.		
20. Dar consideración a fluctuaciones poco usuales en los patrones de ventas, compras y devoluciones antes y después de fin del ejercicio por medio de un corte		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
----------------	-----------------------------------	-------------------------

analítico de operaciones.

#### Probar la Sumarización del Inventario

21. Obtener o preparar un resumen comparativo de los saldos del inventario. Darle seguimiento a los totales hasta el mayor general.
22. Obtener listados detallados de inventarios designando precios. Cotejar los totales de los listados detallados de inventario con precios hasta los totales del resumen obtenido en el procedimiento anterior.
23. Revisar los ajustes al mayor general y si fuere apropiado, a los registros detallados de inventarios que resulten del inventario físico. Investigar las razones para los ajustes importantes.
24. Asegurarse que todas las tarjetas y hojas de conteo del inventario se han incluido en los listados detallados del inventario asignándole precios.
25. Determinar si hay algún inventario bajo la custodia de terceros, basado en el conocimiento del negocio del cliente, investigaciones con la gerencia y revisión de pedidos, informes de recepción, facturas de compra, registros de salidas u otra documentación. Asegurarse que dichos inventarios están incluidos

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
en los listados detallados del inventario asignándoles precios. También considerar pruebas posteriores de inventarios en propiedad de terceros.		
26. Cotejar las cantidades de partidas seleccionadas que estén incluidas en los listados detallados de inventarios valorizados con las tarjetas u hojas de conteo de inventario e investigar las diferencias.		
27. Obtener y documentar un entendimiento de los métodos y procedimientos para asignar costos a materias primas y artículos comprados para la reventa u realizar procedimientos de auditoría para asegurarse de que los costos del inventario son apropiados.		
28. Cotejar los costos unitarios de materias primas y partes compradas con los listados detallados del inventario valorizado. Para ello se procederá a examinar el prorrateo de la Importaciones y se establecerá el costo unitario de la última compra, este se comparará con el promedio ponderado registrado por la Compañía, si existen diferencias significativas se investigará la determinación del promedio ponderado de la Compañía.		
29. Determinar que los costos estándares se aproximan a los costos reales.		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
<p>Cuando hayan variaciones importantes desfavorables, determinar si han resultado por insuficiencias o anomalías que no requieran de un ajuste a la valuación del inventario o de estándares irreales que no reflejan las operaciones normales y que pudieren requerir un ajuste en los costos del inventario. Determinar si se han hecho los ajustes apropiados.</p>		
<p>Cuando hayan variaciones favorables importantes, determinar las razones de las mismas, y determinar si se han hecho ajustes apropiados a los costos del inventario.</p>		
<p>30. Determinar si el método de asignación de precios al inventario es consistente con el año anterior.</p>		
<p>31. Probar la exactitud matemática de los listados detallados de inventarios.</p>		
<p>32. De acuerdo a las políticas de la Compañía, considerar si se requiere de alguna provisión o si las provisiones que se han hecho son las adecuadas, respecto a los inventarios, debido a:</p>		
<p>32.1 Costos de Compra, de producción incrementados (incluyendo ajustes de variaciones de costos estándares) que no se han reflejado íntegramente en los costos.</p>		
<p>32.2 Precios de venta en declinación.</p>		
<p>32.3 Cualquier decisión, de la estrategia de mercado de la Compañía, para producir o vender productos con pérdida.</p>		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
32.4 Precios de reposición o de reproducción a bajo costo.		
33. Para los productos en proceso se procederá a sumarizar las órdenes de producción, debido a que esta partida no se considera de materialidad respecto al total del inventario.		
34. Compara los valores en libros de productos terminados con los precios de venta que se esperan y determinar si es necesaria una provisión.		
35. Determinar si las partidas de lento movimiento, obsoletas, de desperdicio o dañadas, se han identificado adecuadamente por medio de:		
35.1 Obtener o revisar un grupo de partidas que han mostrado muy poco o ningún movimiento reciente.		
35.2 Revisar registros detallados de inventarios, kárdex, etc.		
35.3 Revisar reportes periódicos a la gerencia con respecto a dicha información.		
35.4 Discutir con la gerencia las cantidades que se conservan, de acuerdo a los requerimientos actuales de la producción, pedidos por ventas recibidas y pronósticos futuros de mercado, examinar documentación, incluyendo, si fuere apropiado, listados de antigüedades de saldos de inventarios, que		

Procedimientos	Referencia Papel de Trabajo	Hecho por y Fecha
----------------	-----------------------------------	-------------------------

comprueben la información obtenida.

- 35.5 Discutir con la gerencia si es que no pueden ser realizables cualquier cantidad importante del inventario a causa de demoras importantes, trabajo defectuoso, dificultades en comercialización, etc.

Revisar los precios asignados a dichas existencias y determinar si dicho precio es en exceso del valor neto de realización.

#### Otros Procedimientos Adicionales

36. Determinar si se ha obtenido información apropiada para las revelaciones que se requieren en los estados financieros.
37. Determinar si se ha eliminado de los inventarios, la utilidad por trasposos interdepartamentos de productos o materiales y que se han obtenido los detalles relevantes respecto a la utilidad intercompañías.
38. Determinar si los inventarios se han dado en prenda o como garantía colateral.



## CONCLUSIONES

1. La adecuada planeación de la auditoría permite al Auditor determinar el trabajo que será necesario realizar para alcanzar los objetivos del examen, el enfoque que dará a sus pruebas y el momento más oportuno para realizarlas y obtener mejores resultados.
2. La etapa de la planeación en la realización de una auditoría, es fundamental, pues de ella dependen los resultados de la misma, sin embargo, no implica que constituya una etapa rígida, sino que debe considerarse como una etapa susceptible de cualquier modificación que pudiera influir en el desarrollo de la auditoría.
3. La estrategia de auditoría constituye la principal herramienta para el Auditor, en cuanto a decisiones importantes que debe considerar sobre disposiciones iniciales, naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría. Cambios significativos en la industria o negocio del cliente, conclusiones importantes a las que ha llegado el Auditor después de evaluar la estructura de control interno, nivel de riesgo de auditoría, de acuerdo a las áreas significativas de los estados financieros de una entidad, que permitan determinar el plan de pruebas de auditoría.

4. Tanto en la planeación como en la realización de la auditoría para el área de los inventarios el Contador Público y Auditor debe considerar:

- Que el inventario en una empresa industrial constituye uno de los principales rubros del activo, pues de dicho rubro dependen las actividades del giro normal de la entidad.
- Que existen distintas bases y métodos de valuación del inventario, considerados como aceptables en la práctica contable para el registro y control de las existencias.
- Independientemente del método o base de valuación del inventario, este siempre tendrá un efecto considerable en el costo de ventas y por ende con el resultado de las operaciones.
- La complejidad que implica la verificación de cantidad, calidad, condición y valor del inventario.

5. El Contador Público y Auditor, mediante la estrategia de auditoría y de acuerdo a la evaluación de la estructura de control interno y el nivel evaluado de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, podrá alcanzar los objetivos de auditoría propuestos, para obtener seguridad de la existencia física del

inventario, descripción del inventario y si está en condiciones de ser vendido, adicionalmente su adecuado registro en el inventario que corresponda.

6. De acuerdo a la estrategia definida, el Auditor podrá establecer la adecuada planeación del inventario físico, determinar de acuerdo a su juicio el número de pruebas de conteo, la propiedad de los inventarios, los procedimientos para controlar los movimientos del inventario durante el conteo, establecer el apropiado corte de operaciones para determinar si las transacciones fueron incluidas en el período que corresponde, valuación del inventario y costos, así como partidas obsoletas o dañadas.
  
7. Algunas faltas que comete el Auditor al determinar la estrategia de auditoría se deben al inadecuado alcance en la verificación del corte de operaciones, incorrecta aplicación de procedimientos de valuación de la producción en proceso y partidas del inventario obsoletas o dañadas e inoportuna planeación del inventario físico.

## RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a los profesionales y estudiantes de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría darle la importancia debida a la planificación de una auditoría, es decir, que se deberá realizar cuidadosa y técnicamente, pues de ella dependerán los resultados que se esperen obtener, y por ende la opinión que emitirá el Contador Público y Auditor como producto final de su examen.
2. A los profesionales y estudiantes de la Carrera de Auditoría considerar la estrategia de auditoría como un modelo original para cada empresa, de forma que la estrategia de auditoría esté de acuerdo a las características específicas de cada industria, es decir, de acuerdo al conocimiento del ciclo de inventario-costo de producción y ventas, de conformidad con las deficiencias de control interno detectadas, de acuerdo con el riesgo que representa el área de inventarios en los estados financieros, de manera que no se pretenda imponer una estrategia de auditoría estándar que se convierta en una planeación rígida e inflexible.

3. Para lograr una mayor eficiencia en la preparación de la estrategia de auditoría, se recomienda que el Auditor considere los siguientes aspectos:

- Obtención o actualización del conocimiento del negocio del cliente, naturaleza del proceso productivo y forma de operar sus inventarios.
- La evaluación del riesgo de auditoría, de acuerdo con el tipo de negocio y materialidad que representan los inventarios, respecto a los estados financieros.
- Objetivos de auditoría que se pretenden alcanzar al efectuar la auditoría.
- Pruebas de cumplimiento o de control, pruebas sustantivas o combinadas que se planean realizar.

## BIBLIOGRAFIA

Cashin, James A.  
Neuwirth, Paul D.  
Levy, John F.  
Enciclopedia de Auditoria  
Edición Original McGraw-Hill, Inc. Edición Española Ediciones  
Centrum Técnicas y Científicas. Impreso en España, 1992.

Cashin, James A.  
Polimeni, Ralph S.  
Fundamentos y Técnicas de Contabilidad de Costos  
Traducido por Gonzalo Sinisterra y Bernardo Barona  
Editorial McGraw-Hill. Impreso en México, 1987.

Congreso de la República de Guatemala  
Decreto No. 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta  
Ediciones Legales Comercio e Industria  
Impreso en Guatemala, 9 de abril de 1992.

Consejo de Normas de Auditoría del  
Instituto Americano de Contadores Públicos  
Declaraciones sobre Normas de Auditoría  
Traducido del Libro Statement on Auditing Standards  
Impreso en México, 1974.

De León Contreras, César  
Visión de la Industria Nacional a Partir de las Estadísticas  
Oficiales  
Revista Economía No. 113  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Instituto de Investigaciones Económico Sociales -IIES-  
Impreso en Guatemala, 1992.

Del Río González, Cristóbal  
Costos I  
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.  
Décima Edición. Impreso en México, 1984.

Defliese, Philip L.  
Johnson, Kenneth P.  
Macleod, Roderick  
Auditoria Montgomery  
Versión Española Roberto Casas Alatríste  
Editorial Limusa, S.A. Segunda Reimpresión.  
Impreso en México, 1985.

Erazo Fuentes, Antonio  
Las Varias Interpretaciones del Concepto Industrial y su  
Clasificación en el Orden Histórico  
Editorial de Textos Universitarios  
Impreso en Guatemala, 1983.

Finney, Harry  
Miller, Herbert  
Curso de Contabilidad  
Traducido por Manuel Fernández  
Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana UTEHA  
Segunda Edición en Español.  
Impreso en España, 1978.

Holmes, Arthur  
Auditoria, Principios y Procedimiento  
Traducido por Francisco Contro Malo  
Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana UTEHA  
Segunda Edición en Español.  
Impreso en México, 1987.

Instituto Guatemalteco de Contadores  
Públicos y Auditores -IGCPA-  
Normas de Auditoria  
Impreso en Guatemala, Mayo de 1986.

Instituto Guatemalteco de Contadores  
Públicos y Auditores -IGCPA-  
Principios de Contabilidad Financiera  
Recopilación, 1992. Impreso en Guatemala, 1992.

Kell, Walter  
Ziegler, Richard  
Auditoria Moderna  
Traducido por Alberto García Mendoza  
Compañía Editorial Continental, S.A. Impreso en México, 1988.

Lang, Theodore  
Manual del Contador de Costos  
Traducción del Inglés revisada por Ramón Cárdenas  
Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana UTEHA  
Primera Edición en Español.  
Impreso en México, 1958.

Meigs, Walter B.  
Principios de Auditoría  
Traducido por Gabriel Heffes  
Editorial Diana. Impreso en México, 1971.

Melendreras Soto, Tristán  
La Crisis de la Industria o la Necesidad de Modernizar el  
Capitalismo en Guatemala  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Instituto de Investigaciones Económicas Sociales -IIES-  
Impreso en Guatemala, 1989.

Miller, Martín  
Guía de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados  
Traducido por Oscar J. Holzmann de la Gaap Guide  
Harcourt Brace Jovanovich, Publishers  
Tercera Edición en Español.  
Impreso en Orlando Florida, U.S.A., 1988.

O'Reilly, Vincent M.  
Hirsch, Murray B.  
Defliese, Philip L.  
Jaenicke, Henry R.  
Montgomery's Auditing  
Décimo Primera Edición  
John Wiley & Sons Inc. Impreso en Estados Unidos, 1990.

Paton, W. A.  
Manual del Contador  
Traducido por Enrique Martínez y Teodoro Ortiz  
Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana UTEHA  
Impreso en México, 1943.