

Programa de auditoría para el ciclo de costos e inventarios

Diana Maritza Vanegas Velásquez

Estudiante Contaduría Pública

Universidad de Antioquia

dianiniva@yahoo.com

Yazmín Andrea Botero Montoya

Estudiante Contaduría Pública

Universidad de Antioquia

yazminab5@gmail.com

Yesenia Torreglosa Vega

Estudiante Contaduría Pública

Universidad de Antioquia

ytorreglosa@gmail.com

Asesor Temático

María Isabel Duque Roldán

Contadora Pública – Magíster en Ciencia Política

Profesora-Investigadora

Departamento de Ciencias Contables

Universidad de Antioquia

duqueroldan@gmail.com

RESUMEN

El control es un proceso importante ya que puede permitir a la organización tener en un porcentaje más alto de seguridad sobre los procesos que se desarrollan al interior de la misma, por ello es necesario tener bien definidos cuales son los ciclos operacionales en los cuales es importante centrar los procesos de control para que la empresa marche de forma óptima; el ciclo de costos e inventarios es uno de ellos pues involucra información relacionada con uno de los rubros operacional más importante dentro del grupo de los activos corrientes y porque de este ciclo depende el costo de ventas y por ende el resultado de la empresa. Para la correcta auditoría de estos rubros es necesario crear programas idóneos y eficientes que puedan ayudar al auditor a determinar el funcionamiento adecuado o no de los costos y los inventarios dentro de la organización, siendo esta información relevante para que el auditor pueda emitir un dictamen que refleje la realidad de la información que se ha obtenido de los procesos auditados y en el caso de los costos y los inventarios poder ayudar a la administración tomar las decisiones necesarias con respecto a la información recaudada. El objetivo central de esta investigación es determinar si las firmas de auditoría cuentan con programas detallados para realizar control al ciclo de costos e inventarios, para ello se realizaron encuestas en 4 firmas que operan en la ciudad. Los resultados que arroja el proceso de entrevistas nos permiten concluir que aunque para las

firmas el ciclo de costos e inventarios es importante, su trabajo y los programas de auditoría que tienen diseñados, se han centrado en la revisión de los inventarios y no del funcionamiento del sistema de costos mediante el cual se lleva al valor de los mismos, lo que no permitiría tener certeza suficiente sobre las cifras que se reflejan en los estados financieros.

PALABRAS CLAVES

Control, costos, inventarios, auditoría, programa de auditoría, ciclo de la contabilidad de costos

INTRODUCCION

La actual situación de las empresas, caracterizada por las condiciones cambiantes en todos los escenarios, importantes variaciones en los elementos del costo genera la necesidad de que las organizaciones obtengan información relevante sobre dichas variaciones que les permitan no solo una mejor toma de decisiones sino también una administración más eficiente. Lo anterior permite que la empresa pueda lograr unos resultados económicos y financieros que aseguren la continuidad en el tiempo y que contribuyan con el cumplimiento del objetivo básico financiero.

El inventario es uno de los activos más importantes de la mayoría de las empresas, porque representa el mayor valor en los activos corrientes que pasaran hacer la base las empresas comerciales e industriales y su costo se puede medir de múltiples formas.

El presente artículo tiene como objetivo principal determinar si las firmas de auditoría cuentan con un modelo de auditoría para la revisión y evaluación de costos e inventarios que suministre información financiera oportuna, clara y precisa. Para lograrlo es necesario partir de los conceptos básicos sobre qué es el proceso de auditoría y que papel cumplen dentro de ella los programas de auditoría, luego se describen los rubros de costos e inventarios y lo que se denomina el ciclo de la contabilidad de costos. Posteriormente se muestran los resultados de las entrevistas realizadas en 4 firmas de auditoría de la ciudad y por último se realiza una propuesta de los contenidos mínimos que debe tener un programa de auditoría para este ciclo.

Auditoria, tipos y objetivos

La palabra auditoría tiene su origen en la práctica de registrar el cargamento de un barco oyendo cómo la tripulación enumeraba en voz alta los artículos y sus cantidades. La palabra procede de *audire* (oír). El auditor representaba al rey y estaba allí para garantizar que todos los impuestos sobre el cargamento fueran correctamente registrados. Desde el

principio a los auditores se les relacionaba con controles y conformidad. (Arter, 2004, pag. 1).

Prácticamente la auditoría se remonta al origen de la humanidad, cuando esta dio inicio a los procesos comerciales y cuando las operaciones de los negocios comenzaron a crecer en volumen y complejidad, realizándose este fenómeno a causa del origen de la revolución industrial, y para el dueño del negocio ya no era efectivo encargarse él mismo de todos los procesos que se realizaban en cada uno de sus negocios, entonces fue necesario crear un sistema de supervisión y vigilancia a cargo de personas capacitadas y con óptimos conocimiento de todos los procesos para que pudieran inspeccionar rigurosamente que se estuvieran dando dentro de los negocio todos los objetivos de eficiencia, y verificar que si se estuvieran respetando los procedimientos establecidos, que los activos estuvieran protegidos correctamente, que el personal estuviera trabajando eficientemente, que las políticas establecidas por la compañía si caminaran en pro de conseguir los objetivos de la misma, y no se estuviera viendo afectada la continuidad del negocio por condiciones cambiantes del entorno socio económico.

En la primera etapa naciente de la auditoría esta se encargó principalmente de procesos como la verificación detallada de los registros contables, la protección de los activos y el descubrimiento y prevención de fraudes, el auditor era visto como un policía administrativo o un chequeador de cuentas. Otra etapa importante en la evolución de la auditoría es cuando se crea la comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores en los Estados Unidos de Norteamérica en el año de 1934, este órgano requería que la información suministrada por las empresas que tenían colocadas acciones entregara información totalmente confiable al público inversionista. En el año 1941 se crea en los Estados Unidos de Norteamérica el instituto de auditores internos, y esta creación permite un desarrollo más armónico y ordenado de la profesión, la emisión de pronunciamientos normativos que regulaban el ejercicio.

Existe otra etapa más reciente en el desarrollo de la auditoría y es cuando surgen nuevos tipos de auditoría como son la auditoría administrativa, y la auditoría operacional,

auditorías que al complementarse con la financiera cierran el amplio ciclo de servicios administrativos. (Santillana, 1996).

La auditoría fue impulsada por la gran necesidad que existía de evitar los fraudes en las empresas, por ello era necesario que una persona ajena a la compañía realizara una exhaustiva inspección. Desde el nacimiento de la auditoría como profesión esta se fue expandiendo por toda Inglaterra hasta llegar así a Estados Unidos. Para la segunda mitad del siglo XIX la auditoría tenía dos objetivos principales, los cuales eran la detección y prevención de fraudes, y la detección y prevención de errores. Y hasta comienzos del siglo XX el trabajo de los auditores se concentraba esencialmente en los balances que los empresarios debían presentarles a los bancos, ya que por aquella época la cuenta de pérdidas y ganancias era un documento totalmente confidencial del cual las terceras personas no podían disponer. Fue a partir del año 1900 cuando la auditoría se le asignó como objetivo analizar la honestidad de los estados financieros, después de esto la misión del auditor como detective fue quedando atrás y el objetivo principal del auditor pasó a ser la determinación de la rectitud o razonabilidad con la que los estados financieros reflejan la situación patrimonial y financiera de la compañía, así como el resultado de sus operaciones.

Existe otro tipo de auditoría que es la auditoría operativa o de gestión la cual es todavía más reciente que la auditoría financiera, nació después de la segunda guerra mundial, y en la actualidad se halla en pleno desarrollo, en esta auditoría se hace un estudio más allá de la información que es estrictamente contable, y se hace un análisis a fondo de toda la organización, esto con el fin de hacer una observación de los comportamientos antieconómicos o poco eficientes y decidir sobre las medidas a tomar para corregir dichos comportamientos. Una auditoría de gestión es un estudio sobre la racionalidad económica de la organización. (Suarez, 1991).

El término auditoría ha experimentado notables cambios con el paso del tiempo, para terminar siendo una de las palabras con acepción más compleja de la economía moderna y administración. El término auditoría significa inspeccionar, revisar, verificar e investigar, en los países de cultura latina de donde es originario este término, y en particular en

España; y el término pasó de estos países al mundo anglosajón y de allí, de Inglaterra y los Estados Unidos a América Latina ya bien avanzado el siglo XX. (Suárez 1991).

La auditoría también puede ser clasificada según el estatuto profesional de la persona o personas que la realizan, así por ejemplo esta la auditoría externa: realizada por profesionales independientes, esto es, sin ninguna dependencia jerárquica o salarial, aparte de la del contrato por la prestación del servicio de realizar la auditoría que en este mismo se especifique, se podría también decir que es una auditoría externa la que es realizada por un auditor externo, entendiéndose estos como aquellos profesionales que trabajan por cuenta propia y que están legalmente autorizados ya que cumplen con todos los requisitos establecidos por la entidad reguladora.

Otra clasificación es la auditoría interna, esta es una auditoría realizada por personas que son dependientes de la organización y los procedimientos son realizados para servir a fines de la misma empresa. La misión fundamental de la auditoría interna es la de verificar el grado de cumplimiento u observancia de las diferentes políticas y los procedimientos contables y administrativos establecidos.

La auditoría gubernamental es otra clasificación que como su nombre lo indica es la encargada de realizar auditoría a todos los organismos gubernamentales, oficinas e instituciones públicas. (Suarez, 1991).

También se puede clasificar la auditoría por su objeto:

- Auditoría financiera, la cual revisa e informa sobre la presentación adecuada de los estados financieros, este tipo de auditoría responde a preguntas como: ¿los estados financieros están presentados de forma adecuada y son sólidos al sistema financiero? Este tipo de auditoría puede servir mucho a la hora de presentar los estados financieros de la empresa frente a terceros, ya que al estar auditados por un auditor diferente a quien emitió los mismos, da una mayor confiabilidad de la información.

- Auditoría de gestión: también conocida como auditoría de resultados, de desempeño u operativa, esta examina diferentes aspectos de la economía, eficiencia y efectividad, responde a preguntas como: ¿se están logrando los objetivos, respetando los conceptos de economía y eficiencia.
- Auditoría de cumplimiento: es la que revisa diversas leyes, decretos regulaciones, entre otros, responde a preguntas como: ¿se está cumpliendo con las leyes, decretos, regulaciones, etc.? (Radburn, 2002, pag. 114-115).

Normas de auditoría generalmente aceptadas

Las normas de auditoría generalmente aceptadas definen los procedimientos como actos que han de ejecutarse, en tanto que las normas tienen que ver con medidas relativas a la calidad y la perfecta ejecución de los actos y los objetivos que han de alcanzarse mediante el uso de los procedimientos adoptados. Esto aclara que las normas de auditoría son diferentes a los procedimientos de auditoría, se relacionan con la calidad del profesional, del auditor y por el juicio ejercitado por él en la ejecución de su examen y la elaboración de su informe.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA) fueron aprobadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica, en Colombia fueron aprobadas por el congreso de la republica en la ley 43 de diciembre 13 de 1990 y se dividen en tres grupos:

Normas generales:

1. El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.
2. El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.
3. En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional. (Declaraciones sobre las normas de auditoría volumen 1, 1994 pág.18)

Son tres normas que citan el perfil que debe tener la persona o personas que sean asignadas para realizar la ejecución de los auditoría, estas normas condicionan que independiente de lo capaz que sea una persona en otras disciplinas como negocios y finanzas no puede cumplir con el papel de auditor si no cuenta con los estudios y experiencia conveniente. Es de suma importancia que el auditor adopte una posición de mente independiente, ya que la confianza pública se dañaría por la comprobación de que en realidad faltara la independencia.

Normas relativas a la ejecución del trabajo

1. El trabajo deber ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.
2. Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
3. Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión. (Declaraciones sobre las normas de auditoría volumen 1, 1994 pág.19)

Estas tres normas describen los procedimientos adecuados y las acciones que se deben realizar y tener en cuenta en el momento de iniciar con la ejecución del trabajo. Es importante que el nombramiento del auditor se haga con anterioridad pues esto ayuda a preparación del auditor y esta beneficia al cliente porque permite que antes de comenzar con el procedimiento ya haya un previo conocimiento y un plan para ejecutarse en la organización.

Normas relativas del informe

1. Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales

estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos Estados Financieros.

2. El informe debe contener indicación sobre si los Estados Financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.
3. El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el periodo corriente en relación con el período anterior.
4. Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca. (Declaraciones sobre las normas de auditoría volumen 1, 1994 pág.19)

Las 4 normas especificadas en este grupo dan a conocer los parámetros e información que se debe tener en cuenta al momento de leer e interpretar los estados financieros.

Normas internacionales de auditoría

Las normas internacionales de auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de estados financieros. Las NIAs también deberán aplicarse, adaptadas según sea necesario, a la auditoría de otra información y servicios relacionados. Las NIAs contienen los principios básicos y procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo o de otro tipo. (Normas internacionales de auditoría; Pronunciamientos técnicos, pag.69)

Principios generales de una auditoría

El auditor deberá cumplir con el código de ética para los contadores profesionales emitido por la federación internacional de contadores. Los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor son:

- ✓ Independencia

- ✓ Integridad
- ✓ Objetividad
- ✓ Competencia profesional y debido cuidado
- ✓ Confidencialidad
- ✓ Conducta profesional
- ✓ Normas técnicas

La auditoría debe incluir procedimientos requeridos para conducir a una auditoría de acuerdo a las NIAs deberán ser determinados por el auditor teniendo en cuenta los requisitos de las NIAs, a los organismos profesionales importantes, la legislación, los reglamentos y, donde sea apropiado, los términos del contrato de auditoría y los requisitos para dictámenes. (Normas internacionales de auditoría; Pronunciamientos técnicos, pag.77-78)

Firma de auditoría

La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo con normas internacionales de auditoría o con normas o prácticas nacionales relevantes.

La naturaleza, tiempos, y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de un número de factores como el tamaño y naturaleza de práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio. Consecuentemente, las políticas y procedimientos adoptados por firmas de auditoría en particular variaran, igual que el grado de su documentación.

Los objetivos de las políticas de control de calidad que adopten una firma de auditoría ordinariamente incorporaran los siguientes:

- ✓ Requisitos profesionales: El personal de la firma observara los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad, y conducta profesional.

- ✓ Competencia y habilidad: la firma deberá tener personal que haya alcanzado, y mantenga los estándares técnicos y competencias profesionales requeridos para ser capaces de cumplir sus responsabilidades con el cuidado debido.
- ✓ Asignación: El trabajo de auditoría deberá asignar a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos para las circunstancias.
- ✓ Delegaciones: Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo desempeñado cumple con normas de calidad adecuadas.
- ✓ Consultas: Cada vez que sea necesario, se consultara, dentro o fuera, de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y conocimientos apropiados.
- ✓ Aceptación y retención de clientes: Se deberá realizar una evaluación de los clientes prospectos y una revisión, sobre una base continua, de los clientes existentes. Al tomar la decisión de aceptar o retener a un cliente, se deberán considerar la capacidad e independencia de la forma para dar servicio al cliente en forma apropiada, y la integridad de las administraciones del cliente.
- ✓ Monitorio: Se deberá monitorear la continuada adecuación y efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.

(Normas internacionales de auditoría; Pronunciamientos técnicos, pag.90-92)

La importancia de la auditoría al ciclo de costos e inventarios

Un modelo de control que pretenda dar una cobertura general a las operaciones de la organización requiere el examen de todos los ciclos del negocio, desde la planeación, pasando por la ejecución de las operaciones, los resultados obtenidos y el proceso decisional. Dentro de estos ciclos, se encuentra el ciclo de producción/servucción, el cual genera diferentes costos, que luego se convierten en inventarios y que finalmente se traducen en el costo de ventas.

Lograr el adecuado control y por supuesto, valoración de este ciclo requiere la configuración de lo que se denomina “la contabilidad de costos”, la cual puede definirse según Barfield, et, al (2004, p.6) como *una disciplina que estudia las técnicas o los métodos que permiten la determinación del costo de un proyecto, de un proceso o de un*

bien a través de la medición directa, una asignación arbitraria o una distribución sistemática y racional. Para este autor, [...] la contabilidad de costos ha creado un puente entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa. La contabilidad de costos se integra con la contabilidad financiera mediante el suministro de información acerca del costo de los productos para la preparación de los estados financieros.

En el mismo sentido, Hansen y Mowen (1996, p.2), plantean que la contabilidad de costos es un híbrido de la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa que ofrece información sobre la forma en que se pueden usar los costos de una compañía con fines internos y externos. Cuando se emplea con fines de la contabilidad financiera, mide los costos de producción y ventas de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en adelante PCGA. Para Amat, (2011, p.22) la contabilidad de costos se centra en el cálculo de costos de los servicios o productos que genera la empresa, proporciona información a la contabilidad financiera como la referida a los precios de las materias primas, productos en curso y productos acabados que utilizará la contabilidad financiera para valorar existencias al finalizar el ejercicio. Por lo tanto es el denominado ciclo de la contabilidad de costos quien registra la información contable relacionada con el costo de producción, el valor de los inventarios y el costo de ventas:

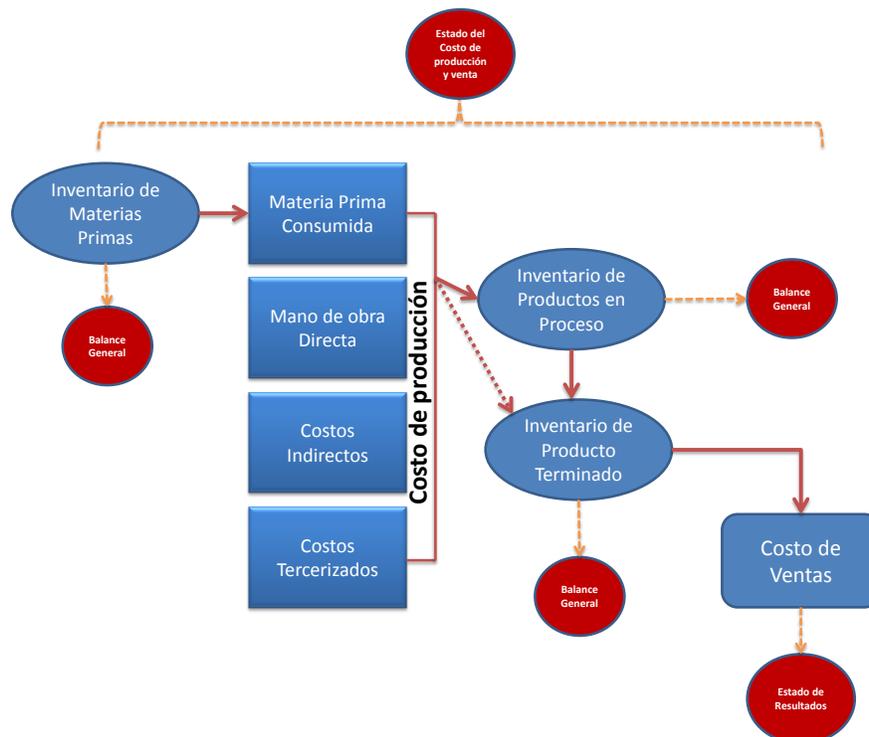


Figura 1. Ciclo de la Contabilidad de Costos

Fuente: Duque, M.I., Osorio, J.A., Agudelo, D.M. (2010)

El inventario es uno de los activos más importantes que poseen muchas compañías al ser el mayor rubro del activo corriente que se convierte en la base y razón de ser de las empresas comerciales e industriales, y su costo se puede medir de diversas formas. *Al evaluar el desempeño de una organización, una de las primeras preguntas debe ser: ¿cómo valoran ellos su inventario?* (Meigs, 2002, p.285).

Un inadecuado manejo y valoración de los inventarios puede contribuir inclusive a la quiebra de los negocios y por el contrario, una buena valoración, administración y control contribuye al éxito empresarial. Tal y como lo señala Balada y Ripoll (Álvarez, 1996, p. 22), *hasta la década de los ochenta, el mantenimiento de grandes volúmenes de existencias se interpretaba como un signo de poder económico y buena administración. Incluso, en ocasiones se medía la solidez de una empresa por la cantidad de inventarios que era capaz de almacenar. Nada más lejos de la realidad.*

Según Duque, et. al (2010), el estudio de los costos de los productos y por ende de los inventarios, requiere comprender y diferenciar cada uno de los conceptos de costos necesarios para una adecuada valoración de ellos y por lo tanto una base fundamental para gestionar y tomar decisiones. Lo primero que habría que entender sobre este importante ciclo, es que su valoración y registro implica la construcción de una compleja red de registro de información. Desconocer el manejo de dicha red de registro de información puede llevar a situaciones tan complejas para la empresa como:

- Sub o sobrevaloración de los costos de ventas
- Sub o sobrevaloración de las utilidades
- Sub o sobrevaloración de los inventarios
- Pérdida de negocios
- Capital de trabajo improductivo
- Altos costos de oportunidad

- Inadecuadas interpretaciones por parte de analistas financieros y otros usuarios de la información financiera y contable
- Desconocimiento del costo de la capacidad ociosa
- Quiebra de los negocios
- Costos muertos
- Incumplimiento de las normas contables y fiscales
- Sanciones de los organismos de regulación, control, inspección o vigilancia
- Preparación de información poco útil para la toma de decisiones relacionadas con fijación de precios, márgenes de utilidad, entre otros.

Es este ciclo donde deben definirse los criterios para la medición y valoración de los inventarios, para ello se requiere la inclusión de 5 aspectos fundamentales, los cuales en ocasiones suelen confundirse entre sí, y se describen a continuación:



Figura 2. Elementos que componen la valoración de los inventarios

Fuente: Duque, M.I., Osorio, J.A., Agudelo, D.M. (2010)

Sistema de inventario: representan los métodos permitidos por la teoría contable para controlar las existencias, reflejar el valor de los inventarios y el costo de las unidades vendidas en la información financiera. Tradicionalmente se han definido dos métodos para

llevar a cabo esta labor: Periódico y Permanente, siendo éste último el que permite un mayor control y garantiza que en todo momento se pueda conocer el valor de los inventarios.

Métodos de valoración de inventarios: los métodos de valuación o valoración de inventarios fueron diseñados para calcular el valor de las unidades que hacen parte de un inventario mientras estén en él o para su salida. Es necesaria la definición del método para resolver el problema que surge cuando unidades con iguales características tienen costos diferentes al ingresar al inventario, dependiendo de la fecha en que lo hagan, el proveedor a quien se les compre o el costo de producción de ese periodo, las cantidades compradas o producidas, los efectos de la inflación, las fluctuaciones del mercado, entre otros factores. El método seleccionado para la valuación de las existencias incidirá directamente en los resultados financieros del ente económico a corto plazo, tanto en el valor de los inventarios, como en los costos de producción, en los costos de venta y por ende en las utilidades registradas en un periodo específico; de allí la importancia de escoger adecuadamente el método, identificando aquel que se acomode mejor a la dinámica del negocio en aspectos tales como: variaciones de precios, frecuencia con que se realizan los procesos de compra, sistemas de información disponibles para el control y valuación de los inventarios, la cantidad de productos diferentes que se manejan.

Sistema de costeo: El sistema o metodología de costeo podría definirse como el conjunto de reglas, procesos y procedimientos, que hacen posible la acumulación de datos contables para suministrar información relevante encaminada a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción. Es el sistema de costos quien determina cuál es el valor de las unidades producidas que van a ingresar al inventario de producto terminado y para obtener dicha información, requiere la definición de 3 aspectos básicos, de los cuales dependerá la confiabilidad del dato suministrado. Ellos son: la base de costeo, el método de acumulación de costos y el método de asignación de los costos.

Base de costeo: este concepto hace referencia a la fuente u origen de los costos que sirven de base para la valoración de los productos, es decir, si los costos mediante los cuales se valoran los inventarios son **históricos** (reales), **predeterminados** o una combinación de ambos.

Sistema de acumulación de costos: hace referencia a la forma como se registran o acumulan los costos a lo largo del proceso productivo. El método de acumulación de costos está muy relacionado con el tipo de productos que se fabriquen y el tamaño de la empresa. Pueden ser: **órdenes, procesos, proyectos, actividades, entre otros.**

Método de asignación de costos: hace referencia a los criterios que se tienen en cuenta para definir si un recurso consumido dentro del proceso productivo se considera costo del producto o costo del periodo (gasto). Se mencionan las siguientes: **variable, directo, absorbente, tróput, completo.**

La auditoría detallada al ciclo de costos e inventarios

Es usual encontrar en los libros de auditoría la descripción del ciclo de producción, dentro del cual señalan como componentes importantes: la contabilidad de costos, la producción, los inventarios y los equipos utilizados. Pero en la descripción que se hace del ciclo poco se detalla en su componente más importante y que resumiría todos los anteriores, es decir el *ciclo de la contabilidad de costos*, pues es éste el que refleja los procedimientos desarrollados para llevar a cabo la fabricación de los productos o la prestación de los servicios y el cual incluye todos los recursos consumidos.

Como lo indica Harper (1982, p.397) la *auditoría de costos* consiste en verificar si las cuentas de costo son o no correctas, así como si se respetan los procedimientos contables apropiados, es evidente que para ello habrá que comprobar:

- a. Que las cifras en sí son correctas y razonables

- b. Que se efectúan unos cargos correctos a las cuentas de costos, a los centros de costo y a las unidades de costeo.

La auditoría en el sistema de costos e inventarios es un proceso que se lleva a cabo para ir en busca de algunos objetivos como:

- Corroborar que las cifras que se muestran como inventarios estén representadas en mercancía físicamente.
- Comprobar que los inventarios fueron valuados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Revisar que el inventario solo contiene mercancía en buen estado y buenas condiciones de uso y venta, es decir, que no haya mercancía obsoleta o dañada.
- Verificar que la propiedad de las existencias y de cualquier gravamen que exista sobre los inventarios aparezca claramente reflejado en los estados financieros
- Comprobar que la presentación de los estados financieros sea la correcta.(Téllez, 241)

La auditoría de costos implica una revisión detallada al sistema de costos implementado, a la configuración contable que genera este sistema, a la forma como se registra la información de costos en la aplicación computarizada y a los resultados que arroja este sistema de costos. Por lo tanto este análisis va mucho más allá de la revisión de los inventarios para comprobar que las unidades existan, que se aplica adecuadamente el método de valoración y que la cifra que se revela en los estados sea coherente con las unidades físicas, implica una revisión que va desde que se inicia la producción hasta que las unidades están en el inventario.

Realizar una revisión que no cubra todo el ciclo puede implicar que las unidades ingresen al inventario con un costo que no haya sido calculado de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados o que se presenten inconsistencias en el cálculo del costo por parte de la aplicación y que el auditor no detecte estos riesgos, pero que sin embargo las unidades estén en el inventario y el método de valoración esté bien aplicados.

En este caso el auditor no tendría certeza sobre aspectos tales como: la adecuada separación costo-gasto, la separación costos fijos-costos variables, sobre el procedimiento utilizado para calcular las tasas de CIF o de Mano de obra, sobre qué elementos se incluyeron como parte del costo del producto/servicio y cuales se asignaron directamente al periodo o sobre qué tan representativas fueron las variaciones de mano de obra o de CIF (cuando se utiliza costeo estándar) y por tanto que tan ineficiente puede ser el proceso de producción, ni sobre cómo se manejaron estas variaciones dentro de la contabilidad (si se asignaron como mayor valor del inventario o a los resultados del periodo).

Por ello es indispensable insistir en la importancia de diseñar planes, programas y procedimientos de auditoría específicos para el proceso de costos e inventarios, los cuales sean desarrollados por profesionales de la contaduría con experiencia y conocimiento sobre esta área que es muy específica y no es del dominio de todos los contadores.

El programa como instrumento principal de la auditoría

Según Arens (1996, p.188) un programa de auditoría consiste en un compendio de instrucciones detalladas para la recopilación de la evidencia para un área de auditoría o para toda la auditoría, estos programas siempre incluyen una lista de procedimientos de auditoría. Generalmente un programa de auditoría también incluye muestras, partidas a escoger y el periodo de las pruebas, por lo general existe un programa de auditoría para cada componente de la misma, por ejemplo hay uno para las cuentas por cobrar, para las ventas, entre otros.

Cuando se va a realizar un programa de auditoría, el auditor deberá considerar varios aspectos entre ellos las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y la participación de otros auditores especialistas. (Estupiñan, 13).

De acuerdo con Téllez (2004), los programas de auditoría pueden ser específicos cuando tienen un objetivo muy puntual o estándares cuando se detallan procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a un número considerable de empresas, pero estos últimos deben ser flexibles para ser aplicados de acuerdo con cada situación, permitiendo agregar o quitar procedimientos.

En síntesis el programa representa la secuencia lógica de procedimientos a seguir para llevar a cabo el trabajo de auditoría de modo que se obtenga la evidencia suficiente para soportar la opinión del auditor sobre el proceso sujeto a control. La existencia de un programa de auditoría adecuadamente documentado y soportado muestra que el auditor ha planeado de manera suficiente el trabajo a realizar.

Normas internacionales de auditoría (NIA 300)

Planeación del trabajo

La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es auditado de forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores expertos. El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y experiencia del auditor con la entidad y conocimiento del negocio.

Adquirir conocimiento del negocio es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros. El auditor puede desear discutir elementos del plan global de auditoría y ciertos procedimientos de auditoría con el comité de auditoría, administración y personal de la entidad, para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría y para coordinar los procedimientos de la auditoría con el trabajo de los empleados de la entidad.

El plan global de auditoría y el programa de auditoría sin embargo, permanecen como responsabilidad del auditor.

El plan global de auditoría

El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y condición esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitara estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido precisos variaran de acuerdo al tamaño de la entidad, a las complejidades de la auditoría, a la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor. Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:

1. Conocimiento del negocio

- a. Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad.
- b. Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar incluyendo cambios desde la fecha de la anterior auditoría.
- c. El nivel general de la competencia de la administración.

2. comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.

- a. Las políticas contables adoptadas por esa entidad y los cambios en esas políticas.
- b. El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.
- c. El conocimiento acumulable del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera se ponga las pruebas de procedimiento de control y otros procedimientos sustantivos.

3. Riesgo e importancia relativa.

- a. Las evoluciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.

- b. El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.
- c. La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de periodos pasados, o de fraude.
- d. La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables.

4. Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos.

- a. Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.
- b. El efecto de la tecnología de la información sobre la auditoría.
- c. El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

5. Coordinación, dirección, supervisión y revisión.

- a. El involucramiento de otros auditores en la auditoría de componentes, por ejemplo, subsidiaria, sucursal y divisiones.
- b. El involucramiento de expertos.
- c. El número de locaciones.
- d. Requerimientos de personal.

6. Otros asuntos

- a. La posibilidad que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado.
- b. Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas.
- c. Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias.
- d. La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se espera bajo términos del trabajo.

El programa de auditoría

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de la auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempos en el que son presupuestadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.

Al preparar el programa de auditoría, el auditor debería considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor debería también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y el involucramiento de otros auditores o expertos.

Cambios al plan global de auditoría y al programa de auditoría

El plan global de auditoría y el programa de auditoría deberían revisarse según sea necesario durante el curso de la auditoría. La planeación es continua a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Deberán registrarse las razones para los cambios importantes.

(Normas internacionales de auditoría; Pronunciamientos técnicos, pag.181-184)

Importancia de un programa de auditoria para el área de costos e inventarios.

En la actualidad la competitividad de las empresas es un factor indispensable dentro de las mismas, ya que este es el que le permite mantenerse en un mercado que es cada vez más exigente. Por lo tanto es imperativo que las empresas cada vez sean más eficientes en cuanto al uso de sus recursos y procedimientos utilizados para la elaboración de un producto o la prestación de un servicio y para que esto suceda, es necesario diseñar mecanismos que así lo permitan. En este sentido se puede afirmar que es a través de los sistemas de información entre ellos la *contabilidad de costos*, como las empresas logran satisfacer sus necesidades de información de cara a la toma de decisiones y a la consecución de los objetivos empresariales con la máxima eficiencia.

En un mercado donde no es posible mantenerse o crecer vía precios, el control de los costos se vuelve un objetivo fundamental para toda organización. Ello implica reducir o eliminar los desperdicios de materia prima o los reprocesos de producto, los tiempos muertos de mano de obra y las ineficiencias que puedan presentarse dentro del proceso, la capacidad ociosa de las instalaciones y máquinas disponibles para la producción y en general de todos los conceptos de costos que van a representar el valor de los inventarios.

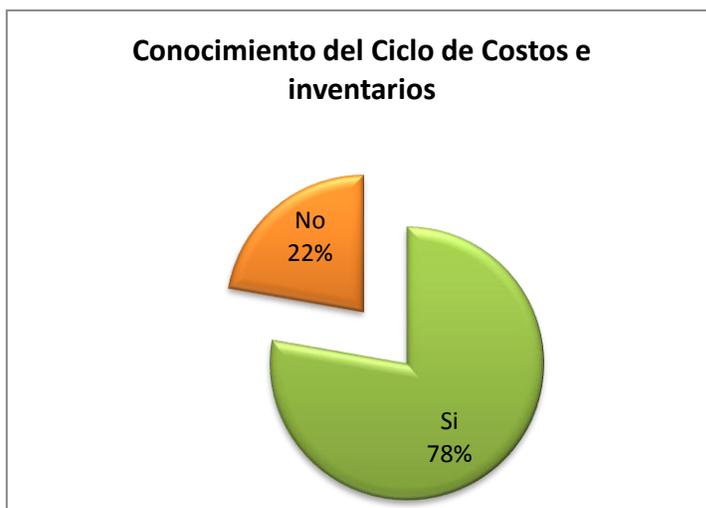
El desarrollo de un programa enfocado específicamente a auditar la información de costos e inventarios de una empresa es una herramienta muy útil para el auditor y su grupo de trabajo pues le permitirá tener la certeza suficiente al momento de emitir un informe, sobre la razonabilidad de las cifras que se relacionan con este proceso: inventarios, costos de ventas, costos de producción, utilidad.

Metodología empleada

Para verificar en la práctica si las firmas de auditoría en la ciudad de Medellín utilizan programas de auditoría especializados para el ciclo de costos e inventarios, se realizaron encuestas en 4 firmas que tienen sede en la ciudad de Medellín: Rpiedrahita Auditores y Asesores, Price Waterhouse Cooper, KPMG y Grant Thornton Fast & Abs Auditores y Consultores, se entrevistaron 9 contadores públicos que desempeñaban cargos de Asistente de auditoría y Senior de auditoría, dado que son estos cargos los que llevan a cabo el desarrollo de los programas de auditoría para los diferentes ciclos. Los resultados de las encuestas se tabularon y a continuación se presentan los principales resultados.

Análisis de los resultados

Conocimiento sobre el ciclo de costos e inventarios: para el grupo de investigación era muy importante determinar si los auditores tenían un conocimiento suficiente sobre este ciclo, por lo tanto se les formuló la siguiente pregunta: ¿Tiene usted claro los diferentes aspectos de los rubros de costos e inventarios (ciclo de la contabilidad de costos, tipos de inventarios, clasificación de los costos, etc.), que deben ser revisados en una auditoría?



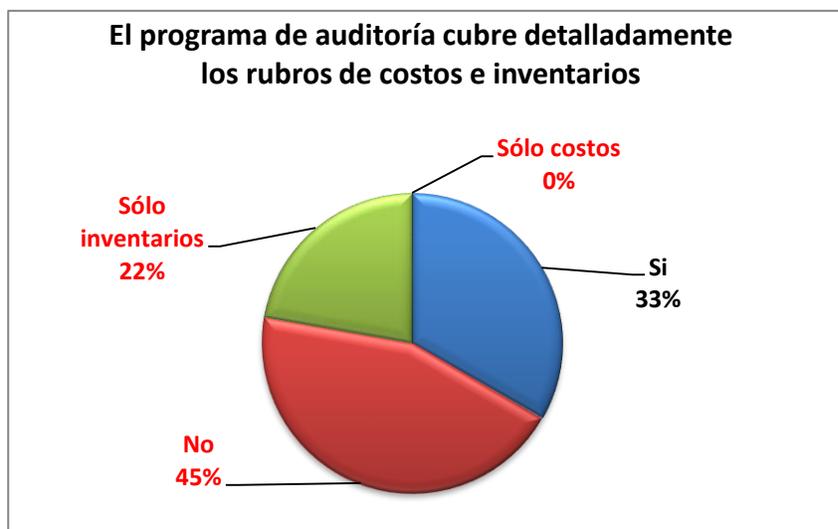
Las respuestas a esta pregunta muestran que un 78% de los auditores encuestados dicen conocer plenamente los diferentes conceptos que componen este ciclo. Sin embargo es preocupante que un 22% de los auditores no lo conozcan, teniendo en cuenta que es uno de los ciclos importantes de la

organización y sobre los cuales permanentemente se deberían estar programando revisiones.

Programa de auditoría utilizado: este es el objetivo central de la investigación, por lo tanto se les preguntó: ¿En el programa de auditoría que usted maneja se cubre detalladamente la auditoría de costos e inventarios? Con las posibles respuestas: a) Si, b) no, C) sólo inventarios y d) sólo costos y adicionalmente se les pidió que explicaran brevemente los procedimientos que contempla dicho programa.

Las respuestas a esta pregunta resultan preocupantes, pues sólo un 33% de los entrevistados afirman contar con un programa de auditoría que les permita realizar una evaluación completa a los rubros de costos e inventarios. Ello permite corroborar una de las hipótesis planteadas en esta investigación y la cual tiene que ver con que el proceso de auditoría sobre estos rubros se limita a los inventarios en cuanto a su existencia (conteos físicos) y valoración (método de valoración) pero no tienen dentro de su alcance la revisión del sistema de costos, ni tienen certeza sobre si el costo al cual entran las unidades al inventario está calculado de acuerdo con la normatividad contable vigente en el país. Y ello se confirma con la explicación que se solicitó sobre los procedimientos utilizados, pues sólo tres encuestados respondieron y sus respuestas estaban relacionadas con el conteo y

asistencia de inventarios físicos.



El programa de auditoría cumple con las expectativas de los clientes: En esta pregunta se quería indagar sobre la opinión de los auditores en

La firma ha tenido la motivación de realizar auditorías especializadas para el ciclo de costos e inventarios



cuanto a si el programa de auditoría que ellos utilizan cumple con las expectativas de información clara y verídica que los clientes (accionistas, inversionistas) desean conocer sobre costos e inventarios.

Las respuestas a esta pregunta también son preocupantes pues

el 78% de los auditores consideran que el programa que utilizan para este ciclo, que como se pudo determinar en la pregunta anterior no cubre de manera suficiente lo relacionado con costos, cumple con las expectativas de sus clientes. Esto puede indicar dos cosas diferentes o que el auditor no interpreta de manera adecuada las expectativas de los clientes o que las empresas desconocen la importancia de que el sistema de costos y el ciclo de la contabilidad de costos sea

El programa de auditoría para el ciclo de costos e inventarios cumple con las expectativas del cliente



revisado y se tenga la certeza de que se están desarrollando de manera adecuada y sólo les interesa que sus inventarios existan físicamente.

Auditorías especializadas para el ciclo de costos e inventarios: en esta pregunta se quería saber si las firmas de auditoría en la que los auditores entrevistados trabajan habían motivado la realización de auditorías especializadas para hacer control a este ciclo.

Esta respuesta también preocupa en el sentido de que sólo el 22% de los auditores encuestados reconocen que la firma para la cual trabajan se ha interesado en este tipo de auditorías especializadas, el 78% restante considera que su firma no ha tenido la motivación

de realizar este tipo de auditorías. Esto puede significar que las firmas desconocen la necesidad de realizar auditorías especiales para este ciclo, no cuentan con el personal que tenga las competencias para desarrollarlo o simplemente no les interesa profundizar en este tema y prefieren concentrarse en otros ciclos y rubros.

Cumplimiento de necesidades: en esta pregunta se indagó acerca de si los auditores consideraban que estaban en capacidad de identificar si las herramientas usadas por el cliente en materia de costos e inventarios eran adecuadas según las necesidades de la empresa y la normatividad vigente? (sistema de costos, base de costeo, manejo de las variaciones, separación de costos fijos y variables, origen del costo con el cual se valoran los inventarios de producto en proceso y producto terminado, manejo de las cuentas 7, etc.)

Las respuestas a esta pregunta resultan un tanto incomprensibles, pues el 78% de los auditores considera que la firma para la cual trabajan está en capacidad de identificar si las herramientas utilizadas por el cliente en el tema de costos e inventarios cumplen con las necesidades de la empresa y de la normatividad vigente, sin embargo y de acuerdo con las respuestas anteriores no llevan a cabo una evaluación detallada de estos conceptos. Solo el 22% reconoce que no estarían en capacidad de identificar si estas herramientas son adecuadas.

Capacitarse para desarrollar una auditoría de costos e inventarios: con esta pregunta se pretendía medir el interés de los auditores en capacitarse, si tuviera la oportunidad y la firma para la cual trabaja lo respaldara, para realizar una auditoría especializada en costos e inventarios. El 100% de los encuestados estaría interesado en capacitarse para realizar este tipo de auditorías, lo que puede demostrar el interés que tienen los



contadores por la actualización permanente o el reconocimiento de una falencia dentro de su formación para realizar auditorías detalladas a estos rubros.

Rubros principales que se deben incluir en una auditoría de costos e inventarios: se les solicitó a los auditores que escribieran, según su conocimiento, los elementos o rubros que podrían incluirse en un programa de auditoría de costos e inventarios. Sólo 5 encuestados respondieron esta pregunta. Se pudo encontrar en las respuestas dadas que los rubros que consideran más importantes son la mano de obra, los CIF y las compras.

Discusión y Conclusiones

En el proceso de aplicación del instrumento se pudo notar la inseguridad con que los auditores entrevistados diligenciaban la encuesta, también se detectó al analizar las respuestas a las explicaciones solicitadas para ciertas preguntas, lo incoherente de ciertos argumentos y el desconocimiento que tienen sobre algunos de los componentes del ciclo de costos e inventarios, principalmente en el tema de sistemas de costos y el ciclo de la contabilidad de costos.

Después de realizar el trabajo de campo se pudo corroborar la hipótesis planteada desde el inicio por el grupo de investigación: las firmas de auditoría no cuentan con programas de auditoría especializados para realizar la evaluación de los rubros relacionados con costos e inventarios y para emitir una opinión sobre ellos. Su trabajo se limita a verificar que los inventarios existen físicamente y que se valoran de acuerdo con alguno de los métodos que la normatividad contable permite, para ello hacen pruebas al funcionamiento del software que controla dichos inventarios (lo que tradicionalmente se llama el kárdex). Pero no tienen dentro de su alcance la revisión del sistema de costos, ni tienen certeza sobre si el costo al cual entran las unidades al inventario está calculado de acuerdo con la normatividad contable vigente en el país.

Por lo tanto es necesario desarrollar programas de auditoría especializados para este ciclo y capacitar a los auditores para desarrollarlo. Un programa de auditoría como el que se plantea debería cubrir los siguientes aspectos según Duque (2013):

1. **Un Objetivo General:** que esté relacionado con evaluar la razonabilidad de las cifras registradas en todo el ciclo de la contabilidad de costos así como la valoración de los inventarios de materia prima, producto en proceso, producto terminado y el costo de la mercancía vendida, identificando riesgos y verificando lo adecuado de los controles establecidos.
2. **Unos objetivos específicos:** que involucren el entendimiento del ciclo de la contabilidad de costos de la empresa, evaluar su razonabilidad y su coherencia con los principios de contabilidad generalmente aceptados, también debe evaluar la razonabilidad del valor de los diferentes tipos de inventarios y del costo de ventas.
3. **Alcance:** la evaluación al ciclo se debe centrar en las cifras contables relacionadas con los costos e inventarios y los informes derivados de la aplicación del ciclo de la contabilidad de costos, el alcance del trabajo no debería abordar aspectos relacionados con la contabilidad de gestión y el proceso de toma de decisiones.
4. **Metodología:** para el desarrollo de la auditoría se deben solicitar los informes de auditorías anteriores a este ciclo y realizar reuniones con el jefe de producción, con el jefe de costos y con la persona encargada de manejar la información de costos e inventarios en el área contable. Se deben solicitar balances de prueba del periodo a evaluar, informes preparados por el área de costos, estados del costo de producción y venta, informes elaborados por el área de producción sobre el volumen de operación, desperdicios y otros conceptos, fichas técnicas u hojas de costos de los principales productos o servicios realizados por la empresa, los manuales del sistema de costos y de la aplicación donde se registran y en general toda la documentación que se tenga sobre este ciclo, también se deben realizar pruebas al funcionamiento de la aplicación de costos mediante el seguimiento a una orden de producción o de servicio y también una prueba al kárdex de materia prima y de producto terminado.

5. **Riesgos:** se debe realizar una descripción de los riesgos a los cuales puede estar expuesta la empresa si este ciclo no se encuentra debidamente controlado, tales como subvaloración o sobrevaloración de los inventarios, del costo de ventas y de la utilidad, incumplimiento de la normatividad contable en cuanto al manejo de los costos y los inventarios, desconocimiento del costo de la capacidad ociosa y preparación de información poco útil para la toma de decisiones relacionadas con fijación de precios, márgenes de utilidad, entre otros.

6. **Detalle de los procedimientos a desarrollar por parte del auditor:** en este punto es donde se debe detallar el trabajo a desarrollar para lograr una adecuada revisión de este ciclo. Los procedimientos más importantes se detallan a continuación:

- Efectuar revisión al cumplimiento de la normatividad relacionada con
 - ✓ Sistema de inventario (periódico – permanente)
 - ✓ Método de valoración de inventarios (Promedio, PEPS)
 - ✓ Valuación del inventario (costo histórico o valor de realización)
 - ✓ Manejo de las cuentas contables (Decreto 2650)
 - ✓ Prorrates de las variaciones (Concepto DIAN 100447 del diciembre 30 de 1998)
 - ✓ Sistema de costos (para empresas de sectores específicos como salud o servicios públicos domiciliarios)
 - ✓ Estados financieros de propósito especial (Decreto 2649, NIC 1 y 2)

- Evaluar la forma en que la empresa separa y registra aquellos recursos que a la vez son costo y gasto, tales como servicios públicos, depreciaciones, seguros, mantenimientos, arrendamientos, entre otros (Solicitar los criterios que utilizan para la separación).

- Determinar las áreas de responsabilidad, actividades, procesos o productos/servicios que son objeto de costeo en la empresa.

- Revisar (una muestra) las fichas u hojas de costos de los productos, determinando los conceptos de costo que se incluyen en ella (Materiales, Mano de obra, CIF, Servicios de terceros).

- Revisar el flujo de cuentas contables que se utilizan en el ciclo de costos (71, 72, 73, 74 u otras de acuerdo al plan de cuentas que utilice la empresa). Esta revisión implica un seguimiento a una orden de producción para verificar que las salidas del

inventario de materia prima (1405) ingresan a una cuenta 71 (material directo) o 73 (material indirecto)

- Conciliar el saldo neto de la cuenta 71 contra el consumo de materia prima reportado por el área de producción o por el almacén. Si existen diferencias deben estar explicadas en conceptos como: ventas de materia prima, desperdicios, consumos propios, material indirecto, etc.
- Verificar el manejo que hace la empresa de los desperdicios de materia prima, determinando si se contabilizan como un mayor valor de las unidades producidas o se restan del costo y se contabilizan como gastos.
- Revisar los criterios que utiliza la empresa para clasificar la mano de obra en las cuentas 72 (mano de obra directa) y 73 (mano de obra indirecta). Las contrataciones de personal relacionado con la fabricación de los productos o con la prestación de los servicios que se haga con empresas de servicios temporales se debe estar registrada en cuentas del grupo 74.
- Determinar si la empresa calcula el costo de los tiempos improductivos u ociosos. Si lo hace verificar la forma como se registran en la contabilidad (costo o gasto).
- Revisar los conceptos que se están cargando como costos indirectos en la cuenta 73 (material indirecto, mano de obra indirecta, depreciaciones, seguros, arrendamientos, servicios públicos, etc.).
- Revisar los conceptos manejados en la cuenta 74. En esta cuenta se debería registrar todos los componentes del proceso de producción o prestación del servicio que se encuentre subcontratados con terceros. Deben existir tantas subcuentas como contratos se tengan.
- De acuerdo con las revisiones anteriores, se debe determinar la proporción que tiene cada elemento del costo dentro del costo total de producción, para hallar cuál es el elemento más significativo (materia prima, mano de obra, costos indirectos, servicios de terceros) en los estados financieros, y concentrar los esfuerzos de la revisión en los más importantes. Identificar el sistema de costos utilizado por la empresa, así:
 - ✓ Determinar la **base de costeo utilizada**: Real, predeterminada o una mezcla de los dos

- ✓ **Identificar el método de asignación:** Absorbente (que incluye todos los costos), variable, directo, ABC). Para todas las empresas, excepto las de servicios públicos domiciliarios es obligatorio el método absorbente.
 - ✓ **Método de acumulación:** Órdenes de trabajo, de producción o de servicios; procesos; proyectos, etc.
 - ✓ Determinar la forma como la empresa calcula su capacidad de producción y la periodicidad con la cual se cambia este valor.
 - ✓ Si se utiliza base predeterminada (estándar), se debe determinar la forma en que la empresa calcula la tasa o tasas de materiales, mano de obra o CIF.
-
- Determinar la forma en que las ordenes de trabajo o la producción absorbe costos y las cuentas que se utiliza en dicho procedimiento (normalmente no son las mismas en las cuales se registran los costos reales, se utilizan cuentas denominadas traslado de costos, absorción de costos, entre otras.
 - Determinar el procedimiento mediante el cual la empresa valora la producción en proceso. El costo acumulado en las órdenes abiertas al cierre del periodo contable debería cruzar con el saldo de la cuenta 1410 de inventario producto en proceso, las diferencias deben estar justificadas por la empresa.
 - Determinar el procedimiento utilizado por la empresa para ingresar las unidades al inventario de producto terminado (1430), si cierra cada orden y calcula el costo de cada unidad dentro de la orden o si establece otro tipo de costo para valorar las unidades.
 - Si la empresa utiliza una base predeterminada (estándar) de costos, se debe verificar el cálculo y prorrateo de las variaciones que se generan entre este costo y el realmente consumido. Las cuentas contables 7 deben reflejar en los movimientos débito los consumos reales, los créditos representan el costo absorbido por la producción y la diferencia entre débitos y créditos representa las variaciones, las cuales se deben registrar en una cuenta contable independiente. Se debe verificar la forma en la cual la empresa cierra las cuentas de variaciones, si las prorratea entre los inventarios de productos en proceso, producto terminado y el costo de ventas o si cierra todo el valor de la variación contra el costo de ventas o contra un gasto.
 - Calcular el peso porcentual que tienen las variaciones en relación con el costo total de producción y con la utilidad, para determinar lo acertado del costo predeterminado frente al real y el efecto que pueden tener dichas variaciones en los resultados del periodo en el evento de que se asignen totalmente a los resultados.

- Verificar el saldo de las cuentas 1405, 1410 y 1430 en la contabilidad comparándolo con el que se refleja en la aplicación que maneja los inventarios. Las diferencias entre los dos subsistemas pueden estar justificadas en el prorrateo de las variaciones cuando la empresa sólo realiza los ajustes en la contabilidad.
- Si la empresa prepara el estado del costo de producción y venta, se deben comparar los datos reportados en dicho estado con las cifras contables. Si no existe este informe, se debe preparar a partir de las cifras que reporta el área de producción o el área de costos, determinando si el valor que arroja el costo de ventas difiere de lo que se encuentra registrado en la contabilidad en dicha cuenta. Si existen diferencias se deben solicitar las respectivas justificaciones.
- Realizar una prueba al kárdex de materia prima y de producto terminado para verificar la adecuada aplicación del método de valoración. Validando en el kárdex que no existan referencias con costos negativos, ceros o costos demasiado altos o bajos con respecto a los precios de venta.
- Verificar que cuando cambia el costo estándar de las materias primas o producto terminado (para las empresas que utilizan este procedimiento) no se están revalorizando las unidades en inventario, por efectos de ajustes a los costos.

7. Conclusiones

- Prepare las recomendaciones de control interno
- Prepare el borrador del informe y discúptalo con los responsables del proceso, obtenga de ellos comentarios y compromisos relacionados con las recomendaciones.
- Prepare el informe definitivo de auditoría
- Organice, referencie y archive debidamente los papeles de trabajo
- Concluya con base en el resultado de las pruebas, partiendo del cumplimiento de los objetivos.

Esta propuesta de programa contiene los aspectos básicos sobre los cuales se debe centrar la auditoría al ciclo de costos, hasta que las unidades se encuentran en el inventario y debe ser complementado con los procedimientos desarrollados para el conteo de unidades y los inventarios físicos y se debe adaptar de acuerdo con las características propias de cada empresa.

Bibliografía

Álvarez, J., y otros (1996). *Contabilidad de gestión avanzada*. Editorial McGraw Hill. España.

Amat, O. (2011). *Contabilidad y gestión de costes*. Profit editorial. España.

Arbeláez, D.F. (2012). *Problemas, retos, competencias y aspectos de calidad en la enseñanza de la auditoría: una aproximación a las percepciones de estudiantes y docentes*. Revista Latinoamericana de Estudios Educativos.

Arens, A. (1996). *Auditoria un enfoque integral*. Editorial McGraw Hill. México.

Arter, D. (2004) *Auditorias de la calidad para mejorar su comportamiento*. España.

Barfield, J.T., Raiborn, C.A., Kinney, M.R. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. Thomson editores. México.

Bernal, F. (2011). Auditoría de costos de producción [versión electrónica] , *actualidad empresarial*, 235.

Duque, M.I. (2013). La importancia de programas especializados de auditoría para el ciclo de costos e inventarios. Ponencia. Medellín.

Duque, M.I., Osorio, J.A., Agudelo, D.M. (2010). Los inventarios en las empresas manufactureras. Su tratamiento y valoración. Una mirada desde la contabilidad de costos. *Revista contaduría Universidad de Antioquia*, número 56. Medellín.

Harper, W.M. (1982). *Contabilidad de Costes*. Editorial EDAF. España.

Horngrén, C.T., Foster, G. Datar, S. (2007). *Contabilidad de costos*. Editorial Thomson. México.

Declaraciones sobre normas de auditoría volumen 1. (1994). México. Equus Impresores, S.A de C.V

Declaraciones sobre normas de auditoría volumen 2. (1994). México. Equus Impresores, S.A de C.V

Duque, M.I., Osorio, J.A. (2012) "La luz que ofrece el estado del costo de producción y venta frente a las sobras de las NIIF" En: Perú. *Evento: VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión y VIII Congreso Iberoamericano de Administración empresarial y contabilidad*.

Estupiñan, R. (2004). *Papeles de trabajo en la auditoría financiera*. Bogotá, ECOE EDICIONES.

Fonseca, O. (2007). *Auditoría gubernamental moderna*. Primera edición. Lima.

Hansen, D., Mowen, M. (1996). *Administración de costos: contabilidad y control*. International Thomson Editores. México.

Harper, W.M. (1982). *Contabilidad de Costes*. Editorial EDAF. España.

Horngren, Charles T. (2007). *Contabilidad de costos*. Pearson Educación.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (Autor Corporativo), Suarez Arana, Jorge Abenamar (Traductor) (2001). *Normas internacionales de auditoría: Pronunciamientos técnicos*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Sexta edición México.

López, I., Gómez, M.I. (2013). *Auditoría logística para evaluar el nivel de gestión de inventarios en empresas*. Instituto Superior Politécnico José Antonio Echeverría (Cujae).

Meigs, R.F., y otros. (2002). *Contabilidad, la base para la toma de decisiones comerciales*. Editorial McGraw Hill. Bogotá.

OECD (2009). El método del inventario permanente – resumen. En OECD, *Medición del capital - Manual OCDE 2009: Segunda edición*, OECD Publishing.

OECD (2009). Anexo c: método de inventario permanente simplificado, in OECD, *Medición del capital - Manual OCDE 2009: Segunda edición*, OECD Publishing.

OECD (2009). Costos del usuario. in OECD, *Medición del capital - Manual OCDE 2009: Segunda edición*, OECD Publishing.

Padin, M.B. (2008). *Auditoría externa: responsabilidades cuando se trabaja con otros profesionales*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

Perdomo, A. *Fundamentos del control interno*. Novena edición.

Puerta, U. (1999), *Revista universidad de San Buenaventura*, Medellín.

Radburn, W.F. (2002). De un modelo de control a un modelo de auditoría moderna. *sindéresis*, 5, 111-1124.

Santillana, J.R. (1996). *Auditoría interna integral*, México D.F. ECAFSA.

Suarez, A.S. (1991), *la moderna auditoría, un análisis conceptual y metodológico*. España, McGraw Hill.

Téllez, B.R. (2004). *Auditoría: un enfoque práctico*. Cengage Learning Editores. México.

Zapata, P. (2007). *Contabilidad de costos. Herramienta para la toma de decisiones*. Bogotá