

185
175



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

IMPORTANCIA Y REVISION DE LOS INVENTARIOS

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
PARA OBTENER EL TITULO DE ;
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A N:
AGUSTIN SALAZAR CRUZ
JOSE LUIS RODRIGUEZ ARRIAGA**

Director del Seminario:
C. P. FRANCISCO DANIEL CORTES

1982.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

IMPORTANCIA Y REVISION DE LOS INVENTARIOS

	Página
Introducción.....	1
<u>CAPITULO PRIMERO.-Generalidades.....</u>	<u>2</u>
1 Concepto.....	3
2 Principios de contabilidad aplicables.....	6
3 Importancia de los inventarios.....	8
4 Clasificación y presentación en los estados fi nancieros.....	9
<u>CAPITULO SEGUNDO.-Examen de los inventarios.....</u>	<u>12</u>
1 Estudio y evaluación del control interno.....	12
2 Planeación de la revisión.....	17
3 Métodos de valuación.....	22
3.1 Identificados.....	22
3.2 Promedios.....	22
3.3 PEPS (Primeras entradas, primeras salidas)	23
3.4 UEPS (Ultimas entradas, primeras salidas).	23
3.5 Detallistas.....	24
4 Procedimientos aplicables.....	28
4.1 Toma física de los inventarios.....	29
4.2 Valuación.....	42
4.3 Verificación de las extensiones y sumas...	51
4.4 Conexión de pruebas físicas.....	55
4.5 Pruebas de costo o mercado.....	56
4.6 Verificación de la mercancía en tránsito..	58

<u>CAPITULO TERCERO.-Situaciones en la revisión de inventarios.....</u>	61
1 Problemas que se encuentran en la práctica....	61
2 Los faltantes y sobrantes de inventario y sus medidas correctivas.....	66
3 Elementos clave para el control interno de los inventarios.....	67
<u>CAPITULO CUARTO.-Dictamen, carta de recomendaciones, revaluación y notas a los estados financieros.....</u>	73
1 Situaciones que pueden influir en la opinión del auditor.....	77
1.1 Salvedades.....	77
1.2 Abstención de opinión.....	81
1.3 Dictámenes fragmentarios o parciales.....	83
1.4 Dictamen negativo.....	84
2 Recomendaciones para mejorar el control interno de los inventarios.....	85
2.1 Comentarios generales.....	85
2.2 Situaciones especiales a incluir en la carta de recomendaciones.....	86
2.3 Modelo de carta.....	88
3 Revaluación de los inventarios.....	109
4 Notas a los estados financieros.....	122
Conclusiones.....	126
Bibliografía.....	129

I N T R O D U C C I O N

Los inventarios representan uno de los rubros principales dentro de los activos en la mayoría de las empresas manufactureras y comerciales y son importantes en muchos otros tipos de Compañías, además de ser una de las áreas más inquietantes para los Administradores, Contadores, Gerentes de Producción y algunas otras personas interesadas en los negocios.

Consideramos que a pesar de ser una de las áreas de las que más se escribe y comenta, seguirá siendo siempre de actualidad, debido a sus diferentes fases, que en su mayoría son complicadas, así como a los fenómenos económicos que la afectan y que últimamente han sido muy pronunciados.

Nuestro estudio no tiene más pretensión que la de destacar someramente la importancia que tiene en la Auditoría de Estados Financieros el renglón de los inventarios, así como enunciar algunas ideas de como reducir los faltantes y sobrantes, de tal manera que se optimicen los resultados de dicha inversión; además de ofrecer algunas recomendaciones para mejorar el control interno de los inventarios.

No pretendemos a través de éste trabajo, mostrar técnicas y procedimientos innovadores en el campo de la Auditoría, sino más bien externar nuestra opinión, en base a nuestra incipiente experiencia profesional práctica y a los conocimientos adquiridos en clase, esperando que sea una pequeña aportación a la profesión en dicha materia.

CAPITULO PRIMERO

GENERALIDADES

Cuando usamos la palabra inventarios en contabilidad y en auditoría nos referimos en general, a las cuentas de almacén de activo circulante en que se registran los artículos o materiales que constituyen el tráfico normal del negocio.

Generalmente éste es uno de los renglones más importantes en los estados financieros de empresas tanto industriales como comerciales y los problemas contables que implica son múltiples y dependen tanto del tipo de giro del negocio, como de los controles y sistemas contables.

Es necesario comentar brevemente sobre los estados financieros, ya que es importante señalar cual es el objetivo específico de éstos y su relación con los inventarios. Los estados financieros son el resultado de todas y cada una de las operaciones que una entidad económica ha celebrado durante un período determinado a una fecha, es lo que podríamos decir el retrato de dicha entidad.

La utilidad de ellos consiste en la información oportuna, veraz y accesible a los accionistas, a los proveedores, al fisco y a terceros interesados en los resultados de la compañía.

1 CONCEPTO

Ahora bien se entiende por inventarios las mercancías y materiales cuya transformación y/o venta constituyen el objeto principal del negocio.

En el caso de los comercios, los inventarios son las mercancías que adquieren para vender en simple labor de intermediarios.

En las industrias los inventarios se constituyen por las materias primas, las materias semitransformadas (producción en proceso) y los productos terminados de que disponen en un momento dado.

Los cargos a estas cuentas se hacen por compras o producciones y los créditos implican salidas por ventas o trasposos a la producción, su saldo representa el valor de adquisición o fabricación de las existencias físicas propiedad de la empresa.

Para el comité de procedimientos de contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos la definición de los inventarios es la siguiente:

"El término inventarios...se usa para designar el total de todos los renglones de propiedad tangible que:

- (1) Se tienen para la venta en el curso normal del negocio.
- (2) Están en proceso de producción para tales ven-

tas o,

- (3) Van a ser consumidos normalmente en la producción de mercancías o servicios disponibles para la venta.

Por lo general las clases de inventarios descritos con anterioridad se refieren a los productos terminados o comprados, productos en proceso, materias primas y accesorios.

Un problema importante en la contabilidad es la determinación de ciertas mercancías que van a ser incluidas o excluidas del inventario.

Por lo general, la mayor parte del volumen de los inventarios de la compañía es propiedad de la misma y/o -- bien se almacenan en sus locales o se guardan fuera de los locales de la compañía. No obstante, una parte importante de los inventarios puede estar en proceso de ser comprada o vendida. Se incluyen como ejemplos las mercancías en -- consignación, mercancías compradas en tránsito y mercancías vendidas pero no embarcadas.

La base principal de la contabilidad para los inventarios es el costo, el cual ha sido definido como el precio pagado. Aplicado a los inventarios el costo significa en principio la suma de las erogaciones aplicables y los -- cargos directos o indirectos incurridos en llevar un artículo a su condición de existencia y localidad.

El costo para fines de inventarios se puede determinar en algunas de las muchas suposiciones en cuanto a los factores del flujo de los costos (tales como PEPS, Precio Promedio y UEPS), el objetivo principal en la selección de un método sería el de escoger el que, bajo las circunstancias, refleje en forma clara la utilidad periódica.

Para Eric L. Kohler la palabra "inventario" se refiere al activo físico de un negocio, que se tiene para:

- a) Venta (mercancía comprada para revender, artículos terminados (manufacturados) y las partes de repuesto consiguiente).
- b) Operaciones de fabricación que convertirán ese activo en productos comerciales (artículos semi terminados, partes terminadas subensambles y materia prima o materiales directos).
- c) Material de servicio (por ejemplo, materiales indirectos, accesorios de fabricación, papelería de oficina).

La tarea del auditor es asegurarse de que las partidas que forman el inventario existieron físicamente a la fecha del estado de situación financiera, y fueron valuadas a un costo real, que puede decirse que está razonablemente aplicado y que es recuperable en el futuro.

Robert H. Montgomery en su definición descriptiva dice:

"los inventarios usualmente incluyen sólo artículos de propiedad personal tangible, los cuales, en vista de su naturaleza, cantidades y condición, serán vendidos o entrarán a la producción de artículos para ser vendidos en el curso ordinario del negocio, dentro de un período razonable de tiempo".

2 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES

Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en una empresa o ente económico, relativas al rubro de inventarios, será necesario tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad a saber:

Período Contable.- Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; en términos generales los costos y gastos deben identificarse con el período en que se originaron, así como con el ingreso, independientemente de la fecha en que se paguen.

Realización.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

- a) Cuando se han efectuado transacciones con otros entes económicos

- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de su origen y
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Valor Histórico Original.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideran realizados contablemente.

Este principio tiene relación con los inventarios principalmente por dos razones:

- a) Debido a que el costo es la base para su registro en libros y su valuación.
- b) En virtud de que la cuenta complementaria de inventarios (reserva para obsolescencia, de lento movimiento) basan su estimación en el costo original.

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

Este principio establece que tanto los principios de contabilidad como el modo de aplicarlos, no debe diferir de los usados con anterioridad.

Cuando se presenta la inconsistencia, el auditor deberá mencionarlo en su dictamen, haciendo la salvedad de estar o no de acuerdo con el cambio efectuado y cuantificando las repercusiones que tuvo dicho cambio en los estados financieros y principalmente en los resultados de operación. Este principio tiene relación con los inventarios, cuando se efectúa el cambio de un año a otro en el método usado para valuar los inventarios o bien en la aplicación de principios de contabilidad.

3 IMPORTANCIA DE LOS INVENTARIOS

Los inventarios para muchas empresas es uno de los rubros más importantes que aparecen en el estado de situación financiera, por lo cual los problemas de inventarios relacionados con cantidades en existencia muy pequeña o demasiado grandes, pueden ser la causa del fracaso de los negocios. Su importancia en una empresa comercial consiste en el manejo, control y la valuación de estos, ya que la única actividad será la de compra-venta.

En cambio en las empresas industriales o de transformación la importancia radica en conocer, registrar, valuar e informar el costo que tienen desde el momento en que entran al almacén como materia prima hasta que se ob -

tienen un producto terminado.

El fabricante debe tener un buen control de abastecimientos de materias primas y materiales, ya que si deja de tener existencias de un artículo primordial de inventario, podría dar por resultado perjuicios en la producción y posibles pérdidas de clientes, no sólo para ese artículo sino para muchos otros en el futuro, por lo tanto una administración eficaz de los inventarios puede ser una contribución muy significativa a las ganancias de una empresa, además de aumentar sus ingresos y su activo. Para la auditoría este mismo renglón es importante por la misma repercusión que tiene en los resultados de cualquier tipo de empresa.

4 CLASIFICACION Y PRESENTACION DE LOS INVENTARIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

La siguiente clasificación de inventarios se hace atendiendo a la naturaleza del negocio:

- a) Artículos Terminados - En empresas de tipo comercial se dedican únicamente a comprar y vender, ya sea como mayoristas, medio mayoristas o detallistas.

Comerciales

- b) Suministros - Este tipo de inventarios -- por lo general son utensilios y efectos -- para empacar, para la entrega de la mercancía, papelería, etc.

a) Materias Primas - Este tipo de inventarios representan el punto de partida de la actividad manufacturera, por estar constituido por los bienes sujetos a transformación.

b) Producción en Proceso - Aquí se incluyen - todos aquellos materiales que han sido procesados en parte, pero que aún no se ha -- terminado con todos los pasos que comprende su completa transformación.

Industriales

c) Productos Terminados - En él se consideran aquellos artículos que su proceso productivo esta totalmente terminado.

d) Materiales diversos - Aquí se incluirían - todos los materiales que no forman parte - del producto y que sin embargo son necesarios para la terminación y entrega de estos, como utensilios y efectos para empacar, papelería, etc.

PRESENTACION EN EL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA

La partida correspondiente a los inventarios se debe presentar formando parte del activo circulante, generalmente después de las cuentas por cobrar.

Cuando los inventarios representan una partida im-portante dentro del activo circulante, es muy conveniente-separar o dividir si es posible, cada uno de los inventa -

rios de que disponga la empresa, es decir mencionar que -- cantidad corresponde a Materias Primas, a Producción en -- Proceso y a Artículos Terminados. Esta separación puede -- señalar situaciones muy especiales o fallas generales en -- la programación de compras, producción o ventas.

Será necesario indicar en el estado de situación -- financiera por medio de notas, la base que se empleo para -- la valuación del inventario, haciendo referencia del méto-- do seguido para la determinación del costo, también será -- importante el mencionar si existen gravámenes sobre los in-- ventarios y si esto sucede deberán relacionarse claramente -- con la partida con que se registre el pasivo correspondien-- te. Generalmente el motivo con que se gravan los inventa-- rios son los préstamos de habilitación o avío.

La consistencia en los métodos de valuación del in-- ventario es de gran importancia, particularmente para la -- determinación de las utilidades, esta mención deberá hacer-- se mediante una nota aclaratoria a los estados financieros -- de cualquier cambio en el método de valuación o en la apli-- cación de un principio durante el período contable, que -- afecte la comparabilidad de los estados financieros actua-- les con los períodos anteriores. Al mencionarse el cambio -- se deberá expresar el importe del efecto sobre los resulta-- dos del período.

CAPITULO SEGUNDO

EXAMEN DE LOS INVENTARIOS

1 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Control interno es la estructura organizacional y todos los métodos y procedimientos que se adoptan dentro de una empresa para:

- a) Salvaguardar los activos y asegurar lo apropiado de los pasivos de la empresa.
- b) Asegurar lo apropiado de las transacciones y la exactitud, confiabilidad y razonabilidad de la información producida por los sistemas de contabilidad.
- c) Asegurar que se obtengan los recursos necesarios y que se utilicen en forma efectiva y eficiente para lograr los objetivos de la empresa.
- d) Mantener la adhesión a las políticas gerenciales.

El estudio y evaluación del control interno de la sección relativa a inventarios le permiten al auditor determinar el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Es conveniente efectuar la revisión del control interno antes del cierre de las operaciones, ya que permite ajustar el programa de auditoría en función a la eficiencia

o deficiencia que muestre.

Un buen control interno de inventarios abarcará funciones tales como los movimientos de compras, de transformación, de ventas, de conservación y manejo de las mercancías dentro de la misma empresa.

La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno relativo a inventarios deberá dirigirse principalmente a los procedimientos relativos a los siguientes aspectos:

- a) Control que se ejerce sobre la custodia física - de los inventarios.
- b) Control de las existencias físicas y de sus movimientos por medio de registros adecuados (de preferencia inventarios perpetuos)
- c) La comparación periódica de dichos registros con los saldos en las cuentas de mayor.
- d) Planeación y ejecución de los inventarios físi-cos, su recopilación, valuación y comparación con los libros, y la investigación de las diferencias como resultado de los inventarios físicos.
- e) Segregación de funciones existentes en cuanto al registro, custodia, compra, recepción y embarque de los inventarios.
- f) Control de que todo lo que se embarca se regis -

tra, y en su caso se factura oportunamente.

- g) Registro oportuno de todo lo que se recibe y -- del pasivo correspondiente.
- h) Control sobre la obtención, manejo y custodia - de la evidencia documental que ampare las entra - das y salidas de inventarios, propiedad de la - empresa y de aquellos recibidos en consignación.
- i) Método de valuación de los inventarios incluyen - do las bases seguidas para el registro y acumu - lación de los materiales, mano de obra directa - y gastos indirectos en el caso de empresas in - dustriales.
- j) La comprobación que efectúan los empleados de - la empresa acerca de la corrección aritmética - de los inventarios finales o periódicos.
- k) Estudios e investigaciones para determinar la - posible existencia de inventarios dañados, obso - letos o pasados de moda.
- l) Existencia de seguros por montos adecuados con - objeto de cubrir los riesgos inherentes al mane - jo de los inventarios, incluyendo las fianzas - del personal que interviene en su manejo.
- m) Informes que se preparan, su contenido, oportu - nidad, a quiénes se distribuyen, grado de con -

trol que se ejerce a través de ellos y de las distintas líneas de autoridad.

Un tipo de cuestionario de control interno sería el siguiente:

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

INVENTARIO

	<u>SI</u>	<u>NO</u>
1.- ¿Es responsable el almacenista de los inventarios?	—	—
2.- ¿Son adecuadas las precauciones contra el robo?	—	—
3.- ¿Se llevan inventarios perpetuos para los artículos siguientes?	—	—
a) Materias primas	—	—
b) Producción en proceso	—	—
c) Artículos terminados	—	—
d) Suministros para fábrica	—	—
4.- ¿Se entregan a un departamento de existencias todas las partidas compradas?	—	—
5.- ¿Se hacen todas las entregas del departamento de existencias mediante requisiciones únicamente?	—	—
6.- ¿Llevan los libros del departamento de existencias empleados independientes de almacenistas?	—	—
7.- ¿Se verifican por cuenta física los libros de inventario perpetuo cuando menos una vez cada doce meses?	—	—
8.- ¿Se investigan, aprueban y se da cuenta de todas las discrepancias entre los libros de inventario perpetuo y la cuenta física?	—	—

SI NO

- 9.- ¿Se ejerce una vigilancia adecuada sobre las ventas de deshechos y los inventarios de materiales de deshecho? _ _
- 10.- ¿Se informa periódicamente a una persona responsable acerca de las mercancías anticuadas, estropeadas, de las partidas que se mueven con lentitud, y de las cantidades excesivas? _ _
- 11.- ¿Se contabilizan cuidadosamente las partidas siguientes:
- a) Mercancías recibidas en comisión _ _
 - b) Mercancías enviadas en consignación _ _
 - c) Mercancías enviadas C.O.D. _ _
 - d) Envases devolutivos _ _
 - e) Mercancías en almacenes _ _
 - f) Materiales enviados a los proveedores, subcontratistas, etc. _ _
- 12.- ¿Se contabilizan en el período debido las utilidades sobre consignaciones? _ _
- 13.- ¿Las mercancías en existencia de propiedad ajena:
- a) ¿Se separan físicamente, si es necesario? _ _
 - b) ¿Se contabilizan? _ _
- 14.- Cuando los suministros de fábrica se cargan a gastos, ¿se ejerce un control físico adecuado sobre las partidas no usadas? _ _
- 15.- Cuando se va a contar físicamente el inventario, ¿se preparan adecuadas instrucciones por escrito? _ _
- 16.- ¿Pueden los empleados identificar sin dificultad los inventarios a la hora de contarlos? _ _
- 17.- ¿Verifican la cuenta del inventario personas independientes de las encargadas de llevar los libros de inventario? _ _

SI NO

- 18.- ¿Se controlan debidamente después de contar el inventario las etiquetas, hojas, etc., que se usaron para contarlo? -- --
- 19.- ¿Se hace un corte apropiado de los ingresos y egresos de inventario? -- --
- 20.- ¿Es satisfactoria la disposición material del inventario? -- --
- 21.- Las personas que manejan los inventarios, ¿están separadas de las funciones siguientes? -- --
- a) Facturación de ventas -- --
- b) Contabilización de compras -- --
- 22.- Al hacer inventario, ¿se verifican independientemente las operaciones de oficina que se detallan a continuación? -- --
- a) Transferencias en cantidad a los resúmenes de inventario -- --
- b) Precios aplicados -- --
- c) Multiplicaciones (extensiones) -- --
- d) Sumas -- --
- e) Unidades usadas en los incisos anteriores - a), b) y c) -- --
- 23.- En caso de que lleve un sistema de costos: -- --
- a) ¿Es parte del mayor general? -- --
- b) ¿Dá por resultado que se pongan precios adecuados a los inventarios? -- --
- c) ¿Fija el costo de ventas con acierto aplicando precios corrientes? -- --
- 24.- ¿Es adecuada la cobertura de seguros? -- --

2 PLANEACION DE LA REVISION

Dentro de las normas de auditoría generalmente -- aceptadas, las normas de la ejecución del trabajo exigen que la auditoría de estados financieros sea cuidadosamente planeada.

La planeación de la auditoría consiste en decidir previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, que alcance se va a dar a las pruebas, con que oportunidad se van a aplicar y cuales son los papeles de trabajo donde se van a plasmar los resultados obtenidos, también forma parte de la planeación el decidir cual es el personal que va a intervenir en el desarrollo del trabajo y supervisar la calidad del trabajo. Los objetivos de la planeación se lograrán obteniendo o preparando lo siguiente:

- a) Conocimiento del equipo de auditoría con respecto al cliente mediante:
 - Nuestra propia documentación de auditorías de años anteriores
 - Visitas a las localidades del cliente
 - Pláticas con la gerencia y empleados del cliente
 - Publicaciones del cliente, tales como manuales, informes mensuales o anuales, presupuestos y actas de juntas del Consejo de Administración.
- b) Determinación de la auditabilidad, el riesgo probable y la importancia relativa. Una vez que hallamos obtenido un conocimiento adecuado del negocio, estaremos en posición de empezar nuestra evaluación de la auditabilidad del negocio del cliente, de la aceptación del riesgo profesional

involucrado y de desarrollar algunas guías de orientación iniciales sobre las normas de importancia relativa que habrán de utilizarse para la auditoría.

- c) Identificación de los tipos importantes de transacciones y errores probables. Los tipos importantes de transacciones, son aquellos que en conjunto tienen un impacto importante sobre los estados financieros, debido a lo anterior es necesario considerarlos para el enfoque de la auditoría, así como sus errores probables.
- d) Descripción exacta de los sistemas, estas mostrarán como se procesan las transacciones y como los controles internos previenen, detectan y corrigen los errores probables, igualmente deberán mostrar las fuentes de evidencia para esas transacciones. Las descripciones pueden ser mediante diagramas de flujo o una descripción escrita del sistema.
- e) Evaluación de los controles internos, la razón por la que se evalúan los controles internos es determinar su confiabilidad aparente para prevenir o detectar y corregir errores probables. Esta evaluación nos permitirá determinar la medida en la que confiaremos en los controles internos y, por lo tanto, en el diseño.

de nuestro enfoque de auditoría.

Ahora bien, es importante que las actividades se realicen en la secuencia que se muestra, aún cuando las actividades una vez iniciadas, estarán presentes durante todo el tiempo que abarque la auditoría. La ejecución de cualquier actividad depende del seguimiento que se le dena a las actividades anteriores.

Los principales objetivos del contador público al efectuar la revisión de inventarios, son los siguientes:

- a) Comprobar su existencia física. Asegurarse de que el procedimiento seguido por la empresa al practicar el inventario físico garantice una correcta determinación de las cantidades en existencia y del estado de los inventarios.
- b) Asegurarse a la fecha del inventario físico y al final del ejercicio de que todos los movimientos por mercancías recibidas y de artículos embarcados y facturados son contabilizados en el período que les corresponde.
- c) Qué los métodos de valuación estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente con relación al ejercicio anterior.
- d) Que los registros de inventarios sean ajustados a los resultados de los recuentos físicos, des-

pués de que se investiguen y aclaren debidamente las diferencias de importancia.

- e) Que la empresa tenga la documentación necesaria que compruebe la propiedad de las existencias.
- f) Que contengan solamente artículos y materiales en buenas condiciones de uso o de venta, o bien que se establezcan las estimaciones necesarias que reconozcan la pérdida de valor al disponer de los inventarios en mal estado, obsoletos o de lento movimiento.
- g) Que los inventarios en tránsito se encuentren debidamente contabilizados, de acuerdo con las condiciones de la compra que serán las que determinen si son propiedad de la empresa.
- h) En el caso de estados financieros consolidados o combinados asegurarse de que se eliminen las utilidades de las existencias compradas a compañías que formen parte de la consolidación o combinación.
- i) Que las existencias propiedad de terceros en poder de la empresa estén debidamente controladas y segregadas.
- j) Que su presentación en el estado de situación financiera o en sus notas sea correcta y se haga una revelación suficiente respecto a:

- Grupos de partidas que las integran
- Métodos de valuación
- Estimaciones por pérdida de valor
- Compras a afiliadas
- Gravámenes sobre los inventarios

3 METODOS DE VALUACION

Se ha mencionado con anterioridad la importancia de los inventarios en el estado de situación financiera y en el estado de resultados por lo que un error considerable en la valuación de los mismos no solamente alteraría el importe del activo circulante, sino que también varía la utilidad neta del ejercicio.

Uno de los objetivos de la contabilidad debe ser el brindar guías útiles en busca de métodos de valuación que proporcionen mejores mediciones de los inventarios y por consiguiente información más veraz.

Los inventarios pueden ser valuados de acuerdo a los siguientes métodos:

3.1 Identificados - Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

3.2 Promedios - Como su nombre lo indica, la forma

de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

- 3.3 PEPS (Primeras entradas, primeras salidas) ----
consiste en que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, sean los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y que para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.

A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios, se deben al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

- 3.4 UEPS (Ultimas entradas, primeras salidas) - Con

siste en suponer que los últimos artículos al entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

Como en el caso del método "PEPS", el manejo físico de los artículos no necesariamente tienen que coincidir con la forma en que se valúan y también deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo.

A través de la aplicación de este método, puede llegarse al caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiriera en forma importante de su valor actual.

3.5 Detallistas - En este Método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precio de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.

Las empresas que se dedican a la venta al menu-

deo (tiendas de departamentos, ropa, de descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
- b) Agrupación de artículos homogéneos.
- c) Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.
- d) Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

Cada empresa debe seleccionar los métodos de valuación que más se adecúen a sus características y aplicarlos en forma consistente, a no ser que se presenten cambios en las condiciones originales, en cuyo caso debe hacerse la revelación necesaria.

El problema de valuación de los inventarios incluye necesariamente los aspectos de determinación correcta del costo y valuación propiamente dicha, es decir, el auditor -

debe cerciorarse de que la contabilización de los inventarios se ha hecho estrictamente al costo (con cualquiera de los métodos de valuación ya señalados), para que su presentación final en el estado de situación financiera se haga a ese costo o al "precio de mercado", el que sea menor.

Para este objeto el auditor habrá de cerciorarse en primer lugar que los costos asignados al inventario son correctos y después de determinar el "valor de mercado".

Algunos ejemplos de los métodos de valuación serían los siguientes:

Descripción de las operaciones.

- 1.- Se efectuó una compra de 100 piezas a \$9.50 c/u el 6 de enero de 1981 según factura No.38.
- 2.- Compra de 200 piezas a \$10.00 c/u el 10 de enero de 1981 según factura No.39.
- 3.- Se realizó una venta de 80 piezas el 18 de enero de 1981 según vale No.31.
- 4.- Se hizo una compra de 50 piezas a \$10.50 c/u el 26 de enero de 1981 según factura No.45.
- 5.- Se realizó una venta de 150 piezas el 28 de enero de 1981 según vale No.86.

Artículos: Engrapadora

Almacén: 28

Máximo: 300

FECHA		UNIDADES		COSTO		VALORES			
FACT.	VALE	ENTRADA	SALIDA	EXISTENCIA	UNIT.	PROM.	DEBE	HABER	SALDO
<u>PROMEDIOS</u>									
6-01	f.38	100		100	9.50		950.00		950.00
10-01	f.39	200		300	10.00		2,000.00		2,950.00
8-01	v.31		80	220		9.83		786.40	2,163.60
26-01	f.45	50		270	10.50		525.00		2,688.60
8-01	v.86		150	120		9.96		1,494.00	1,194.60
<u>PEPS</u>									
6-01	f.38	100		100	9.50		950.00		950.00
10-01	f.39	200		300	10.00		2,000.00		2,950.00
8-01	v.31		80	220		9.50		760.00	2,190.00
26-01	f.45	50		270	10.50		525.00		2,715.00
8-01	v.86		150	120	20 -	9.50		1,490.00	1,225.00
					130 -	10.00			
<u>UEPS</u>									
06-01	f.38	100		100	9.50		950.00		950.00
10-01	f.39	200		300	10.00		2,000.00		2,950.00
18-01	v.31		80	220		10.00		800.00	2,150.00
-01	f.45	50		270	10.50		525.00		2,675.00
28-01	v.86		150	120	50 -	10.50		1,525.00	1,150.00
					100 -	10.00			

4 PROCEDIMIENTOS APLICABLES

Los procedimientos que se aplican en el área de inventarios en la revisión final son sumamente importantes, ya que si la compañía ha manejado mal sus costos esto se reflejará en los inventarios y por consecuencia en las utilidades de la compañía.

De lo anterior se desprende que al hacer la revisión de los inventarios se tenga mucho cuidado, tratando de cumplir los siguientes objetivos para formarse una opinión respecto a:

- a) Las cantidades representan apropiadamente los productos, materiales y suministros en existencia, en tránsito, en almacenes de depósito o en consignación que pertenecen a la compañía.
- b) Las partidas están valuadas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente, al más bajo de costo o mercado.
- c) Los listados de inventarios están correctamente compilados, multiplicados, sumados y resumidos, además de que los totales estén reflejados correctamente en la contabilidad.
- d) Las partidas en exceso, de lento movimiento, obsoletos, o en mal estado están reducidas a su valor neto de realización.

e) se ha hecho la revelación apropiada de cualquier gravámen con respecto a los inventarios dados en garantía o cedidos.

f) Los inventarios finales fueron determinados sobre bases uniformes con relación al año anterior en cuanto a cantidades, precios, cómputos, existencias excesivas de inventarios, etc..

Para asegurarse de lo anterior será necesario aplicar los siguientes procedimientos de auditoría que son:

4.1 TOMA FISICA DE LOS INVENTARIOS

El auditor debe estar presente al tomar el inventario y observar los procedimientos seguidos con objeto de quedar convencidos de que las cantidades que aparecen en inventario están en existencia, el auditor debe comprobar la exactitud del trabajo de oficina en el resumen del inventario.

Para la toma física de los inventarios deben fijarse planes definidos acerca de la fecha en que ha de tomarse el inventario físico, quienes han de supervisar su cuenta, el personal que ha de asignarse a los puestos de revisión y la secuencia misma para tomar dicho inventario.

Este debe disponerse de forma que el trabajo se realice con eficiencia y rapidez, una forma de tomar el inventario sería la siguiente:

Deben numerarse por anticipado en forma consecutiva las etiquetas de inventario por duplicado, o bien una sola-separada por una perforación que contenga los mismos datos-en la parte superior e inferior de la perforación.

El personal encargado de la toma del inventario deberá pesar, medir o contar las existencias; colocar el nombre de la partida, su número clave, el lugar que ocupa en el almacén y anotar en la etiqueta la cuenta, peso o medida de la partida; y después de firmar la etiqueta, fijarla en la mercancía.

Un segundo grupo del personal podrá verificar la -- primera cuenta, o bien la cuenta original podrá no fijarse-en las mercancías y el segundo grupo del personal contará -nuevamente y registrar independientemente la cuenta. Mientras tanto, deberán prepararse hojas de inventario, para -- transferir los datos en las etiquetas, fijarles precio y -- efectuar las multiplicaciones y sumas necesarias. Una vez-terminado el proceso de tomar el inventario, las etiquetas-originales, o la mitad de ellas debajo de la perforación, o las etiquetas de cuenta del segundo grupo de personal, deberán recogerse de las partidas del inventario, clasificarse-y entregarse a la persona encargada del inventario para que las transfiera a las hojas de resumen del inventario, entonces podrá prepararse un resumen total de todas las hojas del inventario. Los duplicados, o parte superior de las etiquetas, podrán dejarse en las mercancías hasta terminar el resumen del inventario o hasta que la persona encargada este-

segura de que no habrá razón alguna para comprobar nuevamente ninguna partida. Deben conservarse las etiquetas originales, juntamente con las hojas resumen, hasta que el auditor haya terminado su verificación del inventario.

Hay numerosas variaciones del procedimiento descrito y todas ellas son igualmente eficaces. Por ejemplo, en vez de usar un sistema de etiquetas y marbetes, podrán prepararse hojas de inventario en cada departamento.

Una persona podrá pronunciar en voz alta los nombres de las partidas, números clave, descripción y cuenta, mientras otra persona anota los datos. Igualmente, podrá llevarse el inventario en tarjetas perforadas o en cinta magnética, en cuyo caso una copia impresa de los datos se probará cotejandola con las computaciones hechas por el auditor.

Los puntos que hay que tomar en cuenta durante la toma física del inventario son los siguientes:

1) Las entradas y salidas del inventario deben registrarse en las etiquetas u hojas en que se anota la cuenta de las mercancías durante el tiempo en que se levanta el inventario.

2) Todas las discrepancias entre los inventarios físicos y los inventarios en libros deben registrarse, corrigiendo los inventarios en libros.

La mayoría de las compañías tienen un ciclo anual natural, al final del cual la producción es mínima y los in

ventarios bajos. Si se ha escogido este ciclo anual comercial como período contable, se simplificará notablemente el problema del inventario. Numerosas empresas no usan este ciclo anual, y en su lugar conservan el ejercicio social -- adoptado originalmente cuando la compañía era pequeña y la selección del período contable carecía de importancia. Para la gran parte de compañías desgraciadamente el ejercicio social corresponde con el año natural, aún cuando no corresponda con el ciclo comercial natural.

Un ejemplo de papel de trabajo para la toma física del inventario sería el siguiente:

Marbete	Número de identificación	Descripción del Artículo	Total según inventario	Verificado según (1) Auditoría	Diferencia

(1) Identificar mercancía dañada, obsoleta o de lento movimiento.

Cuando no se presenciaren los inventarios físicos, -- los papeles de trabajo del auditor deberán indicar claramente las razones para ello, así como los procedimientos supletorios aplicados para satisfacerse de sus cifras y condiciones.

A continuación mencionamos algunos de los procedimientos supletorios de la observación del inventario.

- a) Examen de la evidencia documental suficiente de que se practicó un inventario y de que el procedimiento seguido garantiza una correcta determinación de las existencias.
- b) Observar otro inventario o efectuar las pruebas físicas que considere necesarias, lo cual mediante el examen de la documentación de movimientos de inventarios y otros procedimientos le permitirá satisfacerse de las cifras individuales del inventario no examinado.
- c) Confirmación de existencias.
- d) Revisión de eventos subsecuentes que comprueben la existencia de los inventarios a la fecha de los estados financieros.
- e) Examen documental de las compras e informes de recepción.
- f) Revisión de los registros de control en los departamentos.

mentos de costos de producción, etc.

- g) Revisión de reportes que se preparen para información interna y externa.
- h) Si los estados financieros del ejercicio anterior habían sido examinados por otro contador público independiente, el auditor podrá satisfacerse del inventario inicial mediante una revisión de sus papeles de trabajo que le satisfaga de los procedimientos seguidos por el cliente para determinar las cifras y condiciones del inventario.

Las existencias de mercancías de la empresa en poder de terceros tales como consignatarios, almacenes de depósito, etc. deben confirmarse por escrito con los depositarios obteniendo además información acerca de si estos inventarios están o no gravados en alguna forma. En algunos casos, por la importancia de las existencias en poder de terceros, el contador público puede llegar a la conclusión de que es necesario efectuar un recuento físico en dichos almacenes en lugar de obtener una confirmación por escrito. Asimismo las existencias que la empresa tenga y que sean propiedad de terceros, deberán confirmarse por escrito directamente con estos últimos. Cuando la empresa que se examine tenga inventarios de mercancías o materiales en distintas fábricas o almacenes de su propiedad, el contador público deberá decidir cuales localidades deberá visitar -

en vista de la importancia relativa de cada una de ellas y del grado de control interno que la empresa tenga sobre sus inventarios.

En la práctica pueden existir casos en los que no sea posible para el contador público el satisfacerse de lo razonable de las cantidades físicas con la sola aplicación del procedimiento de la observación física. En estos casos tiene que reforzar sus observaciones físicas con procedimientos de auditoría adicionales o supletorios, tales como la obtención de información del personal de producción del grado de proceso, la comparación de su costo con presupuestos o estimaciones de ingeniería, las pruebas selectivas del control interno en lo relativo al consumo de materiales, cálculos de volumen y peso, etc.

Debe tenerse siempre presente que el contador público no asume responsabilidad como valuador ni como experto conocedor de la clase y condición de los materiales y productos inventariados, el auditor deberá obtener información sobre existencias en mal estado, dañadas, de lento movimiento u obsoletas, a través de la observación de sus condiciones de los movimientos en los registros, y mediante la investigación con los empleados de la compañía, almacenistas, etc. Con esta información en sus papeles de trabajo, posteriormente el contador público podrá satisfacerse de la adecuada valuación de los inventarios.

La confirmación escrita de los técnicos encargados

de la producción y de la administración de la empresa, son un complemento necesario a las otras técnicas que aplique el contador público para obtener evidencia sobre las condiciones del inventario. Esta confirmación podrá variar de acuerdo con las características de los inventarios, pero generalmente será suficiente para incluir en la carta de confirmación del cliente (carta de gerencia) un párrafo similar al siguiente:

"Se han registrado en libros las provisiones necesarias para reducir el importe de las existencias sin movimiento, dañadas, obsoletas o descontinuadas, a los precios que estimamos poder realizarlas"

Cuando el contador público en su carácter de auditor se asegura de que los procedimientos que van a seguirse para la toma de inventarios son satisfactorios, podrá reducir el número y extensión de sus pruebas y obtener una información valiosa por el simple procedimiento de observar que la toma de inventarios se está efectuando de conformidad con los procedimientos convenidos previamente por él con los funcionarios de la empresa.

El auditor deberá dar especial atención a procurar que las instrucciones para la toma de inventarios se emitan por escrito, las cuales deberán precisar los procedimientos a seguir y las responsabilidades de los empleados a cuyo cargo queden los recuentos en los distintos departamentos o localidades de la empresa. Para un mejor control, de

be procurarse que durante la toma de los inventarios no haya movimiento en los almacenes o que éste se reduzca al mínimo, asimismo debe establecerse un control adecuado sobre los documentos que generan movimientos de mercancías. Más adelante se tratará el procedimiento relativo al corte de inventarios.

Cuando se llevan registros de inventarios perpetuos adecuados y la empresa los ajusta a los resultados de sus recuentos parciales periódicos el auditor podrá cumplir con el requisito de observar los inventarios haciendo pruebas físicas en una fecha distinta a la del fin de ejercicio, corroborando las cifras que muestren los registros de inventarios perpetuos, no siendo necesario presenciar un inventario físico total; debiendo asegurarse de que los procedimientos seguidos por la empresa producen resultados iguales a los que se lograrían con un inventario físico total anual. Mientras menos confianza pueda depositarse en la exactitud de los registros de inventarios perpetuos, la toma de los inventarios físicos debe ser más próxima a la fecha de fin de ejercicio, debe tenerse en cuenta que al hacer recuentos alternados o periódicos, es posible que se presente la dificultad de que los excedentes o faltantes de determinado departamento o sección de los almacenes puedan encontrarse compensados con faltantes o sobrantes de otros departamentos en los cuales no se hagan recuentos físicos en ese momento; esto debe de guiar la decisión tanto de la gerencia como del auditor para determinar si es nece

sario o indispensable el tomar inventarios físicos simultáneos en todos los almacenes o departamentos o sólo en aquellos en los cuales pueda haber diferencias compensadas.

Cuando los inventarios físicos se tomen en una fecha distinta a la del fin del ejercicio, debe hacerse una revisión especial de las cuentas de inventarios, costos y resultados entre la fecha del inventario físico y la del fin del ejercicio.

El objetivo de esta revisión es satisfacerse de la razonabilidad de los movimientos habidos en dicho lapso, siendo los procedimientos de auditoría más frecuentes, sin ser limitativos los siguientes:

- a) Revisión global mensual de los movimientos de cada uno de los distintos grupos del inventario a través de su cuenta control, determinando que se originaron por transacciones normales del negocio. El alcance del examen de la documentación que originó cargos y créditos deberá determinarlo el contador público después de considerar la efectividad de los registros de inventarios y del sistema de costos.
- b) Obtener una explicación satisfactoria respecta a los asientos poco usuales o que parezcan anormales al revisar las cuentas de control.
- c) Comprobar que el costo de ventas se ha seguido-

calculando uniformemente.

- d) Revisar los porcentajes de utilidad bruta, de -- ser posible por líneas de productos, comparándolos con los obtenidos en otros meses del año, -- con el mismo período del año anterior, etc., obteniendo explicación satisfactoria de las variaciones.
- e) Obtener explicación satisfactoria de los aumentos o disminuciones en el monto de los inventarios.

REVISION DEL CORTE DE INVENTARIOS

Para poder determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, es indispensable revisar el corte de los movimientos de mercancías.

Al comprobar el corte de recepción deberá determinarse que todos los materiales recibidos hasta la fecha del inventario, inclusive, han sido inventariados físicamente y que ha sido creado el pasivo correspondiente. Al verificar el corte de embarques deberá determinarse que todos los artículos embarcados hasta la fecha del inventario han quedado excluidos del inventario físico y que contablemente las cuentas de costos y ventas han sido afectadas por esos embarques dentro del periodo terminado a la fecha del inventa

rio.

La prueba del corte se efectúa en dos etapas, una de ellas al momento del inventario físico tomando nota de los movimientos físicos de unidades, normalmente mediante el examen de las notas de entrada, remisiones de almacén y cualquier otra forma que origine movimientos de inventarios o se formule como consecuencia de movimientos de inventarios, y la otra al verificar el correcto registro en los libros de los documentos antes mencionados.

Si al tratar de verificar contra registros el corte efectuado durante el inventario físico se observa que éste no fue respetado, el auditor debe investigar en forma muy cuidadosa cada omisión para determinar su efecto y estar en posibilidad de proponer los ajustes necesarios, en su caso.

Para desarrollar el trabajo anterior será necesario que se coordine adecuadamente al personal de auditoría que va a realizarlo.

Lo ideal es enviar personal con experiencia en la toma física de inventarios, o bien si dicho personal no tiene la adecuada experiencia, darles las instrucciones para que realicen su trabajo correctamente, además de enviar una persona que ya conozca la empresa, para que dicha persona sea la responsable de la toma física.

Por causas ajenas a la compañía se pueden sufrir pérdidas en sus inventarios, lo cual puede originarse por

carecer el producto de aceptación en el mercado, ya sea -- por encontrarse en mal estado, por ser obsoleto, etc.

El objeto del auditor será el de coordinar y separar dichas partidas y cerciorarse que no estén valuadas a un precio mayor que el probable de realización.

Cuando se realiza el procedimiento de la toma física de los inventarios, se tiene la oportunidad de observar que artículos se encuentran dañados, cuales son los obsoletos o de lento movimiento, posteriormente se solicitará información a los departamentos de almacén, producción y ventas o bien a través de otros medios que se estimen necesarios tales como:

Revisión de catálogos y precios de lista, investigando aquellos artículos que hayan sido eliminados de los nuevos catálogos y listas de precios.

Investigar si el producto tiene aceptación en el mercado detectando lo anterior por medio de las devoluciones.

Comparando con el ejercicio anterior, las ventas por productos y los porcentajes de utilidad bruta.

Determinando la rotación de las partidas principales que integran el inventario, lo cual debe hacerse individualmente, ya que de hacerse en forma global pueden compensarse partidas de mucho movimiento con aquellas que no lo tengan.

La determinación de este tipo de existencia se complementa investigando si la compañía prepara un estudio al respecto, en cuyo caso se revisaran las bases y procedi -- mientos usados, cambiando impresiones con los funcionarios correspondientes y revisando los registros contables, así como los planes de operación futuros.

La valuación de este tipo de inventarios se hace - en la mayoría de los casos en forma estimada, puede ser mediante la aplicación de porcentajes globales de reducción - a cada una de las secciones o partes que lo componen.

Si la compañía tiene estimaciones complementarias - de inventario se hará lo siguiente:

Investigar la finalidad de las mismas y las bases - tomadas para su determinación.

Verificar los movimientos del ejercicio, revisando autorizaciones y control de artículos dados de baja.

Comprobar y concluir si los saldos de dichas esti - maciones cubren razonablemente las futuras pérdidas posi - bles.

4.2 VALUACION

Puede asegurarse que el aspecto más importante en - la revisión de los inventarios es la valuación, ya que es - ta es factor decisivo para la determinación de la situación financiera y los resultados de operación. De lo anterior -

se deduce que el auditor deberá poner el cuidado y diligencia profesional, con objeto de satisfacerse si los métodos usados en la empresa son apropiados, están correctamente aplicados y fueron usados consistentemente durante el período examinado, en relación con el período anterior, además de verificar que los inventarios finales están valuados de acuerdo con principios de contabilidad.

Los procedimientos de auditoría que ponga en práctica el contador público para satisfacerse de que los inventarios están valuados de acuerdo con principios de contabilidad aplicados consistentemente con los del año anterior, deberán fundamentarse en el conocimiento adecuado del sistema de costos de la empresa examinada. Con relación a los artículos comprados deberá revisarse la documentación comprobatoria respectiva, preferentemente la de compras más recientes, cuyos costos deberán ser comparados con los mostrados en las relaciones de inventarios a la fecha de su revisión. En caso de diferencias de importancia deberán investigarse y juzgar su posible efecto en la valuación de los inventarios.

Los precios aplicados por el cliente al inventario deben ser probados por el auditor para asegurarse de que esta correctamente presentado y es confiable su incorporación al Estado de Situación Financiera y a los resultados de operación. El auditor debe leer cuidadosamente las instrucciones del cliente para preparar el inventario, en caso de que las haya, referente a la toma física y a los proce-

dimientos que tengan que llevar a cabo para la revisión de dicho Rubro.

A continuación se hacen comentarios sobre partidas específicas y los procedimientos aplicables.

Materias Primas - Cotéjese el precio fijado en el inventario con el costo según factura y con los precios corrientes del mercado; tómesese en consideración los gastos de transporte, los descuentos comerciales y por pronto pago, así como todas las situaciones que en un momento dado puedan afectar el costo de las materias primas.

Las materias primas constituyen los materiales primeramente adquiridos para la fabricación. Inventario de mercancías es el término comúnmente usado en las empresas industriales para determinar las existencias. Los proveedores sirven a los fabricantes, a las organizaciones mercantiles y de servicios. Los procedimientos de auditoría para cantidades y precios son los mismos para materia prima y productos terminados.

Cuando la compañía tenga suministros, estos deberán inventariarse tomando en consideración la política de la Empresa.

El auditor debe poseer un claro entendimiento de lo que constituye el costo verdadero de las materias primas y de las mercancías. El costo está formado por el precio en factura, los gastos de transporte hasta el almacén-

o fábrica, los derechos y los seguros de transporte; los descuentos comerciales y por pronto pago constituyen reducciones del precio en factura.

Como ya se mencionó, las bases para fijar los precios de materias primas o de mercancías en el inventario son el costo, el mercado, el precio más bajo de costo o mercado, el último costo, el costo de reemplazo, PEPS, UEPS, costo promedio proporcional y de precio fijo para existencia mínima o básica, según el sistema que lleve la empresa para la valuación de sus inventarios.

No se va a entrar en comentarios pormenorizados sobre las teorías, ventajas y desventajas de los diversos métodos de fijación de precios. Cada método tiene sus partidarios y oponentes; el auditor debe estar familiarizado con todos ellos.

Cualquiera que sea el método usado para calcular los precios del inventario, debe tenerse en cuenta que el objetivo principal de fijar precios al inventario es determinar el costo periódico justo de las ventas y las utilidades o pérdidas de un ejercicio social, aplicando los costos y gastos con acierto a los ingresos correspondientes. Además, la base de fijación de precios debe ser uniforme de un período a otro; y si se hace un cambio en la base, debe explicarse y recabarse la autorización correspondiente. Las bases empleadas para fijar el costo deben exponerse en el Estado de Situación Financiera o en una nota de pie de-

página en este documento.

Igualmente, el auditor debe insistir en que su --- cliente adopte un método para calcular el costo de las ven- tas y determinar el valor del inventario final que refleje con propiedad las utilidades.

En la fijación de precios de las materias primas y suministros y mercancías en los inventarios, las facturas- constituyen la fuente de información para las cifras del - costo; y en la prueba de los precios fijados deben verifi- carse cotejándolos con los costos en factura, gastos de -- transporte y otros.

Las partidas correspondientes a gastos de transpor- te, derechos y seguros deben integrarse al costo.

Determinadas materias primas, mercancías y suminis- tros no se prestan fácilmente a contarlas, pesarlas o me- dirlas. El monto de los inventarios deberá estar debidamen- te justificado por medio de una prueba física de los dife- rentes tipos. En numerosos casos se emplean expertos téc- nicos para verificar inventarios especializados.

Producción en Proceso - La producción en proceso - está en un estado de desarrollo y es por tanto difícil que se preste a una auditoría. Un programa de auditoría de la producción en proceso variará de acuerdo con el sistema de contabilidad, de la organización y de la naturaleza de los procesos y operaciones de la empresa. El auditor debe fa-

miliarizarse con el sistema de costos implantado antes de tratar de verificar los inventarios de producción en proceso.

Si no existe un sistema de costos, será difícil -- practicar una auditoría de la producción en proceso hasta la fecha del Estado de Situación Financiera en fecha posterior. Cuando hay un sistema de costos, el auditor deberá revisarlo.

Al revisarlo tendrá que verificar las sumas y las multiplicaciones a base de pruebas, de la misma forma que en cualquier otro inventario. Las órdenes de producción se totalizan y cotejan con la cuenta de control de producción en proceso; los auxiliares de producción en proceso deben examinarse para tener la seguridad de que las materias primas se han cargado en cantidades apropiadas a dicha cuenta, si se han cargado cantidades erróneamente siendo o mala fé, el inventario de producción en proceso será falso en su importe, o la cifra de artículos terminados, o el costo de ventas estarán equivocados, en caso de que el producto haya alcanzado la etapa de artículos terminados o haya sido vendido. Es necesario proponer ajuste si los costos de las materias primas están equivocados.

Las órdenes de producción en proceso podrán igualmente probarse para determinar la exactitud del costo de la mano de obra. Esto se consigue cotejando los auxiliares de costos de mano de obra y los registros correspon --

dientes.

De la misma manera, en caso de que usen costos estándar, las cuentas de variantes podrán examinarse para averiguar si ha habido cargos en defecto o en exceso basados en costos estándar y costos reales.

Los costos indirectos de fabricación se distribuyen en la producción usando diferentes bases. Cualquiera que sea el método de operación, el auditor debe examinarlo, verificando las partidas que formen los gastos indirectos de fabricación para asegurarse que sean las correctas.

En caso de que se usen diferentes bases de prorrateo para los gastos indirectos en diferentes departamentos y divisiones de una compañía, el auditor debe asegurarse de que se distribuyan en forma equitativa.

Para distribuir los costos indirectos de fabricación en el costo del producto, debe fijarse una tasa justa y en relación directa a la base que se considere, estos deben distribuirse de forma que se fijen costos reales. Este procedimiento nivela el costo de fabricación de los productos y hace necesario abrir cuentas de gastos indirectos absorbidos en defecto (de menos) y gastos indirectos absorbidos en exceso (de más).

El auditor debe adquirir la seguridad de que estas cuentas no se conviertan en una adición a la producción en proceso para los gastos indirectos absorbidos en defecto y

una deducción de la cuenta de producción en proceso para los gastos indirectos absorbidos en exceso; todos los saldos que se encuentren en estas cuentas, deben cargarse o acreditarse directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, o a distribuirse entre las cuentas de producción en proceso, artículos terminados y costo de ventas.

Al practicar la auditoría de la producción en proceso, debe tenerse cuidado de que el costo de trabajos de reparaciones y los de fabricación de activo fijo no se encuentren incluidos. En caso de que estas partidas estén incluidas, deben hacerse ajustes para transferirlas a sus cuentas correspondientes. Debe tenerse cuidado de verificar la transferencia, según registros, de todas las mercancías que salgan de la producción en proceso y pasen a mercancías terminadas.

Deben examinarse los registros de producción en proceso para tener la seguridad de que se ha dado salida en ellos a la producción terminada.

Artículos Terminados - Cuando se compran las mercancías terminadas, la fijación de precios y el procedimiento de auditoría se rigen por lo ya comentado al tratar las materias primas. En caso de que se fabriquen los artículos terminados, el procedimiento aplicable es el usado para la producción en proceso, que ya se ha descrito, más algún trabajo adicional.

Los libros de inventario deberán probarse cotejándolos con la cuenta física, y podrá conectarse el inventario aumentando y disminuyendo las operaciones realizadas hasta la fecha de cierre en caso necesario.

Las discrepancias deben explicarse a satisfacción del auditor. Deben cotejarse los registros de embarques en su parte correspondiente a los últimos días o semanas del período en que se practica la auditoría, con las facturas y libros del inventario, para tener la seguridad de que no se han incluido en el inventario partidas facturadas o embarcadas, o ambas. Si la venta se ha cargado en libros al comprador, pero no se ha facturado o embarcado, debe disminuirse consecuentemente la cuenta de ventas y aumentarse la de inventario, puesto que las mercancías pertenecen todavía al cliente del auditor.

Si ciertos compradores adquieren mercancías bajo -- contratos especiales que les conceden precios inferiores a los que rigen normalmente, estos precios de venta en estos casos deben de cotejarse con los costos de producción más los gastos de venta, con objeto de determinar si los contratos son lucrativos, si no lo son, los inventarios correspondientes a artículos terminados deben reducirse del costo al precio de venta menos los gastos de venta.

Deben inspeccionarse las tarjetas de partidas inactivas en existencia para convencerse de que las mercancías no son anticuadas en cuanto se refiere a su precio, con una

pérdida resultante no cubierta por ninguna provisión. Estas partidas deben discutirse con el cliente antes de que el auditor fije una provisión para posibles pérdidas.

4.3 VERIFICACION DE LAS EXTENSIONES Y SUMAS

El auditor encargado de revisar inventarios llevará a cabo la verificación de extensiones y sumas en los listados, probando una muestra predeterminada.

El auditor debe decidir sobre el alcance de estas pruebas, y su decisión debe basarse en la eficiencia de los métodos empleados en tomar el inventario y la exactitud de los resultados. Por regla general, las cantidades mayores del inventario deben verificarse con mayor detalles que las cantidades pequeñas, en razón de que representan un valor considerable.

Debe tomarse en cuenta que un error puede dar por resultado una subestimación significativa en una o en varias partidas importantes, aún cuando el error parezca pequeño; consecuentemente no debe pasarse por alto una prueba completa de las pequeñas partidas, frecuentemente podrán descubrirse con este escrutinio grandes errores.

Dependiendo del grado de control interno que tenga la compañía se podrán verificar las extensiones que contengan a las unidades con mayor precio unitario que representen la parte más importante del inventario en su importe total, y una pequeña muestra de artículos de poco valor. Es-

conveniente asegurarse que las cantidades y los precios -- unitarios figuren en unidades exactas, por ejemplo: decenas, precios por decenas; toneladas, precios por toneladas, etc.

Por lo general al hacer la prueba de extensiones -- se seleccionarán las partidas al azar hasta alcanzar un de terminado porcentaje del total del inventario de acuerdo -- al control interno y a las circunstancias particulares de la compañía.

Es conveniente el poner una marca en papeles de -- trabajo que indique sobre cuales artículos se ha llevado a cabo la multiplicación, un ejemplo enunciativo de marca se ría:

X = Extensiones verificadas

Los procedimientos que se apliquen y su extensión -- dependerán siempre del grado de control implantado en la -- compañía para la preparación y verificación de las relaciones de inventarios, siendo en condiciones normales las siguientes:

- a) Comprobación de las pruebas físicas efectuadas -- por el auditor con lo mostrado en las relaciones de inventarios.
- b) Comprobación de unidades partiendo de las tarjetas de recuento contra las relaciones del inventario.

tario y viceversa.

- c) Pruebas de las multiplicaciones y sumas en las relaciones.
- d) Comprobación de los costos unitarios usados.
- e) Comprobación de los resúmenes de inventarios físicos valuados contra la cuenta control, asegurándose de que en libros se han dado efecto a los resultados del inventario físico.

Algunos contadores opinan que si un inventario es pequeño, deben verificarse todas las sumas. Sin embargo si el inventario es pequeño, evidentemente carece de importancia y no requiere pruebas tan extensas, como en los casos en que es importante. La decisión del auditor relacionada con la prueba de las sumas y multiplicaciones podrá exponerse en la forma siguiente:

- a) Seleccione una muestra al azar de las hojas de inventario y verifíquese las sumas en todas las hojas de la muestra.
- b) Verifíquense las multiplicaciones de todas las partidas en la muestra y de las hojas fuera de la muestra para verificar las multiplicaciones hasta que los resultados sean satisfactorios. En caso de que los resultados de la muestra no sean convincentes, amplíese la muestra.

O bien de la siguiente forma.

Tomando en consideración el control interno de la compañía y en su caso el uso de equipo mecánico, ya que si se tiene un buen sistema de control interno las pruebas que se harán serán menores y si no se tiene un buen sistema de control interno, las pruebas tendrán que ser mayores.

Al verificar las sumas, es un buen sistema sumar las hojas individualmente y no arrastrar las sumas a la hoja siguiente, sino registrar el total en cada página en un papel de trabajo; procediendo de esta manera, en caso de que se encuentren errores al verificar los precios o las cantidades, habría que cambiar únicamente una hoja.

Si se llevan inventarios en tarjetas perforadas o en medios magnéticos, podrá seleccionarse al azar gavetas de tarjetas o cintas de partidas similares del inventario, elaboradas hasta la etapa de la copia impresa, cotejándola con la copia impresa similar del cliente. Igualmente, en caso de que el auditor considere adecuado el control interno sobre los inventarios y el equipo de elaboración de datos, podrá aceptar la copia impresa original del cliente y comprobar su exactitud o hacer una prueba con una muestra de las partidas en la copia impresa. Cotejense los resúmenes del inventario con las cuentas auxiliares de inventarios perpetuos, el auditor debe cotejar estas cuentas con las partidas en los resúmenes de inventarios.

Deben anotarse todas las discrepancias importantes,

investigarse y ajustarse. Debe tomarse una balanza de comprobación de las cuentas auxiliares y compararlo con la --- cuenta de control para que concuerde con la suma de las --- cuentas auxiliares ajustadas, después de que las pruebas de precios y cantidades físicas han comprobado la exactitud de las cuentas auxiliares. Se debe incluir en papeles de trabajo una marca de auditoría en todas las hojas que se han sumado, un ejemplo de marca de que las sumas son correctas, sería el siguiente:

+ = Sumas correctas

Dicha marca de auditoría se pondrá a un lado de donde se verificó la suma y está el importe total de la hoja.

4.4 CONEXION DE LAS PRUEBAS FISICAS

El auditor debe familiarizarse con los procedimientos de la compañía para hacer pedidos, recibir, contabilizar y dar salida a materiales, de forma que pueda ser capaz de juzgar la eficiencia del control interno sobre estas operaciones y el inventario.

Debe leer las instrucciones para tomar el inventario redactadas por su cliente, con objeto de determinar si los procedimientos seguidos son suficientemente completos, adecuados y detallados.

Los registros referentes a inventarios deben controlarse en el intervalo entre la fecha en que se prueben las-

76

cantidades en el inventario y cuando se hace la conversión de las unidades a precios para preparar los estados con el fin de evitar alteraciones. Si se practica la auditoría -- después de la fecha del cierre del período debe comenzar -- con las cantidades en existencia en la fecha de su auditoría, añadir las cantidades vendidas y restar las cantidades compradas o producidas desde la fecha de cierre del período. Al probar la cuenta del inventario físico y cotejarla con el inventario en los libros del cliente, se persigue -- probar la exactitud de los libros de inventario del cliente. Deben explicarse y ajustarse las discrepancias a satisfacción del auditor. El muestreo del inventario debe representar una muestra suficiente, de forma que el informe de auditoría pueda formularse sin salvedades. La prueba normal de las cantidades podrá variar de acuerdo con la rigidez deseada en el nivel de inspección y los resultados de prueba de la muestra seleccionada. Al hacer la prueba de las cantidades en el inventario, el auditor debe separar las -- partidas obsoletas o de lento movimiento.

4.5 PRUEBAS DE COSTO O MERCADO

El auditor es responsable de averiguar la exactitud de las operaciones de fijación de precios, de acuerdo con el método usado para fijar el costo de las ventas periódicas y de acuerdo con principios contables generalmente aceptados.

La fijación del costo al inventario es un problema-

en que debe atenderse:

- a) Al método de fijar el costo de las ventas periódicas.
- b) A las mercancías que han de incluirse en el inventario.
- c) A los costos unitarios que han de usarse para fijar los precios del inventario que ha de figurar en el Estado de Situación Financiera y para determinar las utilidades en el estado de resultados.

De acuerdo con principios de contabilidad reconocidos, la base primordial en la contabilización de los inventarios es el costo. Por precio de mercado se entiende el costo actual de reemplazar la cantidad en existencia, teniendo en cuenta que:

- a) El precio de mercado no debe exceder del precio establecido de venta, menos costos razonables de acabado y distribución; esto tiende a evitar que se muestre una pérdida cuando las mercancías se venden, y
- b) El precio de mercado no debe ser menor que la cantidad líquida realizable menos un margen normal de ganancia.

El auditor al realizar esta prueba deberá tener cui

dado y su objetivo principal será el probar que la compañía al realizar sus ventas no esté vendiendo al costo, y que a su vez los precios unitarios que la compañía maneja nos den un margen que permita a la empresa obtener utilidades.

4.6 VERIFICACION DE LA MERCANCIA EN TRANSITO

Los estados financieros deberán incluir dentro del inventario todas aquellas mercancías en camino a los almacenes de la empresa cuyas condiciones sean libre a bordo el punto de embarque. El traslado de dominio será el factor determinante para que una partida deba considerarse como parte del inventario.

Es conveniente vigilar cuidadosamente que a la fecha del inventario físico se hayan deducido de inventarios en tránsito todas las mercancías que ya se hayan recibido en la bodega de la empresa, aún cuando no se haya recibido la factura del proveedor, con el objeto de evitar ajustes indebidos a los inventarios físicos.

La mejor comprobación de los inventarios en tránsito a la fecha del Estado de Situación Financiera, es verificar su recepción posterior en los almacenes de la empresa; de no ser posible, deberá examinarse la documentación correspondiente que se considere necesaria.

Un auxiliar de importancia para el auditor, mediante el cual se determinan posibles partidas no registradas, son las partidas de conciliación en las confirmaciones de

los proveedores; en estos casos deberán examinarse los pedidos y las condiciones de compra para determinar si deben o no ajustarse las partidas no correspondidas consideradas -- por los proveedores a cargo de la empresa.

Se debe de adquirir la seguridad de que el tratamiento contable que se les dá a las mercancías en tránsito es el adecuado. Las mercancías en tránsito destinadas al cliente del auditor deben incluirse en el inventario si ha adquirido derecho de propiedad sobre ellas y si el comprador tiene aviso de que las mercancías están en tránsito. Si el título de propiedad de las partidas en tránsito no ha sido adjudicado, los asientos cargando al inventario y acreditando a cuentas por pagar deben invertirse.

Las mercancías en tránsito al terminar el período no pueden inspeccionarse hasta que se reciban. Deben prepararse papeles de trabajo para las mercancías en tránsito, haciendo una lista de los embarques. Podrá abrirse una cuenta separada en el mayor para las mercancías en tránsito, con objeto de contabilizar las compras no recibidas si se tiene título de propiedad sobre ellas, de manera que los inventarios totales puedan presentarse en su valor exacto.

Deben investigarse las condiciones de embarque para determinar la propiedad de las mercancías. Si éstas son embarcadas f.o.b. punto de embarque, se supone que el derecho de propiedad se adjudica cuando se entregan a una empresa pública de transporte. En estos casos, las mercancías de -

ben figurar en el inventario de mercancías en tránsito. Si el embarque es f.o.b. destino, el título de propiedad no se adjudica al comprador y las mercancías no se consideran en tránsito hasta que este último reciba aviso de llegada. En este caso es necesario hacer una contrapartida del asiento que contabilizó las compras si no se recibe aviso de llegada en la fecha de cierre.

CAPITULO TERCERO

SITUACIONES EN LA REVISION DE LOS INVENTARIOS

Al estar revisando el área de inventarios, el auditor se puede encontrar con una serie de deficiencias tanto en el manejo, como en el control de dichos inventarios, o aún antes de hacer la revisión, cuando se encuentra practicando el inventario físico, o bien que su contratación sea extemporánea a la fecha de la toma del inventario, en cuyo caso tendrá que aplicar diversos procedimientos, los cuales serán encaminados a suplir la falta de la observación física del inventario.

El auditor encomendado de revisar dicha área deberá de tener experiencia en la revisión de inventarios a fin de que lleve a cabo su trabajo con eficiencia y rapidez. En este capítulo se tratará de enumerar los diversos problemas que enfrenta el auditor al practicar su revisión y finalmente se pondrán ejemplos de como ejercer un mejor control de los inventarios.

1 PROBLEMAS QUE SE ENCUENTRAN EN LA PRACTICA

En la práctica el auditor se encuentra en diversas situaciones y variados problemas, los cuales deberá tratar de comprender basado en su experiencia y capacidad profesio

nal, además de proponer las medidas correctivas que sean aplicables al caso.

Uno de los principales problemas con que se encuentra el auditor al revisar el área de inventarios es la determinación de partidas de lento movimiento, esto se logra al hacer la prueba de las cantidades físicas y reconciliar el inventario físico con el registro en libros. Podrán descubrirse las partidas que se mueven con lentitud preparando relaciones que muestren el número de meses que los artículos comprados o producidos están en existencia en el inventario y comparando los resultados con la rotación de otras partidas seleccionadas en el inventario. Una fuente valiosa de informes son los empleados que ayudan a comprobar el inventario; frecuentemente indican las partidas de lento movimiento.

Si se llevan inventarios perpetuos, y éstos se usan en lugar de una cuenta completa real en la fecha del estado de situación financiera, el auditor debe quedar satisfecho de que la frecuencia con que se reconcilian los inventarios perpetuos y los inventarios físicos es la adecuada.

El hacer el cálculo de la rotación de inventarios nos indicará si la compañía está manejando bien sus inventarios, si tiene mucho inventario en sus almacenes y este no se vende con la consecuencia de tener dinero invertido, que no produce ganancias rápidamente, o bien se necesita disminuir la producción, ver cuantas veces se vende el in-

ventario en el ejercicio, cuantos días se necesitan para - que este se venda, producción está trabajando a su máxima - o mínima capacidad, etc.

Una forma de determinar la rotación de inventarios será la siguiente:

Se incluyen todos los rubros de inventario tales - como:

- Almacén de materia prima
- Producción en proceso
- Artículos terminados

Se toman los saldos mensuales de estas cuentas del libro mayor, se suman y totalizan para determinar el total del inventario, al que se le aplican las siguientes razones:

Total de inventarios
Meses del año (12) = promedio mensual de inventarios

Costo de Ventas
Promedio mensual de inventarios = Factor de Rotación (1)

Días del ejercicio
Factor de rotación = Días de Rotación (2)

- (1) Número de veces que los inventarios se transforman en cuentas por cobrar.
- (2) Días necesarios para que los inventarios se transformen en cuentas por cobrar.

En algunos casos no resulta practicable o razonable para la compañía el tomar un inventario físico. Esta situación se presenta, con mayor frecuencia, en el caso de inventarios de producción en proceso en que el ciclo de la producción es largo y cuando los componentes individuales del producto pierden su identidad o no pueden ser contados satisfactoriamente o ambos. Los inventarios de producción en proceso que corresponden a la construcción de buques y grandes unidades de maquinaria, nos ofrecen ejemplos de esta clase. En estos casos resulta importante poseer un conocimiento del proyecto o producto, así como de los procesos de la fabricación.

Los procedimientos de auditoría con respecto a las cantidades físicas, consisten en estos casos en observar, con la ayuda de un ingeniero competente si fuere necesario, el estado de terminación de las unidades en proceso y mediante referencia y pruebas de los registros de los costos, determinar que dichos costos acumulados en el inventario parecen ser razonables, de acuerdo con las observaciones efectuadas. Debe efectuarse también una revisión para determinar si los costos de embarques parciales (si fuere --

aplicable) han sido reflejados debidamente en las hojas o registros de costos.

Otro de los problemas con que se encuentra el auditor es que al llegar a la toma de inventario físico en ocasiones debido a la naturaleza de los productos, es difícil o imposible que pueda identificarlos, contarlos o determinar las condiciones en que se encuentran, en esos casos deberá asesorarse de expertos en la realización de sus pruebas y, en su caso obtener confirmaciones de ellos, unos ejemplos serían los siguientes:

- a) Productos Químicos
- b) Los metales preciosos
- c) El cemento
- d) El petróleo y sus derivados

Otro punto que será importante que se cubra en la auditoría es el determinar si la cobertura de seguros es apropiada y suficiente. Hay numerosos tipos de seguros contra pérdidas que pueden obtenerse sobre los inventarios. El tipo de inventario determina en gran medida el seguro a contratar.

En las mercancías pequeñas se necesita un seguro de amplia cobertura y contra incendios, raterías o robos.

Estos son algunos de los muchos y muy variados pro-

temas que el auditor puede encontrar durante la revisión del rubro de los inventarios, mismos que se han presentado de manera enunciativa, no limitativa. Sin que esto se pueda tomar como los únicos que se encontrará, ya que esto dependerá muchas veces del giro que tenga la compañía.

2 LOS FALTANTES Y SOBANTES DE INVENTARIOS Y SUS MEDIDAS CORRECTIVAS

Los faltantes y sobrantes de inventarios se dan en la práctica básicamente por fallas del control interno.

Un método eficiente de control interno de inventarios puede reducir el riesgo que los mismos implican, más no eliminarlo.

Magee J.F. y Boodman D.M. en su libro "Producción - planning and inventory control" opinan que el riesgo en los negocios como en cualquier otra cosa, es esencialmente una medida de incertidumbre con respecto al futuro, y además -- adelante aseveran que: "Los procedimientos de control y planeación de inventarios, únicamente pueden ayudar al hombre de negocios a asumir el riesgo y planear una estrategia, como acontece con los planes relativos a producción y compras, para aceptarlo sobre bases favorables acordes con las políticas y objetivos básicos de las empresas".

Un buen control interno de inventarios comprende -- una gran variedad de aspectos, plantea infinidad de problemas y tiene diversa implicaciones de diferentes órdenes, -

como el social y económico. Los excesos o carencias de inventarios, ha sido comprobado, contribuyen notablemente en las fluctuaciones de las actividades de los negocios.

Los faltantes y sobrantes de inventarios se determinan por la diferencia entre los valores que reflejen los registros y controles con los mostrados por los recuentos físicos. Los sobrantes de inventarios generalmente son ficticios y vienen como consecuencia de errores al momento de registrar, mismos que serán tratados más ampliamente en el punto siguiente.

Ahora bien, no todos los faltantes representan pérdidas ya que algunos surjen por diversos errores, es decir, son faltantes ficticios o aparentes. Los reales, y sobre todo los de gran magnitud, obviamente disminuyen en forma notable las utilidades de los negocios, llegando en algunos casos a convertirse en pérdidas.

Cuando las causas que determinan los faltantes son analizadas, estudiadas y comprendidas, la mayoría de las organizaciones pueden inmediatamente tomar acción con el objeto de reducir a su mínima expresión el riesgo que estas implican en el negocio.

3 ELEMENTOS CLAVE PARA EL CONTROL INTERNO DE LOS INVENTARIOS

Cualquier sistema de inventarios debe apoyarse en ciertos elementos o herramientas que puedan emplearse para conseguir el control interno deseado. Algunos elementos -

serían los siguientes:

- a) Localización y disposición del almacén.
- b) Medios de almacenamiento adecuados.
- c) Sistema para la aplicación de símbolos e identificación de los materiales.
- d) Procedimiento exacto de registro de los inventarios.
- e) Método seguro para valorar los materiales.
- f) Operación inteligente del almacén (la responsabilidad de su operación y control esté en manos de un solo individuo).

De lo anterior podemos concluir que tres elementos son los clave para lograr un buen control interno de los inventarios:

- I.- Elemento humano competente.
- II.- Instalaciones y facilidades de acceso al almacén.
- III.- Los registros.

A continuación y de acuerdo con cada elemento, se tratarán los requisitos que se deben cumplir para que el control interno funcione:

- I.- ELEMENTO HUMANO COMPETENTE.

Las cualidades que debe reunir el elemento humano para tener un buen desempeño, serían las siguientes:

- Conocimientos sobre la materia.
- Que los supervisores o gerentes tengan las bases suficientes para dar a los ayudantes una adecuada capacitación y adiestramiento.
- Que el personal que se contrate cuente con una alta solvencia moral y que la compañía los afiance, a fin de protegerse contra pérdidas por negligencia o robo.
- Que la responsabilidad de la operación y control del almacén descansa en una sola persona.

II.- INSTALACIONES Y FACILIDADES DE ACCESO AL ALMACEN.

Los requisitos para su adecuado funcionamiento, serían los siguientes:

- Instalar cercas, bardas, puertas, cerraduras, rejas u otro medio de protección y seguridad análogo.
- Almacenar los materiales o artículos de considerable valor en cajas fuertes, gabinetes con chapa, etc.
- Investigar consumos anormales.

- Verificar periódicamente las requisiciones para cerciorarse de la autenticidad de las firmas, así como para detectar posibles alteraciones.
- Establecer un sistema efectivo de vigilancia, muy en particular durante las horas de más alto riesgo.
- Contar, pesar o medir todos los materiales que en tren o salgan del almacén.
- Verificar las entradas y salidas contra las órdenes de compra, vales de salida de almacén, etc.
- Adquirir seguros por montos adecuados para cubrir los riesgos inherentes al manejo de los inventarios.
- Prohibir el acceso al almacén a toda persona ajena al mismo.
- Mantener cerrados los almacenes, con excepción de las horas hábiles.
- Permitir que el recibo, almacenamiento y entrega de materiales, sean fáciles, rápidos y seguros -- (se obtendrá mayor eficiencia en las operaciones en la medida que el manejo y transporte de los materiales sea más económico).
- Disponer de espacio y equipo de almacenamiento --

adecuados.

- Proteger los artículos contra daños y deterioros.
- Contar con medios de identificación (símbolos, -- claves, etc. para un ahorro sustancial de tiempo) y localización de los artículos.
- Colocar los artículos de tal forma que se disponga primero de los más antiguos.

III.- LOS REGISTROS.

Para que estos sean funcionales, deberán cumplir -- los requisitos siguientes:

- Implantar controles en libros de las existencias físicas por medio de registros adecuados, de preferencia por el de inventarios perpetuos.
- Comparar periódicamente dichos registros con los saldos en las cuentas de mayor, y ajustarlos por lo menos una vez al año al resultado de inventarios físicos.
- Estudiar periódicamente los inventarios a fin de determinar la posible existencia de inventarios dañados, obsoletos o pasados de moda.
- Recabar información completa de los inventarios y artículos que van a ser almacenados (anotar en los documentos clave de las descripciones, cantidades

unidades o precios, artículos obsoletos, etc.).

- Implantar controles sobre la obtención, manejo y custodia de la evidencia documental que ampare -- tanto las entradas como las salidas de materiales.
- Supervisar adecuadamente la comprobación aritmética que los empleados efectúan con respecto a los inventarios periódicos o finales. De enorme interés resulta esta labor, ya que puede ser la causa de faltantes "aparentes".
- Establecer procedimientos adecuados para la valuación de inventarios, y en caso necesario el sistema de costos más apropiado.

Estos tres elementos explican por sí solos, el impacto que tienen los inventarios en las utilidades de una empresa.

Cuando alguno de los elementos anteriores se debilita, suelen suceder diversas y graves anomalías.

Ignorar la serie de ventajas que encierra un adecuado control interno de inventarios, es correr el grave riesgo de sacrificar progreso, productividad y utilidades razonables.

CAPITULO CUARTO

DICTAMEN, CARTA DE RECOMENDACIONES, REVALUACION Y NOTAS A- LOS ESTADOS FINANCIEROS

Aún cuando el auditor en muchas ocasiones participa en la preparación de los estados financieros, éstos con -- sus notas constituyen manifestaciones que una empresa hace a terceras personas, respecto a su situación financiera y resultados de operación. Queda a cargo de la administra - ción de la empresa dictar las políticas operativas, estable - cer un buen sistema de control interno, un adecuado siste - ma de contabilidad y adoptar principios de contabilidad sa - nos con objeto todo ello, de asegurar que los estados fi - nancieros que prepara para los accionistas y terceros, sean correctos. Por esta razón, la administración y no el audi - tor, es la responsable primaria de la exactitud y adecuada preparación de los estados financieros; el contratar los - servicios de un contador público, no aligera en absoluto - esa responsabilidad.

El auditor a petición de la empresa, lleva a cabo - una auditoria de sus estados financieros de acuerdo con -- normas de auditoría generalmente aceptadas, con el propósi - to fundamental de expresar su opinión en relación a la ra - zonabilidad con que los mismos, presentan la situación fi - nanciera y los resultados de operación.

La continua evolución de la contaduría pública en - respuesta al desarrollo de los países, ha sido factor de -

terminante de la evolución que hasta nuestros días ha experimentado el dictamen del auditor.

A principios del presente siglo, se tenía todavía la creencia que la auditoría de estados financieros se llevaba a cabo en forma detallada y que el objetivo principal que perseguía, era el de descubrir fraudes u otras irregularidades que existían o pudieran existir en la contabilidad de una empresa.

Esta creencia afortunadamente ha sido cambiada y gracias a la divulgación que entre los hombres de negocios han hecho los organismos que agrupan a la profesión en México acerca del trabajo que desarrolla el contador público independiente, se ha logrado que se acepte que el examen ordinario de los estados financieros de una empresa no está planeado para el descubrimiento de fraudes, aún cuando sí toma en cuenta esa posibilidad.

Debido al concepto erróneo que existía acerca de la auditoría de estados financieros, a la opinión del auditor se le denominaba y aún algunas de nuestras leyes la siguen denominando "certificado" término que no debe ser aceptado por las siguientes razones:

- a) Porque da a entender un grado de exactitud que no tienen los estados financieros.
- b) Porque el examen del auditor no incluye una revisión detallada de todas las operaciones reali

zadas ni la inspección física de todos los activos.

- c) Porque existen un gran número de métodos contables alternativos que caben dentro del concepto "Principios de contabilidad generalmente aceptados" que hacen que ningún estado financiero pueda considerarse como la única presentación correcta.
- d) Porque los estados financieros contienen estimaciones que se consideran incompatibles con la idea de absoluta precisión.

La profesión ha logrado cambiar la imagen que existía del trabajo del auditor siendo algunos de los principales logros, los siguientes:

- 1.- Se logró difundir que el objetivo que perseguía el auditor en su examen de los estados financieros, no era el descubrimiento de fraudes.
- 2.- Se estableció que el auditor al expresar su opinión sobre los estados financieros, no sólo adquiría responsabilidad con su cliente, sino con el público en general que utilizaba su opinión como base para la toma de decisiones.
- 3.- Se dejó perfectamente asentado que la auditoría de estados financieros no constituía una revisión.

sión detallada de todas las transacciones sino que ésta, se realizaba a base de pruebas selectivas.

- 4.- Se reconoció la necesidad de llevar a cabo un estudio y evaluación del control interno como base para determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Otro logro de gran trascendencia que ha tenido la profesión, el de haber logrado la codificación de las normas de auditoría y hacerlas de aceptación general entre toda la profesión. Se tiene noticia que el Instituto Americano de Contadores Públicos en el año de 1948, aprobó dicha codificación lo que originó que a partir de esa fecha y en forma oficial, el auditor quedara obligado a hacer en su dictamen la afirmación en el sentido de su examen "Se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas". Esta afirmación ya había sido hecha por los contadores antes de esa fecha en su dictamen solo que, no tenía ningún apoyo profesional debido a que aún no existía una codificación oficial de las normas de auditoría.

Debido a que el auditor no puede según se vió anteriormente, afirmar que los estados financieros son exactos después de haber llevado a cabo su auditoría, el término que la profesión ha aceptado en lugar de "certificado, es el de "Dictamen".

I SITUACIONES QUE PUEDEN INFLUIR EN LA OPINION DEL AUDITOR

1.1 SALVEDADES

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

Cuando el contador público después de haber realizado su examen no ha podido llegar a la conclusión que los estados financieros en su conjunto presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones, deberá poner una o varias salvedades en su dictamen las cuales tienen como finalidad exceptuar de la opinión favorable que se ha formado de los estados financieros tomados en conjunto, a uno o varios renglones que se encuentran afectados con una salvedad.

Debido a que el origen de las salvedades pueden provenir tanto del estado de situación financiera como del estado de resultados, las salvedades del auditor pueden afectar a ambos estados o sólo alguno de ellos.

En todos aquellos casos en los que el auditor se vea obligado a poner una salvedad, deberá modificar el mo-

delo estándar de su dictamen a fin de que quede claramente redactado el origen de la salvedad y el efecto que tiene -- tanto en la situación financiera como en la utilidad neta. -- La redacción de una salvedad puede hacerse en un párrafo intermedio entre el del alcance y el de la opinión, o en una nota a los estados financieros excepto en el caso de salvedades provocadas por limitaciones al alcance impuestas por la empresa las que, en todos los casos, deben redactarse -- precisamente en su dictamen ya que las notas a los estados financieros constituyen manifestaciones del cliente y no -- del auditor.

De la quinta norma de auditoría de los de información y dictamen, nace la obligación del auditor de poner -- una salvedad en su dictamen cuando en su opinión, exista alguna causa que lo justifique.

"Cuando el auditor se considera obligado a hacer -- salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refieren e indicar los motivos de la salvedad y la trascendencia o importancia de ella dentro del cuadro general -- que suministran los estados financieros".

El boletín No.2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las salvedades como: "Las excepciones particulares -- que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas

del dictamen normal".

Los criterios de importancia relativa y riesgo probable constituyen para el auditor herramientas de gran utilidad que utiliza para la toma de decisiones tanto en el desarrollo de su auditoría como en la preparación de su dictamen. El problema grave que se le presenta a un contador en relación con la importancia relativa y riesgo probable, es que no existe ningún punto de partida en donde se indique que rubro de los estados financieros es importante o no. Su juicio, experiencia profesional y las circunstancias específicas de cada caso particular, son la pauta para determinar en un momento dado, que es importante.

Para decidir sobre la importancia de una partida, el auditor debe compararla con el grupo o rubro de la que forma parte. Por ejemplo, para decidir si por un gasto o por un ingreso no contabilizado en el ejercicio a que corresponde debe proponer y exigir a su cliente el ajuste correspondiente, debe primeramente determinar la importancia y el efecto que tienen en la utilidad neta.

Algunos de los comentarios que sobre importancia relativa se han hecho, son los siguientes:

Erick L. Kohler.- "Si no importa realmente, no hay que molestarse por ello"

Howard Stettler.- "La materialidad no depende de la cantidad en si; depende de su

tamaño en relación con otras cifras de los estados financieros".

En el desarrollo de su auditoría, el auditor también debe tomar en consideración el riesgo probable que originará no revisar una partida o no profundizar demasiado en ella, por ejemplo, en el renglón de caja y bancos existen mayores posibilidades de desfalco que en otras áreas, razón por la que, su examen, debe ser más profundo que en la cuenta de cargos diferidos por ejemplo.

Los dictámenes con salvedades se clasifican de la siguiente forma:

a) Limitaciones al alcance del examen por:

a.1 Restricciones impuestas por el cliente.

b.2 Restricciones por causas ajenas al control del cliente y del auditor.

b) Los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones por:

b.1 No están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

b.2 No existen manifestaciones o exposiciones adecuadas sobre asuntos que se consideran -

esenciales para una presentación razonable.

- c) Los principios de contabilidad no fueron aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.
- d) Existe incertidumbre acerca del futuro en relación con asuntos de impuestos, laborales u otras circunstancias pendientes de resolver a la fecha del dictamen, cuya resolución no dependa de la gerencia sino de personas o autoridades ajenas a la empresa. La incertidumbre puede referirse también a la recuperación de alguna inversión en activos a través de operaciones futuras o a la venta de los activos.

En este tipo de salvedades, el segundo párrafo del dictamen se inicia con la frase "En mi opinión sujeta a..."

- e) Cuando el auditor no obtiene de la gerencia la carta de "Confirmación de la Gerencia" o "Carta de Salvaguarda".
- f) Cuando existan fallas muy grandes en el control interno.

1.2 ABSTENCION DE OPINION

En todos aquellos casos en los que el auditor no -

ha podido obtener evidencia suficiente y competente sobre si los estados son o no razonablemente correctos, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros tomados en conjunto.

En estos casos, el auditor debe de expresar en el dictamen todas las razones que lo orillaron a ello y, generalmente, no tiene sentido hacerse referencia a los principios de contabilidad ni a su uniformidad en el párrafo de la opinión.

Generalmente una abstención de opinión se deriva de:

- a) Limitaciones en el alcance del examen.
- b) Incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha de los estados financieros, que tengan la debida importancia.
- c) Fallas importantes al control interno.

Algunos casos serían los siguientes:

- Por no haberse confirmado las cuentas por cobrar.
- Por no haberse presenciado el inventario final.
- Por no haberse examinado físicamente las inversiones en valores, cuando debido a su monto afectan en forma significativa la presentación de los estados financieros.
- Por incertidumbre en relación con la cobranza de

alguna cuenta de importe significativo.

1.3 DICTAMENES FRAGMENTARIOS O PARCIALES

Cuando el auditor emite un dictamen negativo o se abstiene de opinar sobre los estados financieros en conjunto, puede ser conveniente expresar una opinión favorable sobre todas las cuentas que se encuentran razonablemente presentadas en los estados financieros. En estas situaciones, es necesario que el auditor indique el nombre de las cuentas sobre las que está emitiendo una opinión favorable, contradice la opinión negativa o la abstención de opinión.

El auditor al opinar sobre ciertas cuentas, debe estudiar cuidadosamente cuales guardan estrecha relación con aquella que dió origen a una opinión adversa o a una abstención de opinión. Por ejemplo, cuando los inventarios por no haberlos presenciado el auditor dieron origen a una opinión negativa o a una abstención de opinión, no debe dar una opinión favorable sobre las cuentas íntimamente ligadas con los inventarios como son: el costo de ventas, la utilidad bruta, la utilidad antes de impuestos, las provisiones para el impuesto sobre la renta, la participación de los trabajadores en las utilidades.

Otro ejemplo de abstención de opinión provocada por no haberse podido circularizar las cuentas por cobrar y no haber podido aplicar otros procedimientos supletorios.

1.4 DICTAMEN NEGATIVO

Cuando a juicio del auditor las salvedades a los estados financieros son de tal magnitud que no se justifica un dictamen con salvedades y no tiene en sus papeles de trabajo la debida evidencia, deberá tomar la decisión de emitir un dictamen negativo una vez que se han tomado en consideración todas las circunstancias del caso. Ante esta situación, el auditor debe exponer en un párrafo intermedio, las razones que lo orillaron a tomar esta decisión y generalmente, no se considera necesario hacer referencia en el dictamen a la uniformidad de los principios de contabilidad.

Un dictamen negativo es una opinión en el sentido que:

"Los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera o los resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

La importancia relativa y riesgo probable de cada partida de los estados financieros, constituye para el auditor la guía que lo conduce a tomar la decisión de poner una o varias salvedades en su dictamen o dar una opinión negativa.

En general, las causas que originan salvedades en el dictamen del auditor, son aplicables a los dictámenes negativos.

Algunos ejemplos de dictámenes negativos son los siguientes:

- Falta de contabilización de impuestos diferidos.
- Insuficiencia en la reserva para cuentas de cobro dudoso.
- Falta de contabilización en la matriz, de las pérdidas sufridas por una filial.
- Por no estar debidamente soportadas las operaciones.
- No existir control interno.
- No registrar ventas, y que los inventarios incluyan todavía el costo de dichas ventas.

2 RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL CONTROL INTERNO DE LOS INVENTARIOS

2.1 COMENTARIOS GENERALES

La administración de una empresa asigna valor a toda sugerencia para aumentar la eficiencia de sus operaciones fortalecer el control o hacer más redituable la empresa.

El auditor tiene una oportunidad excelente de identificar diversas situaciones en el curso de su revisión, donde sus conocimientos sobre organización, control inter-

no, impuestos y negocios en general le indicarán ideas para lograr mejoras que pueda sugerir a su cliente.

Es recomendable preparar una carta de recomendaciones en cada auditoría, presentando las sugerencias necesarias.

La carta de recomendaciones debe prepararse inmediatamente después de que se concluya la auditoría previa, y es recomendable presentar una carta adicional al concluirse la auditoría final.

No obstante el valor que un cliente le pueda asignar a una carta que presente recomendaciones útiles, una carta que sólo presente recomendación imprácticas o irrelevantes o que simplemente presente las deficiencias observadas pero sin sugerir medidas para corregirlas, constituye un esfuerzo estéril, causará una mala impresión al cliente y puede llegar a crearle antagonismo con el auditor al sentirse acusado de no manejar bien sus asuntos.

2.2 SITUACIONES ESPECIALES A INCLUIR EN LA CARTA DE RECOMENDACIONES

En los siguientes párrafos trataremos algunos aspectos que se deben de considerar al redactar las cartas, para que los clientes las reciban favorablemente y respondan positivamente a ellas.

- a) Debemos considerar las causas de las deficiencias que observemos para idear las medidas nece

sarias con el objeto de evitarlas. Si en el curso de la auditoría no podemos identificar las causas de un problema, debemos observarlo así y tomar las medidas que procedan.

b) Debemos explicar las consecuencias que puede sufrir el cliente al no tomar las medidas para corregir las deficiencias que observemos. La mayoría de nuestras observaciones se refieren a deficiencias en el control interno, y las consecuencias están en función de las pérdidas que pueda sufrir el cliente por falta de control de sus activos o de sus transacciones. Una guía de las distintas deficiencias que pueden existir y que pueden redundar en pérdidas para la compañía serían las siguientes:

- Que ocurra una operación no autorizada.
- Que ocurra una operación sin que se registre.
- Que se registre una operación sin que ocurra.
- Que se registre una operación en período incorrecto.
- Que se registre una operación a un valor incorrecto.
- Que se registre una operación en una cuenta incorrecta

- c) Debemos sugerir antes como se previene un error, que como detectarlo.
- d) Debemos evitar hacer recomendaciones cuyo único fin sea el facilitarnos la revisión.
- e) Debemos utilizar un lenguaje tan claro, directo, preciso y sencillo como lo permita la naturaleza de cada recomendación.

2.3 MODELO DE CARTA

A continuación enunciamos algunas de las deficiencias que en el transcurso de la revisión del área de inventarios podemos detectar, además agregamos la recomendación pertinente, seccionando el área en las siguientes fases:

a) Recepción de inventarios.

a.1 Evidencia del recibo de materias primas.

a.2 Segregación de funciones sobre el control de los inventarios.

a.3 Verificación de la secuencia numérica de comprobantes que amparan movimientos de almacén.

b) Inventario físico.

c) Inventarios perpetuos.

c.1 Aprovechamiento del kardex.

c.2 Establecimiento de una revisión periódica de

las tarjetas de almacén.

c.3 Actualización del kardex de artículos terminados.

c.4 Aprovechamiento del kardex.

d) Costo de producción.

d.1 Implantación de un sistema de costos.

d.2 Costos estándar.

d.3 Control contable de las órdenes de trabajo interno.

d.4 Verificación de las órdenes de producción.

d.5 Valuación de los inventarios.

e) Consumo de inventarios.

e.1 Establecimiento de vales de salida de materiales.

e.2 Mayor control sobre los inventarios.

e.3 Registro del movimiento de almacenes.

f) Obsolescencia de inventarios.

f.1 Informes periódicos a la gerencia sobre artículos de lento movimiento.

f.2 Administración de inventarios.

g) Mercancías en tránsito y en poder de terceros.

g.1 Mercancía en poder de terceros.

g.2 Integración de la cuenta de mercancías en --
tránsito.

g.3 Mercancías en consignación.

a) Recepción de inventarios.

a.1 Evidencia del recibo de materias primas.

En algunos casos observamos que las notas de entrada al almacén adolecen de la firma del almacenista.

Lo anterior constituye una debilidad en el control interno, puesto que no existe constancia de la recepción completa de los materiales y de que éstos se encuentren en buenas condiciones.

Con el fin de evitar las situaciones descritas en el párrafo anterior, recomendamos que todas las notas de entrada al almacén sean firmadas de "recibido" -- por las personas que verifican la recepción de los materiales.

a.2 Segregación de funciones sobre el control de los inventarios.

La persona que se encarga de recibir la mercancía -- proveniente de los proveedores es la misma que contro

la su almacenamiento y que maneja los embarques a clientes. Tales funciones reunidas en una misma persona resultan incompatibles, en vista de que separándolas se establece una verificación mutua. Para lograr un mejor control sobre las existencias físicas y evitar salidas no autorizadas ni controladas, recomendamos que se establezca la función de vigilar todos los embarques, por persona independiente de la que realiza las labores de recibo y control de mercancías.

Consecuencias:

- Fraude por pago o por robo de mercancías, salidas no facturadas,
- Faltante inventarios.

a.3 Verificación de la secuencia numérica de comprobantes que amparan movimientos de almacén.

No se tiene un control de las entradas y salidas de almacén, ya que su secuencia numérica no es verificada por persona alguna, con lo que no se tiene certeza de que todos estos comprobantes son operados en la contabilidad.

b) Inventario físico.

Con el fin de que los inventarios físicos se lleven a cabo en forma más organizada, recomendamos que se considere lo siguiente:

- La elaboración de un instructivo que sea discutido previamente con las personas que intervendrán en la toma física del inventario. Este instructivo debe contener:

Procedimiento de conteo y de supervisión.

Delimitación de autoridad y responsabilidad del personal asignado.

Fechas y horarios en los cuales se harán -- los conteos.

Acomodo de las mercancías.

Forma de cómo deberán controlarse los movimientos de mercancías antes, durante y después de la toma física del inventario.

Preparación y supervisión del corte de documentación.

Personal que deberá recopilar las cifras -- del inventario y

Las fuentes de valuación y su comparación -

con el saldo en libros.

- Debido a que la exactitud en la toma física -- del inventario se refleja en la determinación de las utilidades de la compañía, es necesario que se dé mayor importancia a este procedimiento y se estudie la conveniencia de suspender las operaciones el día designado para llevar a cabo la toma física del inventario al cierre del ejercicio y se evite que durante la noche se tengan que efectuar los conteos con personal fatigado, sujeto a cometer errores.
- Es necesario que se den instrucciones con el fin de que en la fecha del inventario físico toda la mercancía facturada no entregada a los clientes sea separada físicamente, y sea contada y conciliada con las respectivas facturas para evitar duplicidad en el conteo.

Para lograr una mejor toma física del inventario, sugerimos que se consideren las siguientes medidas:

- Utilizar marbetes foliados.
- Llenar en dichos marbetes, antes del inventario, los datos de descripción, localización y costo unitario, etc. en base al registro de existencias; de esta manera, al colocar física

mente los marbetes, las discrepancias podrán localizarse oportunamente.

- Emitir un instructivo sobre el procedimiento de la toma física del inventario, indicando la forma, manejo y control de los marbetes, responsables, horarios, etc.; de esta forma, los participantes lograrán comprender mejor su trabajo y los objetivos que se persiguen. También sería conveniente llevar a cabo algunas reuniones con el personal involucrado en la toma física, a fin de aclarar dudas y tener la seguridad de que las instrucciones fueron comprendidas.
- En dicho instructivo se deberá asignar a una persona responsable de definir qué material se encuentra obsoleto, de lento movimiento o aquél que por su estado físico deba repararse.

c) Inventarios perpetuos.

c.1 Aprovechamiento del Kardex

A fin de aprovechar las ventajas de mantener un sistema de inventarios perpetuos, como un medio de control de este activo, la empresa debe mantener al corriente su kardex. Asimismo deberá establecer como política el valuar periódicamente éste y comparar sus totales contra el mayor.

c.2 Establecer una revisión periódica de las --
tarjetas de almacén.

En nuestra revisión del kardex de almacén, localizamos algunas diferencias en la valuación de los artículos, debidas a errores al efectuarse las multiplicaciones de cantidades por precios.

Dada la importancia que representa la correcta valuación de los artículos, para la determinación del costo de ventas, sugerimos que se establezca un mejor control ~~en~~ este aspecto, mediante la revisión periódica de las tarjetas de almacén y la comparación mensual del total de éstas con el saldo del mayor.

c.3 Actualización del kardex de artículos terminados.

Es imperativo que el kardex del almacén de artículos terminados, se tenga actualizado y que muestre el saldo correcto, ya que éste sirve de base para determinar los productos a elaborar, de acuerdo con los requerimientos del departamento de ventas.

Asimismo, es importante que los inventarios físicos que se practican a este almacén ---

aclaren las diferencias contra los auxiliares de contabilidad y, en caso necesario, estos sean ajustados.

c.4 Aprovechamiento del kardex.

El kardex del almacén de materias primas fue manejado en forma irregular durante el ejercicio, pues en ocasiones no se registraron los movimientos.

Por lo poco confiable que resulta la información proporcionada por este kardex, es necesario que mensualmente se tomen inventarios físicos para determinar el costo de ventas y las existencias del mes.

El kardex de almacén es un efectivo medio de control de inventarios que facilita:

- La toma física de inventarios, ya que los conteos podrían reducirse considerablemente.
- La investigación y aclaración de faltantes derivados de la comparación de los inventarios físicos con los saldos en libros.
- El descubrimiento de errores de conteo, lo que influye directamente en la determinación de utilidades, etc.

En vista de lo anterior sugerimos que:

- El kardex se lleve en forma continua y se mantenga una vigilancia estrecha respecto a su correcto manejo.
- Se establezca un plan tendiente a efectuar pruebas físicas rotativas del inventario.
- En vez de tomar inventarios físicos, se valúe el kardex mensualmente y que su saldo se concilie con el que muestran los libros de contabilidad, debiendo aclararse las discrepancias resultantes.

d) Costo de producción.

Con el fin de que la compañía cuente con todas las ventajas de los costos estándar (como ayuda para medir la eficiencia) y del costeo directo (que permite una mejor evaluación de la contribución marginal de cada línea de productos), sugerimos las medidas siguientes:

- Llevar a cabo un estudio de tiempos y movimientos de la mano de obra necesaria para la elaboración de cada producto.
- Determinar cuotas departamentales para lograr una aplicación de gastos de fabricación más justa.

- Definir el criterio de separación de gastos de fabricación en variables y fijos, contabilizar los en cuentas diferentes, determinar y analizar las variaciones.

La producción en proceso se registra en la contabilidad hasta el momento en que se terminan los órdenes de producción, esto origina lo siguiente:

- Que los estados financieros mensuales no muestren correctamente los diferentes grados de elaboración en que se encuentra la producción en proceso.
- Que el control contable de los almacenes no sea apropiado y, por consiguiente, al practicar inventarios físicos y compararlos con los saldos en libros, resulten diferencias importantes compensadas entre los almacenes.
- Que el trabajo que se hace en contabilidad, para elaborar y registrar pólizas en las cuentas de control de la producción en proceso no sea útil.

Con el fin de que el departamento de contabilidad disponga de mayor tiempo para actividades que proporcionen una mejor información a la gerencia, les sugerimos:

- Que se haga más simple el actual control contable de la producción en proceso.
- Que sólo físicamente se controlen las diferentes fases de la producción a través de los departamentos de producción en proceso.

d.1 Implantación de un sistema de costos.

Es necesario implantar un sistema de costos para poder determinar correctamente el costo de ventas ya que al no tenerlo existen las siguientes desventajas:

- Los estados financieros mensuales no presentan correctamente la situación financiera ni el resultado de las operaciones de la compañía.
- Se hace necesaria la toma de inventarios físicos para determinar la situación financiera y los resultados de operación.
- No existen elementos para determinar las causas de las diferencias que resultan al comparar el inventario físico con las existencias según los registros contables.
- Se desconocen, en un momento dado, las existencias según libros.
- Al no contar con un sistema de costos adecuada-

do, la valuación de los inventarios de producción en proceso y de productos terminados tiene que hacerse con base en estimaciones, con los riesgos que esto implica.

- La falta de datos confiables de los costos de los productos terminados dificulta el cálculo de precios de venta y puede originar casos de ventas de productos con precios menores a su costo de producción.

Por lo anterior, es necesario estudiar este -- problema a la mayor brevedad posible y tomar -- las medidas necesarias para la implantación total del sistema de costos más adecuado a las -- necesidades de la compañía.

d.2 Costos Stándar.

Se determinaron errores en la composición de las listas maestras estándar.

Debido a que los costos estándar tienen un impacto importante en la determinación de los resultados de operación de la empresa, convendría que -- se formulara un plan sistemático de trabajo para revisar la integración y composición de las listas maestras de los productos y partes más importantes. Esto también se puede lograr analizando las variaciones en consumos de materiales y mano

de obra, haciendo de inmediato las correcciones procedentes.

Este análisis también les permitirá mejorar la productividad de la planta. Para facilitar el estudio de las variaciones entre los costos estándar y los reales, sugerimos que las variaciones deudoras se registren separadamente de las acreedoras para lo cual se podrán utilizar subcuentas por todos los conceptos de variaciones.

d.3 Control contable de las órdenes de trabajo interno.

Si no existiera una revisión oportuna y continua de las partidas que integran las órdenes de trabajo internas, recomendamos mayor supervisión de contabilidad sobre el avance de dichas órdenes para reflejarlas apropiadamente en los estados financieros de la compañía.

Por otro lado, creemos que las órdenes de trabajo internas, que de acuerdo con su política no sean capitalizables, deben canalizarse directamente a resultados conforme se efectúen las erogaciones, lo cual facilitará el control contable de las órdenes.

d.4 Verificación de las órdenes de producción.

El departamento de contabilidad deberá efectuar los siguientes procedimientos:

- Verificación de la secuencia numérica de las órdenes de producción.
- Comprobación de la corrección aritmética de las mismas.
- Investigación de las discrepancias que haya entre el material solicitado y la producción entregada.

Lo anterior tiene por objeto asegurar que todas las órdenes de producción se contabilicen, así como responsabilizar al departamento de producción sobre los materiales que les son su ministrados.

d.5 Valuación de los inventarios.

De acuerdo al sistema de valuación de inventarios que lleve la compañía tendrá que aplicarlos costos correctamente, sin desviarse del sistema de valuación implantado, haciendo las correcciones necesarias en caso de encontrar diferencias.

Aún cuando dichas diferencias no fueren signi-

ficativas en relación al importe total de los inventarios, consideramos que la situación antes mencionada es indicativa de que no existen políticas definidas para realizar esta labor. Por lo tanto, recomendamos que se establezca una política por escrito, que indique el procedimiento a seguir al respecto.

e) Consumo de Inventarios.

e.1 Establecimiento de vales de salidas de materiales.

Las salidas de materiales deberán ampararse con un vale o nota de salida, ya que el no hacerlo originaria que el departamento de contabilidad desconociera la existencia de tales salidas y no hiciera las aplicaciones correspondientes, provocando que los costos individuales y los costos mensuales estuvieran incorrectos.

Con el propósito de evitar lo anterior y de definir responsabilidades, sugerimos la adopción de vales de salida de almacén prenumerados que sean autorizados por un funcionario competente y en los que se recabe la firma de la persona que recibe los materiales.

e.2 Mayor control sobre los inventarios.

El control de los inventarios es deficiente por lo siguiente:

- No se verifica la secuencia numérica de las remisiones, ni existe expediente que controle su orden numérico consecutivo.
- No existe un adecuado control de las remisiones, lo que puede originar faltantes de inventarios.
- No existe una explicación adecuada sobre las diferencias de inventarios que reporta mensualmente el departamento de contabilidad, a fin de permitir tomar la acción correctiva para evitar dichas diferencias.

Además de que lo anterior implica que nuestro examen de fin de año sea más extenso, dichas deficiencias pueden ocasionar que las empresas incurran en posibles pérdidas, por lo que es urgente que, para prevenirlo, se tomen las medidas de control que a continuación se mencionan:

- Establecer un expediente en el que se controle la secuencia numérica de las remisiones, el cual deberá ser revisado mensual -

mente por el departamento de contabilidad.

- Que el registro de control de entradas y salidas contenga todas las entradas y salidas en orden numérico consecutivo.

e.3 Registro del movimiento de almacenes.

Se deben soportar todas las entradas y salidas de almacenes, con el fin de que se registren correctamente, ya que de no hacerlo, originaría diferencias importantes al comparar inventarios físicos con el saldo en libros; que los estados financieros mensuales no presenten correctamente los renglones de inventarios y costo de ventas, y se tenga que incurrir en trabajos y gastos adicionales en la investigación y corrección extemporánea de estos errores.

Con objeto de que el inventario físico que se piensa practicar al cierre sea el definitivo del presente ejercicio y se evite al máximo que los saldos de inventarios se desvirtúen al final del ejercicio por causa de estas anomalías, les sugerimos lo siguiente:

- Instruir al personal de los almacenes so-

bre la importancia que tiene la correcta, completa y oportuna elaboración de la documentación que ampara el movimiento de inventarios. Fijarles y exigirles responsabilidades a estos empleados, de que la preparación de esta documentación este -- coordinada con el movimiento físico de -- las mercancías.

- Responsabilizar a un empleado del departamento de contabilidad, de la oportuna verificación numérica de la documentación que ampara los movimientos de inventarios y de la investigación de los reportes faltantes.
- Para fines de determinación de los datos definitivos de inventarios, se debe incrementar la supervisión respecto al cumplimiento de los trabajos mencionados anteriormente.

f) Obsolescencia de inventarios.

f.1 Informes periódicos a la gerencia sobre artículos de lento movimiento.

Al no existir un sistema para informar periódicamente a la gerencia sobre los artículos en existencia que ya no se utilizan en la --

producción, origina que no se tome ninguna acción respecto a los artículos de lento movimiento, los cuales pueden convertirse en obsoletos y ocasionar pérdidas a la compañía. Sería conveniente que el responsable de la producción prepare planes respecto a la disposición de los materiales de lento movimiento, ya sea para aprovecharlos en la fabricación, o bien, devolverlos a los proveedores, venderlos o destruirlos, según proceda.

f.2 Administración de inventarios.

Para evitar tener artículos con antigüedad superior al año, que puede tener un alto grado de obsolescencia, representando esto una inversión improductiva, con el consecuente costo de manutención integrado por el financiamiento externo, almacenaje y seguros sobre la existencia. Para corregir esta situación es necesario:

- Establecer planes tendientes a disminuir los niveles de inventarios, reduciendo y planeando mejor la compra y fabricación de artículos terminados.
- Estudiar la condición física de los artí-

culos existentes, determinando los que se pueden vender, los que se necesitan reparar y los que ya son inservibles. Los artículos que se consideren difíciles de vender, podrían ser rematados al costo o con un reducido margen de utilidad bruta.

g) Mercancías en tránsito y en poder de terceros.

g.1 Mercancía en poder de terceros.

El control de las mercancías en poder de terceros al ser deficiente puede llegar a ocasionar pérdidas a la compañía.

Para evitar pérdidas por este concepto -- les sugerimos lo siguiente:

- Una depuración inmediata de esta cuenta.
- Llevar a cabo análisis periódicos de la misma, e informar a la gerencia sobre las partidas antiguas a fin de que tome la acción que proceda respecto a ellas.
- Establecer plazos máximos en que la mercancía puede permanecer en poder de terceros.
- Asignar el control de estas mercancías a un empleado, que deberá reportar a la

gerencia toda excepción a las normas establecidas.

g.2 Integración de la cuenta de mercancías en tránsito.

Es necesario realizar un análisis completo del saldo de la cuenta de "mercancías en tránsito", identificar las partidas que lo integran y cancelar las que ya hayan recibido, a fin de que dicha cuenta represente -- partidas que se encuentren realmente en tránsito.

g.3 Mercancías en consignación.

Todos los envíos que se hagan por mercancías en consignación, deben ser reportadas al departamento de contabilidad. Ya que de no hacerlo puede originar que los registros de inventarios no proporcionen información correcta, y que se dificulte la afectación del costo de ventas, de aquella mercancía facturada que en los registros contables aparezca todavía en consignación.

3 REVALUACION DE LOS INVENTARIOS

La contabilidad ha sido una disciplina que ha servido adecuadamente a los efectos de información que requiere

ren todos los interesados en el desarrollo y operación de un ente económico.

El producto de la contabilidad se evidencia en los estados financieros que tradicionalmente se han presentado, es decir: El estado de situación financiera; el estado de resultados; el estado de movimientos del capital contable, y el estado de origen y aplicación de recursos o estado de cambios en la situación financiera.

Desafortunadamente esta información ha perdido fundamentación, puesto que varios de sus principios ya no son aplicables en las circunstancias actuales. Ello mismo nos obliga tal y como lo ha señalado acertadamente el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a tener que reexpresar los datos contenidos en dicha información.

En este sentido, se dice que "...La contabilidad -- tradicionalmente ha preferido por razones de objetividad tomar normalmente precios de intercambios pasados (costos históricos) como criterio de medición y excepcionalmente precios de intercambios presentes (valores actuales).

Dentro de la estructura teórica presentada en el boletín A-1 hay dos principios de contabilidad que explícitamente establecen la norma de emplear los costos históricos; estos son "valor histórico original" y el del "negocio en -- marcha".

Se supone que la información debe ser adecuada al o

a los usuarios de la misma, es decir, que cuando se vaya a requerir, pueda ser comprendida en la utilización para la toma de decisiones; consecuentemente se requerirá que los datos contenidos en la información proporcionada, cumpla con ciertos requisitos básicos, que pueden sintetizarse en dos a saber: Oportunidad y adecuación. Específicamente la oportunidad se refiere lógicamente al hecho de disponer de los datos necesarios en el momento preciso y no después, aunque se sacrifique la exactitud de las cifras. Su aspecto esencial radica en el hecho de que el usuario utilice esta información en su proceso de toma de decisiones, aún cuando las cuantificaciones obtenidas se hagan considerando cortes convencionales en la vida de la entidad e impliquen cifras estimadas de hechos o eventos cuyos efectos no se conocen en toda su magnitud todavía.

La adecuación se refiere a que, como antes se empezó a apuntar, al usuario se le pueda inferir antecedentes para poder seleccionar de entre las alternativas existentes, dicho en otras palabras, que se informe tanto en contenido como en extensión.

Por otra parte se establece que la información contable debe de observar, además de la cualidad de su veracidad, las particularidades de comparabilidad entre sí y con otras entidades; esto es, que tenga la seguridad y la evidencia en cuanto a lo fidedigno de las cifras y, además, poder realizar una comparación con los estados financieros

de épocas o fechas anteriores o posteriores, independientemente de la posibilidad de efectuar confrontaciones con otras compañías.

La inmovilidad monetaria (costo histórico) ya no es aplicable como hipótesis, puesto que esta situación, en un ambiente cuyas características en la actualidad son de inestabilidad, es totalmente imaginario. Esta última afirmación tiene su fundamento en el hecho innegable que la presencia de la inflación ha tenido en nuestro ámbito económico durante los últimos años y en el momento actual; y es este evento inflacionario el que ha provocado una serie de impactos en todas las empresas. Entre estos problemas, pueden destacarse a título enunciativo los siguientes:

- a) Determinación y medición de la utilidad del negocio.
- b) Cuantificación del desarrollo real de la entidad.
- c) Valor de los diferentes recursos de la compañía.
- d) Necesidad de la creación de las reservas especiales de capital.
- e) Utilidades inflacionarias.
- f) Dividendos inflacionarios.
- g) Impuestos inflacionarios.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos por medio del boletín B-7 señala que son dos los métodos que pueden ser aplicados para complementar la información financiera:

Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios

Este método considera que la deformación del costo histórico por los efectos de la inflación, se corrigen mostrando las cifras de los estados financieros en unidades de poder adquisitivo actual; específicamente, los ingresos, los costos y los gastos se muestran en el estado de resultados en pesos del mismo valor, es decir, en pesos constantes y no en una mezcla de unidades monetarias de diversos años con diferente poder adquisitivo. Igualmente, las partidas del estado de situación financiera son expresadas en términos de unidades de valor homogéneo.

Es de mencionarse que la expresión de información-financiera en unidades monetarias de valor homogéneo, no es una separación de la base contable del costo histórico.

Método de actualización de costos específicos

La contabilidad en base al valor actual es una técnica que data desde hace varios años y que ha encontrado mayor aceptación en épocas de aumentos importantes en los precios.

Esta técnica ha tenido constantes variaciones en los objetivos y métodos utilizados. Ha partido de lo que es meramente la revaluación de activos fijos, hasta llegar a algunas fórmulas sofisticadas para la determinación de su valor actual.

Son tres los objetivos fundamentales del método de actualización de costos específicos:

- a) Presentar en el estado de situación financiera una situación financiera más actualizada, sustituyendo los costos originales de los activos y el valor nominal del capital, por valores actuales.
- b) Reflejar, en el estado de resultados, los cargos por costo de ventas y depreciación con base en valores actuales.
- c) Coadyuvar a una mayor retención de fondos para reponer, a un nivel de precios cada vez más elevado, los inventarios, la maquinaria y el equipo utilizado en la realización de sus operaciones.

Con base en los dos métodos anteriores, el boletín B-7 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece la siguiente norma general:

"Deben actualizarse aquellas cifras de los estados financieros en que los efectos de la inflación sean más sig

nificativas. Esta actualización debe presentarse como información adicional a los estados financieros básicos".

En aquellos casos en que se haya incorporado a los estados básicos la actualización de activos fijos y sus depreciaciones, debe continuarse con esta práctica conforme a los lineamientos del boletín.

Las empresas que no lo hayan hecho, podrán incorporar estas actualizaciones de activos fijos a los estados básicos.

La actualización comprenderá: Inventarios y costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo, inversión de las acciones, incluyendo la determinación de:

- Reserva para mantenimiento de capital.
- Ganancias o pérdidas por posición monetaria.
- Superávit por retención de activos no monetarios.
- Resultado del período.

Actualización inicial de las cifras

La primera ocasión en que se actualicen las cifras será necesario hacerlo al principio y fin del ejercicio: - se requerirá obtener las fechas de adquisición de los activos fijos e inventarios, y las de las aportaciones del capital social y de la retención de utilidades. El boletín sugiere no ir más allá de 1954.

En caso de que la primera actualización del capital social y las utilidades acumuladas, resulte inferior a la de inventarios y activos fijos se producirá, bajo el método de actualización de costos específicos, un "superávit" o déficit inicial por actualización de activos. De utilizarse el de ajuste por cambios en el índice general de precios, una ganancia - o pérdida - acumulada inicial por posición monetaria.

Inventarios

En el caso de inventarios, el método de valuación debe asignar al inventario final del ejercicio, la cifra que corresponda según el sistema de ajuste que se haya elegido: costo histórico ajustado por índices de precios o, en su caso, costos de reposición (salvo aquellas empresas, algunas extractivas, que ya utilizaban valores de realización, aún bajo el concepto de valor histórico original).

Para efectos prácticos, ésto puede lograrse por cualquiera de los siguientes métodos:

1. Ajustando el costo histórico de los inventarios, según su antigüedad, mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
2. Estimado el inventario final en la cifra que hubiera resultado mediante el sistema de "primeras entradas, primeras salidas".

3. Valuando el inventario final al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
4. Utilizando el costo estándar, cuando éste sea representativo del costo de reposición, al cierre del ejercicio.

Dadas las diversas condiciones de las empresas, cada uno de los métodos anteriores pueden dar resultados satisfactorios en diferentes circunstancias. Deben, pues estudiarse las características de la empresa y el resultado de aplicación de cada uno de los métodos y adoptar aquél que, dentro de condiciones de costo y razones de práctica, satisfaga las necesidades informativas.

Hay que tener presente que el importe de los inventarios no debe de exceder de su valor de realización, entendido en los términos explicados en el boletín C-4 de la Comisión de Principios de Contabilidad.

Costo de Ventas

El objetivo de reexpresar el costo de ventas es corresponder al precio de venta obtenido por el artículo, -- con el costo que debía haber tenido al momento de la misma, según el sistema de ajuste elegido. Para efectos prácticos, esto se logra:

1. Ajustando el costo de ventas periódico (mensual, por ejemplo) a través de ajustar con índices ge

nerales o específicos de precios, los inventarios iniciales y finales del período a fin de que reflejen los precios promedio de dicho período.

2. Utilizando el sistema de costos llamado últimas entradas, primeras salidas. (En el caso de que en el ejercicio se hayan consumido capas de años anteriores, el método debe ser complementado -- con los ajustes correspondientes).
3. Utilizando el sistema de costos estándar, siempre y cuando éste sea representativo de los costos vigentes al momento de las ventas.
4. Determinando el costo ajustado por índices de precios o el valor de reposición de cada artículo al momento de venderlo. Este método puede ser práctico solamente para aquellas empresas cuyas mercancías o productos tengan las características requeridas para su aplicación.

Salvedades en el dictamen por incumplimiento del
boletín B-7

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha emitido el boletín H-11 de Normas de Auditoría, que prescribe cómo debe modificarse el dictamen ante diversas situaciones de incumplimiento del boletín B-7 "Revelación de -- los efectos de la inflación en la información financiera".

En los casos en que las empresas cumplan con el boletín no debemos hacer referencia a la información complementaria en el dictamen, puesto que es información necesaria para cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El boletín H-11 indica que en aquellos casos en -- que, como resultado de la auditoría, el auditor exprese -- una salvedad, opinión adversa, o se abstenga de opinar sobre los estados financieros básicos, y su efecto trascienda a la información complementaria que exige el boletín -- B-7, tendrá que hacer extensiva la salvedad, la opinión adversa o la abstención, a dicha información complementaria y, hasta donde sea posible, revelar los efectos cuantificados sobre ella.

El boletín H-11 reconoce cuatro distintas situaciones de incumplimiento y prescribe la forma de expresarlas en el dictamen, a saber:

1. Cuando los estados financieros omitan revelar los efectos de la inflación.

(Párrafo intermedio)

La compañía omitió revelar los efectos de la inflación en la información financiera, que de -- acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados debe presentarse como información adicional para que puedan interpretarse --

adecuadamente los estados financieros básicos.

(Párrafo de la opinión)

En nuestra opinión, excepto porque no se revelan los efectos de la inflación en la información financiera según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente...

2. Cuando los estados financieros revelan parcialmente la información requerida.

(párrafo Intermedio)

Los estados financieros básicos revelan los efectos de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y depreciación acumulada. Sin embargo, los principios de contabilidad requieren que también se revelen como información complementaria, los efectos de la inflación en inventarios, en el costo de ventas y en el capital contable, y esta información ha sido omitida.

(Párrafo de la opinión)

En nuestra opinión, excepto porque la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera sólo ha sido parcial, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente...

3. Cuando los procedimientos utilizados para la actualización difieran de los que prescribe el boletín B-7, o en los que no se proporcionen los elementos de juicio necesarios para que el auditor se satisfaga de la razonabilidad de la información adicional, deberá expresar una salvedad en el dictamen y mencionar, si procede, el efecto cuantificado de las desviaciones, sobre la información complementaria.
4. Cuando se cambie el método de actualización de un período a otro, el auditor deberá asegurarse de que la empresa revela la naturaleza del cambio y, de ser posible, exigir en la información complementaria se revelen sus efectos cuantificados.

(Párrafo de la opinión)

En nuestra opinión... de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados que, excepto por el cambio, con el cual estamos de acuerdo, en el método para determinar los efectos de la inflación como se describe en la nota X a los estados financieros, fueron aplicados uniformemente.

El boletín H-11 no trata la situación de cuando una empresa por primera ocasión incorpora a sus estados

básicos la revaluación de sus activos fijos. Esta situación se considera como una falta de consistencia, que se trata en el dictamen en la forma acostumbrada para esos casos.

4. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros deben contener en forma clara y comprensible suficientes elementos para juzgar la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad.

Por limitaciones de espacio, es frecuente que los estados financieros no contengan por si mismos la información necesaria, es por ello que determinada información se presenta en notas explicativas, de acuerdo a las reglas de presentación que para cada caso emita la Comisión de Principios de Contabilidad.

Dicha información puede provenir o no del sistema contable y puede o no ser susceptible de cuantificación.

Es conveniente tomar en cuenta que los estados financieros y sus respectivas notas deben ser preparados por la empresa; sin embargo, el auditor puede ofrecer sugerencias en la preparación de dichos estados y notas y participar en su redacción, sin que ello implique relevar a la empresa de la responsabilidad de su contenido y presentación.

En términos generales, las notas a los estados fi-

nancieros son explicaciones que amplían el origen y significación de los datos y cifras que se presentan en dichos estados, proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad y dan a conocer datos y cifras sobre la repercusión de --- ciertas reglas particulares, políticas y procedimientos -- contables y de aquellos cambios en los mismos de un período a otro.

Debido a lo anterior, los estados financieros y -- sus notas forman un todo y por lo tanto deben presentarse conjuntamente en todos los casos.

Las notas, pueden ir al pie de los estados financieros o en hoja por separado, que es lo más frecuente; en ambos casos se debe referenciar cada nota con el renglón - de los estados financieros a que corresponda.

El auditor deberá comprobar que las notas incluyan toda aquella información básica que por motivos prácticos no se pueda presentar en el cuerpo de los estados financieros y que se considere indispensable para que exista una - revelación suficiente.

La inclusión de información básica e indispensable se refiere exclusivamente a cuestiones importantes, por lo que se debe evitar la incorporación de información intrascendente que pueda causar que pase inadvertido lo relevante.

Algunos ejemplos de notas a los estados financie -

ros con respecto a los inventarios, serían los siguientes:

- a. En caso de que los inventarios se presenten en un sólo rubro dentro del estado de situación financiera, deberán detallarse las partidas que lo componen, según se trate de empresas industriales o comerciales (Materias primas y materiales; Producción en proceso y artículos terminados; anticipos a proveedores y mercancías en tránsito).
- b. En virtud de los procedimientos alternativos -- que pueden usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán en el estado de situación financiera con la indicación del sistema y método a que están valuados, destacando, en su caso, el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o de la obsolescencia y/o lento movimiento de los artículos.
- c. Cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación al ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de los inventarios y en los resultados de la empresa.
- d. Debe destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido ofrecidos en ga

rantía, referenciándolos con el pasivo correspondiente.

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

Las notas a los estados financieros, no substituyen la información que el auditor debe presentar en su dictamen; sin embargo, puede hacer referencia a ellas para -- simplificar el contenido de su opinión.

Cuando exista un dictamen con salvedad, una abstención de opinión o una opinión negativa que se derive de un hecho explicado en una nota, deberá mencionarse en el dictamen la esencia de la nota, haciendo referencia a ella para que el lector pueda enterarse de información más detallada.

Cuando las notas contengan datos o comentarios no auditados, el auditor deberá indicar con precisión ese hecho en el dictamen.

En el caso de estados financieros que se publiquen, el auditor deberá cerciorarse que se incluyan todas las notas explicativas a los estados financieros y en caso de -- omisión deberá tomar todas las medidas que estén a su alcance para lograr su publicación completa.

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

1. Los inventarios constituyen el renglón más importante dentro de la estructura económica de la mayoría de las empresas que integran los diferentes sectores de la Economía Nacional.

2. Debemos revisar y evaluar el control interno, para determinar la confiabilidad que le daremos y el alcance de nuestras pruebas, además de localizar la posible existencia de mermas o fugas de mercancías, verificando principalmente lo siguiente:

- a) La custodia física.
- b) La planeación y ejecución de inventarios físicos.
- c) Que exista segregación de funciones en cuanto a registro, custodia, compra, recepción y embarque.
- d) Que los registros sean adecuados, oportunos y se encuentren debidamente soportados por la documentación correspondiente.
- e) Los métodos de valuación.
- f) Estudios para determinar la posible existencia de inventarios dañados, obsoletos o pasados de moda.

3. Los sistemas y métodos de valuación aplicados por la compañía influyen en forma importante en el costo de los inventarios y en los resultados de operación, por lo que debemos cerciorarnos que sean los que más se adecuen a las características de la empresa, tendremos que verificar que su aplicación sea correcta, ya que en caso contrario los resultados de operación estarían falseados.

4. La determinación del valor de los inventarios, afecta directamente el costo de ventas y en consecuencia la utilidad del ejercicio, por lo que debemos verificar la contabilización de la compra de mercancía o materiales, así como los cargos por mano de obra y por los costos indirectos incurridos, con el fin de poder correlacionar en forma adecuada los costos con los ingresos por la venta de los productos terminados.

5. Debemos examinar el establecimiento de límites máximos y mínimos en la inversión de los inventarios, mediante un control de existencias, de donde habrá de surgir la respuesta de cuando deben reponerse los inventarios y en que cantidades; esto con el fin de evitar por una parte que exista dinero ocioso por tener inversión de más y que en un momento dado puedan convertirse en inventarios obsoletos, además de estar gastando en el almacenaje; y por otra evitar que por falta de mercancías o materiales se ocasionen paros en la producción y en consecuencia bajas en las ventas y posibles pérdidas de clientes.

6. En los últimos años ha existido un constante aumento en el nivel general de los precios, lo que ha traído como consecuencia una ineficacia en los métodos convencionales de contabilización de los inventarios, por lo que actualmente deben ser reexpresados, verificando que se haga de acuerdo con los lineamientos establecidos por la profesión, mediante el Boletín B-7, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

BIBLIOGRAFIALIBROS:

"Las bases para la contabilización de inventarios"
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Normas y Procedimientos de Auditoría"
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Normas de revelación Suficiente y de Dictamina --
ción de Estados Financieros"
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"La inflación y la reexpresión de estados financie
ros"
A. Franco B. y R. Mariani O..

"Auditoría -- Principios y Procedimientos"
Arthur W. Holmes

"Auditoría"
E. L. Kohler

REVISTAS:

"Contaduría Pública"
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Dirección y Control"
Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

BOLETINES:

"Boletines de la Comisión de Principios de Auditoría"

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Boletines de la Comisión de Principios de Contabilidad"

Instituto Mexicano de Contadores Públicos