



63  
2ej  
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**AUDITORIA DE INVENTARIOS POR EL  
CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**  
QUE EN OPCION AL GRADO DE :  
**LICENCIADO EN CONTADURIA**  
**P R E S E N T A .**

**JOSE CLOTARIO VERGARA HERNANDEZ**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO**  
**C. P. ENRIQUE ZORRILLA DE LA GARZA** 1982

**DIRECTOR DE ACTUALIZACION SEMINARIO**  
**C. P. JOAQUIN BLANES PRIETO** 1993

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**MEXICO, D. F.**



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

TENEMOS QUE ARREGLARNOS CON LO QUE SE NOS DA: LA LUZ FUGAZ,  
LA TORMENTA PASAJERA, CIERTA MEDIDA DE AMOR PARA ATEMPERAR  
EL DOLOR DE LAS COSAS, EL DEBIL ATISBO DE RAZON EN  
UN MUNDO ENLOQUECIDO. ¡DE MODO QUE COMPAÑERO  
NO SE DESALIENTE DEMASIADO! USTED SE HA UNIDO A UN CLUB DE  
MUCHOS AFILIADOS, ¡E INCLUSO LOS CRISTIANOS CREEN  
QUE DIOS FUE UNO DE LOS SOCIOS FUNDADORES!

**Morris West**

# I N D I C E

INTRODUCCION.....	1
ASPECTOS GENERALES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	3
OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.....	7
IMPORTANCIA DE LOS INVENTARIOS.....	10
IMPORTANCIA DE LOS INVENTARIOS DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE Y FINANCIERO.....	14
CONTABILIZACION Y PRESENTACION DE LOS INVENTARIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	25
PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIERO.....	30
METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS.....	32
NORMAS DE AUDITORIA.....	47
PLANEACION DE LA AUDITORIA.....	52
ELEMENTOS DE LA PLANEACION.....	55
CONTROL INTERNO.....	58
EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.....	61
PROGRAMA DE TRABAJO.....	64
AUDITORIA DE INVENTARIOS.....	67
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD RELACIONADO CON INVENTARIOS.....	69
IMPORTANCIA DE LA OBSERVACION EN LA TOMA DE INVENTARIOS FISICOS.....	72

PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA APLICABLES A LA REVISION DE INVENTARIOS.....	73
RESUMEN DE TRABAJO EFECTUADO.....	78
DICTAMEN.....	81
CARTA DE OBSERVACIONES.....	84
SALVEDADES.....	88
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	90
INFORME LARGO.....	92
CONCLUSIONES.....	96
BIBLIOGRAFIA.....	98

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

Cuando decidí realizar el Seminario de Investigación Contable, acerca de "la revisión de inventarios por el Contador Público Independiente", algunos de mis compañeros me preguntaron: el por qué precisamente acerca de inventarios, si ya existe mucho escrito sobre esto, a lo cual contesté:

Efectivamente podemos encontrar bastantes libros acerca de inventarios, sin embargo, siempre es interesante conocer en forma profunda lo que significan los inventarios, para las empresas tanto industriales como comerciales, es necesario saber la importancia de éstos desde el punto de vista contable ya que de su registro e información dependen muchas decisiones estratégicas, asimismo, desde el punto de vista financiero, los inventarios son importantes por diversas razones, como lo es el problema de la obsolescencia, el de la inmovilización de capital o sencillamente en la determinación y cálculo de un pedido económico.

También desde el punto de vista contable los inventarios son importantes, ya que deben de establecerse métodos y sistemas adecuados para un mejor control de ellos.

La importancia de los inventarios desde el punto de vista de auditoría externa ya sea fiscal o financiera está basada en el desarrollo de ella misma, ya que es obligación del auditor

realizar una revisión cuidadosa en forma selectiva de los inventarios con lo cual quedará satisfecho de su razonabilidad, sin embargo, es necesario conocer qué procedimientos de auditoría deben aplicarse y en qué oportunidad para que éstos sean veraces y a la vez informativos.

El lenguaje empleado aquí es tan simple como el que ordinariamente usan los hombres de empresa en su comunicación diaria. Tal vez algunos compañeros esperan un nivel más académico, más teórico y más elevado, pero este estudio está enfocado a lo real y aplicable, lo cual requiere una exposición al alcance de lo que quieran poner en práctica.

Considero que es esta una área en que los consejos del Contador Público Independiente pueden ser invaluableles, ya que pueden ayudar a sus clientes en diversas formas como asesorando a la Gerencia para que identifique los costos sobre los que debe estar basada la política de inventarios y, quizá más importante, proporcionando un enfoque nuevo, desde el punto de vista de una persona ajena a la empresa, sobre los problemas en esta área e identificando las situaciones en las que se requieren cambios.

### ASPECTOS GENERALES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Es necesario para hablar de los Estados Financieros, conocer en principio lo que es la Contabilidad.

"Contabilidad es la técnica constituida por los métodos, procedimientos e instrumentos para llevar a cabo:

En su fase dinámica.- La identificación y valuación de los conceptos a través de los cuales se describe la situación Financiera, el reconocimiento y la medición de los resultados de operación y cuantificación del movimiento de fondos; y los otros aspectos relacionados con la obtención y el uso del dinero y;

En su fase mecánica.- El procesamiento de datos financieros derivados de las operaciones practicadas por toda entidad socio-económica, con el fin de integrar la información necesaria para formular los informes financieros con apoyo en los cuales se han de efectuar la toma de decisiones".<sup>1</sup>

La contabilidad representa un instrumento efectivo para la Gerencia, o para ayudar a la misma y a otras personas interesadas en un negocio. Constituye un servicio de importancia para la Gerencia en aspectos como:

1. La formulación, complementación y apreciación de normas administrativas.

---

<sup>1</sup> Méndez Villanueva, Antonio "Información Financiera", Edit. s/n



2. Lograr la coordinación de las actividades.
3. La planeación y el control de las operaciones diarias.
4. La contabilidad por áreas de responsabilidad dentro del negocio.
5. El estudio de proyectos específicos o de las fases de un negocio.
- 6.- La información sobre la administración del negocio a los propietarios y la presentación de datos contables a otros grupos externos interesados, incluyendo a los acreedores, agencias gubernamentales, inversionistas en perspectivas, asociaciones comerciales, empleados y públicos en general.

Se han hecho diversas definiciones de lo que son los Estados Financieros, a continuación mencionaré lo que dice el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos por considerarla una de las más completas:

"Los Estados Financieros se elaboran con el propósito de presentar un informe verídico de la marcha de la administración y se refiere a la situación que guarda la inversión en el negocio y a los resultados logrados durante el período que se informa".

Se han elaborado varias clasificaciones de los estados Financieros, la clasificación que se presenta a continuación se basa en el contenido de estos documentos y por lo mismo se considera la más descriptiva.

1. PRINCIPALES O BASICOS

- 1.1. Balance General
- 1.2. Estado de Resultados
- 1.3. Estado de Variaciones en el capital contable
- 1.4. Estado de Cambios en la situación financiera en base a efectivo (o de origen y aplicación de recursos)

2. ESTADOS FINANCIEROS SECUNDARIOS

2.1. Analíticos

- 2.1.1. Estado de costo de producción
- 2.1.2. Relaciones analíticas de cada uno de los conceptos que integran a los Estados Financieros Principales

2.2. Comparativos

- 2.2.1. Balance General comparativo
- 2.2.2. Estado de resultados comparativo
- 2.2.3. Estado de costo de producción comparativo

2.3. Especiales

- 2.3.1. Estados de realización y liquidación
- 2.3.2. Estado Financieros proforma
- 2.3.3. Estado de Movimiento de fondos

Los Estados Financieros se preparan con el fin de presentar una revisión periódica o informe acerca del progreso de la administración y tratar sobre la situación de las inversiones en el negocio y los resultados obtenidos durante el período que se estudia.

Así podemos decir que los Estados Financieros son elaborados en base a la información reflejada en los registros como son el libro mayor, libro diario, Auxiliares respectivos, a la vez su formulación es regida por conceptos convencionales contables denominados: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", como son el del periodo contable, el de negocio en marcha, el de comparabilidad, el de oportunidad, etc.

En base a lo anterior podemos decir:

Los estados Financieros son documentos contables que se refieren al proceso económico de los negocios, informando la situación y resultados obtenidos durante el periodo que se informa.

Finalmente podemos decir que la Contabilidad, de manera definitiva no constituye un fin en sí misma, sino que representa un medio para poder llegar a un fin o a muchos fines.

Asimismo, por referirse a negocios en marcha, por estar basados en varios aspectos en estimaciones y juicios hechos para efectuar los cortes contables o periodos y por el hecho de que se preparan en base a reglas particulares de valuación y presentación, los Estados Financieros no pretenden ser exactos.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE  
ESTADOS FINANCIEROS

El boletín B del libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría" nos dice lo siguiente:

"Cuando el Contador Público es llamado a examinar los Estados Financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional es el de proporcionar un dictamen u opinión en el que haga constar que dichos estados presentan o no razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, y que dichos principios han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior...

...El Contador Público Independiente necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los propios Estados Financieros y sobre la empresa a que se refieren, dicho dictamen no puede emitirse sin que el Contador Público Independiente haya obtenido con certeza razonable la convicción de:

- I. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los Estados Financieros reflejan.
- II. Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los Estados Financieros dichos hechos y fenómenos.
- III. Que los métodos usados son conforme a principios de contabilidad que la profesión acepta generalmente y

que éstos han sido aplicados consistentemente.

Asimismo, es necesario mencionar que el objetivo de una empresa manufacturera, comercial o de servicios al contratar a un Contador Público Independiente para que realice la función de revisión de los Estados Financieros preparados por la empresa, es el de obtención de un dictamen. Esto permite a la empresa conocer por una persona ajena, una opinión acerca de las operaciones realizadas en un ejercicio, así como detectar fallas y sugerir correcciones en el control interno.

Cuando la empresa ha obtenido un dictamen, esto le permite que tanto acreedores, proveedores, bancos y el público en general deposite la confianza en ellos. Es decir, el dictamen no solamente es de importancia para la empresa auditada sino que es una fuente de información para terceros, los cuales están interesados en que las operaciones de la empresa sean razonables.

Por lo anterior es conveniente que el auditor se limite a expresar el hecho de que ha examinado los Estados Financieros, de que su examen fue practicado de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y que el propio auditor empleó todos los procedimientos que él mismo consideró necesarios en el caso concreto de que se trata.

Una expresión con estas características establece con claridad la naturaleza del trabajo realizado el hecho de que

fue un trabajo de auditoría tendiente a la expresión de una opinión profesional y el hecho de que, al estar satisfecho el auditor de que aplicó todos los procedimientos que él mismo consideró necesarios, asume la responsabilidad íntegra del resultado de su trabajo, lo cual trae como consecuencia la emisión de un dictamen.

### IMPORTANCIA DE LOS INVENTARIOS

Es necesario para saber la importancia de los inventarios conocer qué significan y a la vez definir lo que entendemos por ellos. Las definiciones que tenemos de inventarios son las siguientes:

F.W. Kilduff dice: "Es la mercancía que una empresa tiene para su venta actual, o un material que puede ser objeto de transformación, el cual será convertido para ventas futuras".

El señor Kester nos dice: "Bajo la denominación de inventarios de mercancías, se comprenden todos los artículos adquiridos para su venta".<sup>2</sup>

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA) dice: "Que el inventario es el agregado de aquellos artículos de propiedad personal tangible que:

- a) Se mantienen para su venta en el curso ordinario de los negocios.
- b) Están en proceso de producción para su venta.
- c) Van a consumirse en la producción de mercancías o servicios".

Así pues entenderemos por inventario para una empresa industrial, el conjunto de aquellas partidas de que se poseen

---

2. DALE Kennedy, Ralph "Estados Financieros" Edit. UTHEA. México, 1978

para su venta, los que se encuentran en proceso de producción y aquellas partidas que se encuentran terminadas.

De acuerdo a lo señalado podemos decir que en una empresa comercial, son todos aquellos artículos que para su venta permanecen en la empresa hasta su realización. Los inventarios de una empresa comercial pueden ser artículos terminados, en tránsito o enviados en consignación, además del inventario de accesorios.

En una empresa industrial encontramos los siguientes tipos de inventarios:

- A. Materias primas
- B. Artículos en proceso
- C. Artículos terminados
- D. Mercancías en tránsito
- E. Mercancías enviadas en consignación
- F. Accesorios

Inventarios de materias primas. Representan el punto de partida de la actividad manufacturera por constituir los bienes sujetos a transformación. La materia prima puede realizarse en dos formas diferentes:

Identificando y relacionando el material usado con el producto o grupo de productos en que se emplee, (material directo) o no estableciendo esa identificación entre los materiales usados y el producto o grupo de productos que se elaboren (material indirecto).



Inventario de artículos en proceso. Es el proceso de transformación de materia prima hacia los artículos terminados.

Inventario de artículos terminados. Lo definimos como el producto terminado, es decir, incluye la materia prima, mano de obra y gastos indirectos.

Inventario de mercancías en tránsito. Son mercancías compradas a proveedores que aún no llegan a la empresa.

Inventario de mercancías en consignación. Son los artículos terminados que se entregan a comisionistas para su venta o que quedan en la empresa para su realización.

Inventarios de accesorios. Se define como los artículos que son empleados en las operaciones del negocio, pero que no están o no llegan a ser incorporados en el producto final.

Los inventarios constituyen uno de los principales activos circulantes de un negocio, de ahí que su contabilización y la revisión de los mismos constituyen uno de los puntos más importantes en relación con la auditoría de una empresa comercial o manufacturera.

El estado de resultados del ejercicio será incorrecto si los inventarios se encuentran mal registrados o valuados en consecuencia el activo y el capital también serán incorrectos.

Es importante comentar que de acuerdo a principio de contabilidad, los anticipos a proveedores deberán ser incluidos dentro del capítulo general de inventarios, en una cuenta específica siempre y cuando se refiera al tipo de artículos que aquí se mencionan.

**IMPORTANCIA DE LOS INVENTARIOS DESDE EL PUNTO  
DE VISTA CONTABLE Y FINANCIERO**

Habiendo establecido la importancia de los inventarios, es necesario conocer lo que éstos significan desde el punto de vista contable.

Los inventarios son importantes desde este punto de vista por la necesidad de control y por su relación con la utilidad o pérdida de una empresa.

Los inventarios requieren de una correcta valuación, por lo cual la Contabilidad creó métodos de valuación adecuados, como el de primeras entradas, primeras salidas (PEPS), el de últimas entradas, primeras salidas (UEPS), o el de costos promedio (más adelante se estudiará con detalle los métodos de valuación) esto con el objeto de dar a los inventarios un valor actual y equitativo.

Asimismo, se creó una necesidad de registro con lo cual los inventarios quedarían controlados adecuadamente, es cuando la Contabilidad se ve obligada a perfeccionar los sistemas de registro como lo son el sistema pormenorizado, el de mercancías generales y el más usado el de inventarios perpetuos.

Así la contabilidad cumple con sus funciones de control e información.

Un inventario tiene importancia financiera, porque los

ingresos se pueden obtener de su venta, o de la venta de artículos o servicios en cuya producción se utiliza.

Normalmente estos ingresos resultan de un continuo proceso repetitivo o ciclo de operaciones, por el cual los artículos se adquieren o se producen y venden posteriormente nuevos artículos se adquieren para nuevas ventas.

El elemento de utilidad es un elemento inseparable del concepto de inventarios y el potencial que genera utilidades de las partidas del inventario, así mismo la administración requiere de un proceso continuo de planeación y esfuerzo formal para lograr potenciales de utilidad. Esto requiere de la proyección de relación: Costo-Precio para determinar márgenes sobre los costos unitarios suficientes para cubrir los gastos de venta directos, y las porciones distribuibles de los gastos generales de venta y administración y todavía tener utilidad.

Los inventarios son importantes porque requieren que la administración tenga absoluto control de ellos ya que pueden suceder causas como la de sobreinversión o la de insuficiencia de inventarios.

A. Sobreinversión en inventarios. Existe cuando la inversión en inventario es superior a las necesidades del mercado consumidor.

Fallas de Control Interno:

1. Falta de coordinación en sus elementos productivo, costo y ventas.
2. Desconocimiento de sus existencias por un control inadecuado de sus inventarios.
3. Crecimiento mal planeado de la empresa.
4. Deseos de especular (ocurre cuando el empresario hace una inversión cuantiosa en inventarios aprovechando el bajo costo del producto o bien los descuentos que le ofrecen los proveedores, con el fin de que en un futuro, cuando falte materia prima o bien aumente la demanda, el empresario obtenga utilidades por su realización).
5. El interés general se subordina al interés personal (acción fraudulenta) se origina cuando el Jefe del Departamento de Compras obtiene buenas comisiones por cada compra que realiza la empresa.

**Consecuencias de las fallas de control interno:**

- a) Pago de primas de seguros, fletes y acarreos
- b) Pago de salarios por manejo de inventarios
- c) Mayores almacenes para la guarda de mercancías
- d) Mercancía echada a perder
- e) Mantenimiento y conservación
- f) Obsolescencia de las mercancías

g) Un costo mayor para tener un control adecuado en los inventarios.

II. La compra de mercancía a crédito puede originar que a una fecha dada la empresa no tenga los recursos suficientes para poder cubrir dichos pasivos.

III. Que el interés o la redituabilidad que debe obtener el capital y que no ha sido obtenido se considera como pérdida.

Sugerencias para obtener en el rubro de inventarios una situación razonable:

I. Coordinación entre compras, producción y ventas.

II. Control adecuado de los inventarios e implantación de máximos y mínimos.

III. Que las operaciones de la empresa se canalicen al objetivo principal de la empresa.

IV. Investigación cualitativa del producto que explota.

B. Insuficiencia de inventarios. Existe cuando no pueden cubrirse las necesidades normales de la empresa para poder hacer frente a la demanda del mercado consumidor.

Causas:

I. Falta de capital debido a una mala planeación de los recursos necesarios.

- II. Que no haya coordinación entre las funciones es de ventas, compras y producción, o sea que no exista unidad de dirección.
- III. Que el proveedor no surta con regularidad.

Consecuencias:

- 1. Pérdida de ventas
- 2. Pérdida de clientes

Lo anterior trae como consecuencias la baja de utilidades o existencia de pérdidas.

Sugerencias:

- 1. Cuando la insuficiencia tiene su origen en la falta de capital se busca un financiamiento.
- 2. Coordinación entre función de compras, producción y ventas.
- 3. Cuando sea de origen externo se debe buscar un producto que supla el actual.

Para la localización de los problemas a que nos hemos referido es indispensable el método de análisis, en la materia contamos con varios de ellos, producto del estudio de varios autores y catedráticos de la especialidad, los cuales han sentado, cada uno con sus bases o elementos de investigación, las reglas o procedimientos que han encontrado adecuados y necesarios para alcanzar el fin propuesto.

Los métodos de análisis son medios que se utilizan para medir y comparar hechos y tendencias, que de otra manera podrían quedar ocultos.

El fin que persiguen los métodos de análisis radica en la información que proporcionan a los ejecutivos e inversionistas para ayudar a que las decisiones tomadas por ellos sean más atinadas. Los métodos de análisis provocan preguntas de los diferentes aspectos de un negocio y conducen a una orientación, hacia la determinación de las causas que originan ciertos hechos o tendencias; son la base principal con que se cuenta para formarse juicios y poder interpretar los Estados Financieros.

Los métodos de análisis no nos dan respuestas definitivas sino que sugieren preguntas que están gobernadas por el criterio, sirviendo como auxiliar de las cualidades del individuo sobre el que va a pesar la responsabilidad de la corrección y profundidad de la interpretación de las cifras.

Los principales métodos de análisis son los siguientes:  
Método de análisis vertical (la comparación se realiza entre elementos de un mismo ejercicio).

1. Razones
2. Razones estándar
3. Por ciento integrales
4. Gráficos



Método de análisis horizontal (la comparación se realiza entre dos o más ejercicios)

1. Aumentos y disminuciones
2. Tendencias
3. Gráficos

Razón. Es el resultado que se obtiene de la comparación de dos elementos.

Razones. Es el primer método que se empleó para llevar a cabo el análisis e interpretación de los estados financieros es uno de los más usados y completos, debido a que una razón establece relaciones o proporciones entre los diferentes elementos del balance general y el estado de resultados. A continuación incluiré las razones más usadas para efectos de inventario.

Análisis Financiero

Inventarios = Relación de los inventarios en  
Capital de Trabajo función del Capital de trabajo.

Ventas netas del = Costo de lo vendido del periodo-Utilidad  
bruta del periodo do.

Costos de lo Costo mensual promedio de lo  
vendido del periodo = vendido  
Número de meses del  
periodo

Inventario = Número de meses de venta en  
Costo mensual existencia  
promedio de lo  
vendido

Inventario = Días de venta en existencia  
(Prom.) x 365  
Costo de lo vendido  
(Prom.)

Costo de lo = Rotación  
vendido (Prom.)  
Inventario (Prom.)

Razones estándar. La introducción de las razones estándar, complementada con el principio de las excepciones, hace que la Administración de los negocios modernos sea más sencilla y eficiente, reduciendo el desperdicio y aumentando las utilidades, satisfaciendo así el continuo deseo del hombre de obtener el mayor provecho con el menor esfuerzo posible.

Las Razones estándar consisten en la obtención de una razón representativa misma que se compara con las razones que se obtienen de los Estados Financieros de la propia empresa, para determinar el grado de eficiencia en relación al estándar determinado; puede afirmarse que su función principal es la de servir a la Administración como un instrumento de control, para regular la eficiencia financiera y de operación de la empresa.

**Porciento Integrales.** Este método consiste en considerar como el 100% el total que se estudia y posteriormente comparar cada una de las partes integrantes de ese todo por medio del porciento que representa; éste método se puede aplicar total o parcialmente, es decir, estados financieros completos o únicamente capítulos parciales de éstos.

**Métodos Gráficos.** Consiste simplemente en la presentación gráfica de las cifras obtenidas en los Estados Financieros, ya que prácticamente con estos métodos no se consigue obtener otras conclusiones distintas de las logradas con los otros.

**Métodos de Aumentos y Disminuciones.** El objeto de este método es presentar los cambios sufridos en la situación financiera de una empresa para estar en posición de calificar dichos cambios y juzgar si la empresa ha seguido las políticas Financieras adecuadas. Para su mejor comprensión, a continuación se mencionan conceptos que pueden entenderse por métodos de aumentos y disminuciones:

**Estado de Cambio de Situación Financiera.** Es aquel que indica las partidas que entre dos fechas modificaron la situación financiera de una empresa, clasificándolas en aumentos o disminuciones.

**Estados de origen y aplicación de recursos.** En mi opinión éste es el concepto que mejor precisa el contenido del mismo; es un refinamiento de la técnica del balance comparativo y un

medio que reúne los cambios en las condiciones financieras de un negocio en un período, indicando los aumentos y disminuciones de tal manera que muestre el progreso del negocio indicando cómo se proveyeron los nuevos recursos y el uso que de ellos se hizo.

Para su obtención se determinan las variaciones sufridas en los Estados Financieros de la empresa a través de la comparación de tales estados por dos ejercicios consecutivos, y se clasifican las variaciones en origen o aplicación de recursos.

Tendencias. La importancia del empleo del método de tendencias, radica en la posibilidad de estudiar los probables cambios en el futuro, basadas en el curso que siguen las acciones de la empresa, observándolas durante varios años anteriores. Este método es empleado para la planeación de operaciones futuras y en especial para la planeación de ventas.

El método más adecuado y sencillo para el estudio del sentido de las tendencias, es el conocido con el nombre de "Números Relativos". Consiste en tomar un período como base y las cifras respectivas a los diversos hechos pertenecientes a ese período se consideran como el 100%; en seguida se calculan los porcentajes de cada uno de los períodos, respecto al período base de las cifras correspondientes a los mismos hechos, El examen de la tendencia de un hecho solamente tendrá significado e importancia, cuando guarda relación de dependencia.

Es importante señalar que de acuerdo a la Ley del Activo, los inventarios son sujetos a este impuesto. Art. 2° último párrafo, el cual también nos indica la forma de cálculo para su pago, así como las instrucciones de lo que se debe hacer en caso de cambio en el método de valuación.

El artículo 3° del LIAC, nos indica de la obligatoriedad de la actualización de los inventarios, lo cual en caso de no hacerlo nos da las siguientes opciones:

1. Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra en el ejercicio por el que se determina el impuesto.

2. Valuando el inventario conforme al valor de reposición, el cual será el precio en que incurrirá el contribuyente al adquirir a producir artículos iguales a los que integran su inventario en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.

CONTABILIZACION Y PRESENTACION DE LOS  
INVENTARIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Para efectos de la contabilización de las mercancías, se conocen fundamentalmente tres sistemas, los cuales se enumeran a continuación:

- I. Sistema analítico o pormenorizado
- II. Sistema de Inventarios perpetuos o constantes
- III. Sistema de mercancías generales

El sistema analítico o pormenorizado se basa fundamentalmente en tres cuentas las cuales son:

Inventarios. Se carga del inventario inicial, para liquidarla se abona el valor de dichos inventarios y se le carga el importe del inventario final.

Compras. Se carga de las compras brutas y se abona por las rebajas y devoluciones sobre compras, respresentando su saldo siempre deudor las compras netas.

Ventas. Se abona por las ventas brutas y se carga de las rebajas y devoluciones sobre ventas, representando su saldo siempre acreedor las ventas netas.

Puede ampliarse la división de la cuenta de mercancías abriendo cuentas para los siguientes conceptos:

- a) Cuentas de saldo deudor. Inventarios, Compras Brutas, Rebajas sobre ventas, Devoluciones sobre ventas.
- b) Cuentas de saldo acreedor. Ventas brutas, Rebajadas sobre compras, Devoluciones sobre compras.

Para liquidar las cuentas pormenorizadas de mercancías hay dos procedimientos:

- a) Se abre una cuenta liquidadora de mercancías a la cual se le carga el inventario inicial, las compras netas, la utilidad neta. Se le abonan: el inventario físico final, las ventas netas, la pérdida neta si le hubiere.
- b) Se trasladan los saldos de las cuentas pormenorizadas en el orden siguiente:
  - I. A las cuentas de compras se le carga el inventario inicial con abono a la cuenta de inventarios.
  - II. A la cuenta de inventarios se le carga el inventario final con abono a la cuenta de compras.
  - III. A la cuenta de ventas se le carga el saldo de compras con abono a ésta última que será el costo de lo vendido.
  - IV. El saldo de la cuenta de ventas se traslada a la cuenta de pérdidas y ganancias. Si dicho saldo es acreedor, representa utilidad bruta en mercancías; y si es deudor, representa pérdida.

La desventaja de este sistema es que se hace necesario realizar un inventario físico con el fin de conocer las exis-

tencias así como para determinar la utilidad bruta que se haya obtenido durante el ejercicio.

Este sistema de control es usado fundamentalmente por empresas pequeñas de nuestro país.

El sistema de inventarios perpetuos o constantes permite en cualquier momento conocer la utilidad bruta sin necesidad de practicar un inventario físico, así como conocer constantemente el valor de este inventario. Las cuentas que se manejan son los siguientes:

1. Almacén de mercancías
2. Costo de ventas
3. Ventas

La primera cuenta se carga por el inventario inicial, por la compra de mercancías y por el costo de las devoluciones de las ventas.

Sus abonos son por la salida de mercancías por venta a precios de costo, también se abona por la devolución de compras.

Su saldo representa la existencia de mercancías a precio de costo. El objeto de esta cuenta es registrar el movimiento de entrada y salida de mercancías a precio de costo.

El costo de ventas se carga por el costo de las ventas



efectuadas y se abona por el costo de las devoluciones de ventas, su saldo se representa el costo de las ventas netas y será siempre deudor, el objeto de esta cuenta es registrar el costo de las ventas.

Por último la cuenta de ventas se carga por las devoluciones, bonificaciones sobre ventas y se abona por el importe de las ventas brutas. Su saldo represente el importe de las ventas que efectuó la empresa.

El precio de adquisición de una mercancía (costo) comprende el precio de factura del vendedor más toda clase de gastos en que haya incurrido.

Si la factura comprende una bonificación o descuento, estos deben descontarse de cada renglón para determinar el precio neto de adquisición, el saldo de la subcuenta representará el valor de las existencias al costo, sin embargo, frecuentemente se da el caso de que entre nuevamente un artículo a precio diferente habiendo todavía existencia del mismo a precio anterior.

Para manejar la cuenta pueden seguirse algunos procedimientos como:

- I. Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)
- II. Precios Promedio
- III. Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS)

Los cuales estudiaremos con más calma en el siguiente capítulo.

### PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los "Inventarios" se presentan generalmente al final de los activos circulantes (excepto cuando existen "otros activos circulantes"), que son los conceptos menos disponibles, es decir, que los que se encuentran más distantes de convertirse en efectivo.

El importe de mercancías enviadas a otras entidades para su venta en consignación debe presentarse enseguida del importe neto de mercancías en buen estado que se encuentran en la empresa, con el título de "Mercancías en consignación".

El importe de mercancías adquiridas por la empresa fuera de la localidad en que se encuentra establecida, debe presentarse, en tanto son recibidas en su almacén con el título de "Mercancías en tránsito".

Asimismo, el renglón de inventarios en los Estados Financieros deben cubrir las siguientes reglas de información:

- a) Indicación del método de valuación utilizado.
- b) Mención de que están valuados al costo, el cual es inferior al de mercado.
- c) Indicación del monto de las provisiones efectuadas para castigos de inventarios.
- d) Cambios en la aplicación de principios de contabilidad y su efecto en los resultados del período.
- e) Aclaración sobre los gravámenes de los inventarios,

referenciándolos con el pasivo correspondiente.

- f) **Eventos posteriores importantes a la fecha de cierre de Los Estados Financieros, que afecten a la situación financiera o a los resultados.**

## METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS

Al iniciar esta capítulo de métodos de valuación, es necesario conocer el significado de la palabra "Valuación".

Según el Diccionario de la Real Academia Española tenemos que:

Valuación: valoración

Valoración: acción o efecto de valorar

Valorar: señalar a una cosa el valor correspondiente a su estimación, ponerle precio, aumentar el valor de una cosa.

Para efectos de mi estudio consideraré la palabra "Valuación" como :

"Señalar a una cosa el valor correspondiente a su estimación. es decir, VALORARLA".

Uno de los principales objetivos de la contabilidad con relación a los inventarios es la determinación apropiada de la utilidad por medio del proceso de equilibrar los costos con los ingresos. Al mismo tiempo la valuación apropiada de los inventarios es de importancia desde el punto de vista, tanto del Estado de Situación Financiera, como del Estado de Resultados, de hecho sabemos que la correcta valuación de inventarios tiene un impacto sobre el resultado del ejercicio. Internamente la administración de los inventarios consiste en controlar y evaluar los inventarios desde un punto de vista de

finanzas ventas y producción, sin embargo, es función importante para el auditor cerciorarse de la correcta administración de la empresa, así como ajustar las deficiencias encontradas.

El registro de los inventarios se puede hacer de acuerdo con el momento de su determinación sobre bases históricas o predeterminadas. El de costo históricos consiste en acumular las erogaciones reales para la adquisición o producción de artículos, y el de predeterminados consiste en determinar el costo de los artículos antes de conocer el real, este tipo se clasifica en:

- a) Costo estimados. Determinándose en base a experiencias anteriores.
- b) Costos estándar. Se realiza en base a investigaciones técnicas.

Los sistemas anteriores se pueden registrar por cualquiera de los métodos siguientes:

Primeras Entradas - Primeras Salidas (PEPS)

Este método consiste en considerar como costo de las mercancías vendidas o enviadas para su venta en consignación, el costo unitario de adquisición o de producción correspondiente al lote menos reciente, y sólo después de agotado el número de unidades que lo integraban, el costo del lote más reciente.

El método de primero en entrar, primero en salir debe

llevar un registro de inventario perpetuo durante el período contable, se aplica según se muestra en la Figura A-I.

Debe notarse que las primeras 5000 unidades cuestan \$1.00 por unidad y que las primeras 5000 unidades realmente que salieron se les puso un precio de \$1.00 por unidad. El inventario final de 6100 unidades consta de 5000 unidades a un costo de \$1.40 por unidad y 1100 unidades a un costo de \$1.20 por unidad. El valor en libros del inventario con fecha 30 de junio, con base en el costo de Primero en Entrar, Primero en Salir, es \$8,320.00 los inventarios valorados sobre esto reflejan los costos más recientes, en tanto el costo de las mercancías vendidas incluye los primeros costos.

FIGURA A-1

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO	
		UNIDAD	C.U.	COSTO	UNIDAD	C.U.	COSTO	UNID.	COSTO
ENERO 1	INVENT.	5000	\$1.00	\$5,000				5,000	\$5,000
ENERO 25	Compra	2000	\$1.10	\$2,200				7,000	\$7,200
ENERO 31	Salida				2000	\$1.00	\$2,000	5,000	\$5,200
FEBRERO 1	Compra	7000	\$1.20	\$8,400				12,000	\$13,600
FEBRERO 28	Salida				2200	\$1.00	\$2,200	9,800	\$11,400
MARZO 31	Salida				800	\$1.00	\$ 800		
					1300	\$1.10	\$1,430	7,700	\$ 9,170
ABRIL 30	Salida				700	\$1.10	\$ 770		
					1600	\$1.20	\$1,920	5,400	\$6,480
MAYO 1	Compra	5000	\$1.40	\$7,000				10,400	\$13,480
MAYO 31	Salida				2200	\$1.20	\$2,640	8,200	\$10,840
JUNIO 30	Salida				2100	\$1.20	\$2,520	6,100	\$ 8,320

Los efectos del método PEPS son los siguientes:

- a) El inventario (unidades no vendidas) queda valuado conforme al costo de adquisición más alto.

- b) El costo de ventas se computa en función del costo de adquisición más bajo.

Asimismo, se sostiene que el método de lo primero que entra es lo primero que sale, es más exacto puesto que los materiales se cargan a la producción al costo real en el orden de recepción.

Método de últimas entradas - Primeras salidas (UEPS)

Este método consiste en considerar como costo de las mercancías vendidas o enviadas para su venta en consignación, el costo unitario de adquisición o de producción correspondiente al lote más reciente, y solo después de agotado el número de unidades que lo integraban, el costo del lote menos reciente.

El método de fijación de precios último en entrar, primero en salir debe llevar un registro de inventario perpetuo durante el período contable se aplica tal como se muestra en la Figura A-2. Debe observarse que la primera salida de las existencias de 2000 unidades tiene puesto el precio de \$1.10 por unidad, puesto que las mismas representan el costo de la compra más reciente con fecha de la salida. Para cada una de las salidas subsecuentes se usa el costo unitario más reciente. El costo de las mercancías vendidas se cargan con el costo aproximado de reposición de las partidas vendidas.

El inventario final (Inventario Perpetuo, Figura A-2) de 6100 unidades consiste en 5000 unidades \$1.00 por unidad, 400



unidades \$1.20 por unidad, y 700 unidades \$1.40 por unidad. El valor en libros de inventario con fecha al cierre, con base en el costo unitario último en entrar, último en salir es de \$6,460.

En vista de la común tendencia a la alza de los precios, el costo para la empresa de las unidades vendidas se asigna en función del costo de adquisición de las últimas entradas, o sea el más alto. Provocándose efectos exactamente al contrario de los provocados por el método PEPS, como a continuación explicamos. Efectos:

- a) El inventario (unidades no vendidas) queda valuado conforme al costo de adquisición más bajo.
- b) El costo de ventas (unidades vendidas), se computa en función del costo de adquisición más alto.

Es recomendable este método por las ventajas mencionadas, ya que está de acuerdo a la realidad económica de nuestro país que es de constante alza en los precios.

FIGURA A-2

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO	
		UNID.	C.U.	COSTO	UNID.	C.U.	COSTO	UNID.	COSTO
ENERO 1	Inventario	5000	\$1.00	\$5,000				5,000	\$5,000
ENERO 25	Compras	2000	1.10	2,200				7,000	7,200
ENERO 31	Salida				2000	\$1.10	\$2,200	5,000	5,000
FEBR. 1	Compra	7000	1.20	8,400				12,000	13,400
FEBR. 28	Salida				2200	1.20	2,640	9,800	10,760
MARZO 31	Salida				2100	1.20	2,520	7,700	8,240
ABRIL 30	Salida				2300	1.20	2,760	5,400	5,480
MAYO 1	Compra	5000	1.40	7,000				10,400	12,480
MAYO 31	Salida				2200	1.40	3,080	8,200	9,400
JUNIO 30	Salida				2100	1.40	2,940	6,100	6,460

Método de valuación de inventarios "Precios Promedio"

Este método también denominado precio medio es el más accesible, por su fácil manejo y resultados satisfactorios, y por ello es el más empleado. Desde luego es aplicable a la valuación de inventarios, siempre y cuando se lleve en forma metódica el mayor auxiliar del almacén.

Este método consiste en considerar como costo de la mercancías vendidas o enviadas en consignación, el importe monetario que se obtenga como promedio de los costos de adquisición de los lotes disponibles.

El promedio se determina dividiendo el importe total pagado o comprometido esto es por compras a crédito, entre el total de unidades que integran dichos lotes.

Es necesario usar registros de inventario perpetuo a fin de mantener los costos unitarios al día. El método de precios medios o promedio se aplica como se muestra a continuación :

FIGURA A-3

FECHA	FACTURA	UNIDADES			P.E.	P. M.	VALORES		
		ENTRADA	SALIDA	EXISTE			DEBE	HABER	SALDO
ENERO	6 178	5		5	20.00		100.00		100.00
ENERO	8 191	6		11	25.00		150.00		250.00
ENERO	9 98		3	8		22.727	68.18		181.82
ENERO	18 200	10		18	23.00		230.00		411.82
ENERO	21 99		2	16		22.879	45.76		366.06
ENERO	22 100		6	10		22.879	137.27		228.79
ENERO	28 102		5	5		22,879	114.39		114.40

Conforme este método se neutraliza el efecto que provocan las diferencias en los costos de adquisición o de producción correspondiente a dos o más lotes del mismo artículo, de manera que a continuación veremos los efectos.

- I. El inventario (las unidades no vendidas), queda valuado al promedio de los costos de adquisición de los lotes disponibles.
- II. El costo de ventas (las unidades vendidas), se computa en función del costo de adquisición promedio.
- III. La utilidad es un promedio entre el determinado según PEPS y UEPS.

#### Método de inventarios al costo estándar

Los costos estándar representan lo que una unidad particular de producto o material debería costar o se espera que cueste en ciertas condiciones supuesta. El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA) manifiesta:

Los costos estándar son aceptados si se ajustan a intervalos realizables de manera que reflejan las condiciones normales, en tal forma que los costos estándar a la fecha del cierre del ejercicio se aproximen razonablemente a los costos calculados mediante uno de los métodos reconocidos".

En tales casos deberá usarse un lenguaje descriptivo que exprese esta relación.

Método de inventario el más bajo, costo o mercado

La regla para la valuación del inventario al más bajo costo o mercado, se aplica fijando los precios o las partidas del inventario tanto al costo como al valor de mercado, por lo general cada partida se lleva hasta la columna monetaria final en la hoja del inventario y el total de esta columna aparece en los estados financieros. Para nuestros fines de la valuación del inventario al precio más bajo, el del costo o el del mercado, el término "Mercado" se refiere a la mayoría de los caso al costo-precio de factura más el transporte y otros gastos necesarios de reposición de los artículos a la fecha del inventario y en el de reposición de los artículos a la fecha del inventario y en el volumen generalmente producido o comprado por el negocio.

Asimismo, el término mercado también puede referirse al valor neto realizable de los artículos, es decir, al precio de venta estimado en el curso ordinario de los negocios, menos todos los costos directamente identificables a la venta. Una valuación más conservadora se obtiene también deduciendo del precio de venta estimado el margen de utilidad normal realizable sobre las ventas.

Así entonces, al determinar el valor de mercado del inventario debe emplearse el más bajo costo de reposición o de mercado.

Método de Inventarios de existencia Básica

- I. La determinación de la cantidad mínima de mercancías o material que debe haber en existencia en todo tiempo, cualquiera que sea la actividad comercial.
  
- II. La asignación de un costo a éste existencia. El inventario mínimo podrá ser valorado usando un promedio de costos mínimos, basado en los datos obtenidos de un período de varios años, o a un costo unitario por debajo del cual no se espera que pueda llegar a caer los costos de reposición.

Cuando el inventario físico real al cierre del ejercicio es menor que el mínimo, la deficiencia a los precios del costo corriente de reposición, se deduce del inventario base.

La ventaja principal del método de inventario de existencia básica es que se reducen a un mínimo las grandes fluctuaciones en pérdidas o ganancias de explotación ocasionadas por el alza y la baja de precios. El material o las mercancías para fabricación o venta que han salido durante el período contable se valúan al precio corriente de reposición. el resultado de esta política es compensar los costos circulantes con las ventas circulantes y valuar el inventario sobre una base conservadora. Este método de valuación de inventarios fija una valuación insuficiente en relación con el costo y da por resultado la creación de una "Reserva Secreta".

Método de valuación de inventarios "Detallista"

En este método el valor del inventario se obtiene valuando las existencias a precios de venta, para esto debe de deducirse los márgenes de utilidad (factores de utilidad) bruta. Obteniendo así el costo por grupos de artículos.

Las tiendas departamentales y de autoservicio son las que generalmente se inclinan por este método de valuación.

Es necesario para que exista un control adecuado del método detallista y por consiguiente la determinación del costo, que se establezcan grupos homogéneos de productos, teniendo cuidado con los siguientes aspectos:

- I. Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta.
- II. La agrupación de artículos homogéneos.
- III. Control de traspaso de productos entre departamentos o grupos.
- IV. Que los inventarios físicos periódicos para verificar los saldos en libros sean ajustados en caso de diferencias.

En este método de valuación no es apropiado para los negocios manufactureros debido a que las compras o sea, a las mercancías compradas no se le fija precio de venta inmediatamente, sino a través de un proceso de costeo.

Un aspecto importante y que en la última década ha cobrado gran relevancia, es el relacionado con el impacto que causa la

inflación en la información financiera, por lo cual el IMCP indica en el Boletín B-10 que:

Este boletín tiene por objeto establecer las reglas relativas a la valuación y presentación de las partidas relevantes contenidas en la información financiera que se ve afectada por la inflación.

Así para reflejar los efectos de la inflación en los Estados Financieros, existen dos métodos.

1. El método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
2. El método de costos específicos.

El primero consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales.

El método de actualización de costos específicos llamado también valores de reposición, en el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocado por intercambios realizados en el pasado.

Cada empresa podrá elegir entre estos dos métodos de acuerdo a sus circunstancias y se recomienda no mezclar los dos métodos de actualización de los inventarios. Para que pueda existir congruencia y significado en la información es

recomendable que en la actualización de inventarios y de sus respectivas cuentas de resultados, se aplique el mismo método.

Ambos métodos pueden combinarse siempre que la combinación se efectúe en distintos rubros del balance general.

Por el grado de relevancia que implica y para disminuir el riesgo de confusión y ambigüedad, la actualización y determinación de las partidas mencionadas debe incorporarse en los estados financieros básicos.

El monto de la actualización será la diferencia entre el costo histórico y el valor actualizado.

Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios:

Bajo este método el costo histórico de los inventarios se expresa en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance, mediante el uso de un factor derivado del INPC.

Para efectos prácticos esto se logra ajustando el costo de ventas periódico mediante la aplicación de un factor derivado del INPC a los inventarios iniciales y finales del período, así como a las compras durante el mismo, a fin de que reflejen los precios promedios de dicho período.

El método de actualización de costos específicos (valores de reposición) se entiende por valor de reposición el costo en



que incurriría la empresa en la fecha del balance para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario. Esto puede determinarse por cualquiera de los siguientes medios:

1. Determinación del valor del inventario aplicando el método PEPS.
2. Valuación del inventario al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
3. Valuación del inventario a costo estándar, cuando este sea representado.
4. Emplear índices específicos reconocidos.
5. Emplear costos de reposición cuando estos sean diferentes al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

Es importante tener presente que el importe de los inventarios no debe exceder a su valor de realización.

Para efectos de Costo de Ventas:

1. Estimar su valor actualizado mediante la aplicación de un índice específico.
2. Aplicar el método UEPS.
3. Valuar el costo de ventas a costo estándar cuando estos sean representativos de los costos vigentes al momento de las ventas.
4. Determinar el valor de reposición de cada artículo en el momento de su venta.

Para que exista congruencia debe seguirse el mismo procedimiento para la actualización del inventario y del costo de venta. Esto se logra si la actualización se determina a nivel de artículos disponibles para la venta, excepto en los dos siguientes casos:

1. Al usar PEPS el inventario queda actualizado más no así el costo de ventas.
2. Al emplear UEPS queda actualizado el costo de ventas más no así el inventario.

En estos casos el concepto que no quedó actualizado deberá actualizarse por cualquiera de los procedimientos señalados.

Debido a que el monto de la actualización reflejada en el inventario y el costo de ventas es resultante de varios factores, es recomendable emplear una cuenta transitoria para acreditar la contrapartida de dicha actualización. Al final del periodo se saldará contra cada uno de los componentes que la integran.

En el balance general aparecerá el inventario a su valor actualizado y en el estado de resultados el costo de ventas también actualizado.

Hemos mencionado los métodos de valuación de inventarios más comunes en nuestra sociedad contemporánea, por lo que podemos darnos cuenta de las ventajas y desventajas de cada

uno. La selección de un método de valuación de inventarios es de gran importancia a causa de su efecto sobre el estado de situación financiera y el estado de resultados. Esto es muy importante puesto que sabemos que el objetivo fundamental de una empresa tanto pública o privada es la consecución de las utilidades.

A partir del estudio de los métodos de valuación o valoración de inventarios, podemos darnos cuenta que si una empresa opera con las mismas cifras pero con diferente método de valuación, obtendría al final del ejercicio resultados completamente diferentes. La causa es la valuación de inventarios con la que se haya hecho.

Por lo que podemos concluir que "Los sistemas y métodos que se apliquen, pueden influir en forma importante en el costo de los inventarios y en el resultado de sus operaciones por lo que es necesario que en su selección se utilice un juicio profesional, como lo marca el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares a que hace referencia el Boletín del esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera".<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Edic. 1992 I.M.C.P.

## NORMAS DE AUDITORIA

La explicación de las Normas de Auditoría no se encuentra ni en el sentido gramatical de los términos, ni en el sentido de aceptación universal, la explicación radica en el reconocimiento que los integrantes de la profesión de Contador Público y sus variantes le han otorgado el calificativo en cuestión, es por eso que las normas de auditoría se les califica como generalmente aceptadas.

Asimismo, la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores públicos, manifiesta en su boletín letra C: "Las normas de auditoría por su naturaleza son de aceptación general para toda la profesión".

Las normas de auditoría surgen como consecuencia lógica a la gran responsabilidad que contrae el Contador público Independiente, frente a la sociedad en la cual se desenvuelve y se desarrolla, cuando manifiesta por escrito una opinión profesional acerca de la corrección contable de los Estados Financieros de una entidad económica, esto después de haber realizado un análisis y crítica de una información que le es proporcionada por la empresa.

La profesión para satisfacer esa responsabilidad social se ha impuesto un conjunto de reglas o acuerdos que corresponden a las normas de auditoría, las cuales son consideradas en el boletín número G-04 de las Comisión de Procedimientos de Auditorías del Instituto Mexicano de Contadores Públicos como

fundamentales que son la base de los propios procedimientos de auditoría. Para que todos sus integrantes se sujeten a ellos, tanto en la realización de la auditoría como en la formulación y emisión del dictamen o informe, de esta forma la intervención profesional del Contador Público, se realizará con alto nivel de calidad.

Por lo tanto, nos damos cuenta que la reglamentación es dirigida fundamentalmente a la Auditoría de Estados Financieros, esto en virtud de que esta actividad es privativa del Contador Público, como lo denota el hecho de que algunas de ellas como la independencia mental y las relativas al dictamen o informe se abocan a la auditoría de Estados Financieros, lo cual tiene como finalidad, la emisión de una opinión profesional.

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA) define a las normas de auditoría como: "Las normas de auditoría deben considerarse como los principios subyacentes de la auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia que va a obtenerse mediante los procedimientos de auditoría".

Y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice al respecto:

"Las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que derivan de la naturaleza profesional, de la

actividad de la auditoría y de sus características específicas".

Así podemos decir que:

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de responsabilidad pública. El auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino con un basto número de personas desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Debido a esta característica de responsabilidad social, la profesión se ha preocupado por asegurar que el desempeño de sus servicios profesionales se efectúen de acuerdo con los principios fundamentales, que son la base e inspiración de los procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Los principios enunciados en las normas de auditoría generalmente aceptadas que a continuación se indican deben ser observadas por el Contador Público cuando éste realiza una auditoría de Estados Financieros:

1. El trabajo debe ser realizado por personas con capacidad profesional y entrenamiento técnico adecuado.

2. El auditor está obligado a ejercitar un cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su informe.
3. Toda actividad de auditoría debe realizarse con independencia mental.
4. El trabajo de auditoría debe ser planteado adecuadamente y el personal encargado debe ser supervisado apropiadamente.
5. Como base para determinar la confianza, naturalmente, extensión y oportunidad que va a dar los procedimientos de auditoría que use el auditor, debe de efectuar un estudio y evaluación del Control Interno de la empresa que se va a auditar.
6. El auditor debe tener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para fundamentar su opinión.
7. La información suministrada por el Contador Público en su informe debe ser clara e inequívoca, de tal manera que el lector ordinario entienda su alcance, su sentido y, en su caso, sus limitaciones. Este principio se expresa:

- a) Por la obligación de que el Contador Público declare siempre la naturaleza de su relación con sus Estados Financieros con los que quede asociado su nombre.
  
- b) Por la obligación de expresar claramente los puntos a los que se refiere en se dictamen y, en su caso, sus limitaciones.
  
- 8. El Contador Público debe cerciorarse de que la información sobre la que está dictaminando es no solamente veraz en sí misma, sino "suficiente" para los efectos que se propone.

Este requisito sumamente importante, se funda en que una información puede conducir a error no solamente por inexactitudes objetivas, sino por incompletas.



### PLANEACION DE LA AUDITORIA

Planear según el Diccionario de la Real Academia Española significa: "Trazar o formar el plan de una obra, hacer o forjar planes".

Para efectos de nuestro estudio planear significa hacer planes, es decir, decidir anticipadamente lo que se va a ejecutar.

En el boletín número E-01 de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, encontramos que "Planear el trabajo de auditoría será por consiguiente, decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a estas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados. Igualmente forma parte de la planeación de decidir qué personal o de qué calidad deberá asignarse al trabajo".

Así pues, planear una auditoría significa decidir anticipadamente, qué procedimientos de auditoría debe el auditor utilizar en el examen de cada renglón de los Estados Financieros, el tiempo estimado que se requiere para completar cada fase del trabajo, con qué oportunidad deben aplicarse los procedimientos, número de auditores requeridos, papeles de trabajo que se deberán utilizar, etc.

En general la planeación de una auditoría comprende las

siguientes fases:

1. Estudio y evaluación del control interno.
2. Formulación de programas de trabajo.
3. Revisión de papeles de trabajo del año anterior para refrescarse el auditor la memoria, para mejorar su forma y contenido; para mejorar sus procedimientos de auditoría, etc. (solo en el caso de una auditoría recurrente).
4. Diseño de los papeles de trabajo (hoja de trabajo, cédulas sumarias, cédulas analíticas).
5. Selección de los papeles de trabajo que debe llenar el personal de la compañía.
6. Selección de las áreas que se deben revisar en las auditorías preliminares y en la final.
7. Asignación de los auditores auxiliares a cada sección de la auditoría en relación a su experiencia y categoría.

Resulta deseable que todos los trabajos que comprenden la planeación de una auditoría, deben ser llevados a cabo por el auditor a cargo de la auditoría antes del inicio de ésta y precisamente en las oficinas del cliente.

Es conveniente al inicio de la auditoría desarrollar los siguientes puntos:

1. Presentación del personal asignado a la auditoría.
2. Vaciado de cifras del año examinado y del anterior en

los papeles es de trabajo que previamente fueron diseñados. Las cifras deberán obtenerse de las balanzas de comprobación obtenidas de la Compañía previamente cotejadas con los libros o registros contables.

3. Discusión de los programas con los ayudantes.
4. Desarrollo del trabajo.

Dentro de esta etapa de planeación el auditor debe de obtener información sobre las características de los inventarios y del costo de ventas, tales como el sistema de costos, métodos de evaluación, procedimientos utilizados, reglas particulares de valuación y presentación, incluyendo en aplicación consistente, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o PED), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, etc.

### ELEMENTOS DE LA PLANEACION

Es necesario para la planeación de la auditoría contar con los siguientes elementos:

1. Entrevistas previas con el cliente. Esto es necesario, incluso para la contratación de trabajo se requiere una o varias entrevistas previas con el cliente, que nos conduce a la afijación de las condiciones básicas del mismo trabajo.

En las entrevistas se deben fijar, por lo menos, el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar, deben determinarse las condiciones bajo las cuales se va a prestar el servicio, tiempo, honorarios y gastos, los elementos que va a proporcionar el cliente, la coordinación del trabajo de auditoría con el de la propia oficina del cliente, y todo aquello que por su naturaleza amerite ser definido.

Conviene mencionar en forma especial que en las entrevistas con el cliente debe definirse a quien se debe entregar y dirigir el informe final de auditoría, una vez terminado el trabajo, ésto, por la importancia que puede tener la persona a quien valla dirigido y a quien sea materialmente entregado el informe o dictamen del auditor.

2. Inspección de las instalaciones y observación de las operaciones. Muchos de los datos relativos a las

características operativas de la empresa, especialmente las de producción y el sistema de control interno pueden ser conocidos por la inspección personal que el auditor haga de las instalaciones, de planta, de oficina o de venta, en que la empresa realiza sus operaciones y por la observación de la forma como esas operaciones son realizadas.

3. Investigación o indagación con directores y funcionarios, las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial y financiero, y las referentes a los criterios de contabilización, se conocen principalmente por la investigación o indagación realizadas indirectamente con los directores y funcionarios.
4. Inspección de documentos. Es también necesario que el auditor inspeccione los documentos que se relacionan con la situación jurídica de la empresa como escritura constitutiva y sus reformas, actas de asambleas de accionistas y de consejo, escrituras de propiedad, contratos de compra o venta, etc.
5. Examen y análisis de Estados Financieros. El estudio cuidadoso de los Estados Financieros de la empresa, tanto los del ejercicio que se va a examinar como los de ejercicios precedentes, pueden suministrar al auditor una información extensa y apropiada sobre la

naturaleza de las operaciones de la propia empresa y las características de su constitución financiera.

6. Auditorías anteriores. El examen de los papeles de trabajo de auditorías anteriores, cuando es un cliente al que ya se le han prestado servicios o el estudio del informe de otro auditor, cuando ha sido otro profesional el que ha realizado el trabajo en otras ocasiones, son elementos importantes en el trabajo de planeación.
  
7. Estudio y evaluación del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder realizar una planeación correcta del trabajo de auditoría. \*

---

\* Extracto del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría". Edit. I.M.C.P. Pág. 58-60. Edic. 1992

### CONTROL INTERNO

Controlar significa: ejercer dominio sobre una cosa en general, para nuestros fines contables es necesario definir lo que es Control Interno, para el C.P. Joaquín Gómez Morfín, "El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para tener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las superaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita".

Así, además de la obtención de información financiera correcta, oportuna y segura, el control interno brinda asistencia para:

- a) Salvaguardar los activos de la compañía.
- b) Promover la eficiencia en las operaciones.
- c) Estimular la adhesión a las políticas establecidas.

Con los tres puntos anteriores hemos remarcado lo importante del control interno, así como también reforzar lo atinado de la definición del C.P. Gómez Morfín.

Es necesario mencionar que no existe ningún aspecto de un negocio que quede por fuera de la esfera del Control Interno, si no están presentes buenos controles en todas las áreas importantes, la empresa está corriendo riesgos muy fuertes en el manejo del negocio.

### ELEMENTOS

Organización. Las organizaciones están compuestas por individuos, el desarrollo de la estructura de la organización presenta la oportunidad de colocar cada individuo en el sitio en que su talento sea de mayor utilidad.

Las fuerzas de los individuos, debidamente distribuidas, proveen de la fuerza a la organización. Por otro lado, las personas tienen un número de defectos innatos, ésto por supuesto debido a la naturaleza humana. Es un ambiente de negocios ellos podrán llegar a aburrirse o no estar satisfechos, también pueden cometer errores por descuidos, por dolo o mala fé y consecuentemente convivimos con estas debilidades, sin embargo, ellas pueden ser combatidas mediante una sólida organización.

El establecimiento de una efectiva organización requiere que se establezcan asignación de responsabilidades.

Si existe una clara delegación, y los individuos conocen cuáles son sus deberes y responsabilidades, su rendimiento tendrá la tendencia a ser óptima. Esto es porque ellos podrán cumplir sus responsabilidades, sin duda ni temor de que estén haciendo mal las cosas.

Procedimientos. El siguiente elemento se refiere a los procedimientos que son simplemente la manera de hacer las cosas. Por lo general toda operación dentro o fuera del negocio sigue ciertos procedimientos. La planeación y elaboración de



esos procedimientos debe de estar íntimamente ligada con la estructura de la organización, debido a que en ellos se describe qué se va a hacer, cómo se va a hacer y quién lo va a hacer. Desde el punto de visto del Control Interno los procedimientos deben ser diseñados de manera que un buen control sea automático.

Personal. Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de Control Interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos del personal idóneo.

Asimismo es necesario que al personal que labore en la empresa sea una persona inteligente a la cual se le pueda entrenar, sea eficiente, sea una persona de confianza, con las características mencionadas necesariamente será un buen empleado, por lo tanto, solo queda retribuirlo adecuadamente.

Supervisión. El diseño de una buena organización no lo es todo en la empresa pero si una parte muy importante a la cual debe vigilarse constantemente, para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes previamente establecidos.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas o informes, permite la supervisión casi automáticamente a los diversos aspectos del Control Interno.

### EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Al iniciar cualquier tipo de auditoria es de vital importancia tomar en cuenta, por principio, el control interno existente. En la cuenta de inventarios este aspecto es imprescindible y deberá cubrir los siguientes puntos en la inteligencia de que se aumentarán o disminuirán en función del negocio de que se trate y sus consiguientes necesidades:

1. Control sobre la custodia física de los inventarios.
2. Control por medio de registros adecuados, de las existencias físicas.
3. Comparación periódica de los registros con los saldos de las cuentas de mayor.
4. Registro oportuno de todo lo que se recibe, así como del pasivo correspondiente.
5. Control y registro de los embarques, y de su facturación oportuno.
6. Control sobre la obtención, manejo y custodia de la evidencia documental que ampare las entradas y salidas de inventarios propiedad de la empresa y de los recibidos en consignación.
7. Planeación y toma de inventarios físicos, su recopilación, valuación y comparación con libros, así como la investigación de las diferencias obtenidas.
8. Los métodos que se hayan utilizado para la valuación de los inventarios, incluyendo las bases para determinar los elementos del costo de producción en el caso de empresas industriales.

9. Comprobación y verificación por parte de los empleados de la empresa, de las operaciones aritméticas de los recuentos físicos finales o periódicos.
10. Estudios e investigaciones encaminadas a la determinación de existencia de inventarios dañados, obsoletos, pasados de moda, inútiles, etc.
11. Elaboración de informes determinado su contenido, su oportunidad, a quienes se entregan, su grado de control, etc.
12. La separación de funciones en cuanto al registro custodia, compra, recepción y embarques de los inventarios.
13. La contratación de servicios de vigilancia y de seguros adecuados que cubran los riesgos inherentes al manejo de inventarios.
14. El establecimiento de fianzas del personal que intervienen en el manejo de los inventarios.

A partir de estos puntos y realizada la evaluación del control interno, sabremos qué extensión se le dará a las pruebas de auditoría.

Asimismo, podemos agregar que la revisión al control interno no debe hacerse únicamente con base en un cuestionario tradicional para saber que existen controles sino también nos debemos preguntar:

¿ Se respetan ?

¿ Funciona ?

¿ Son los adecuados ?

¿ Cómo se mejorarían ?

Es lógico pensar en estas preguntas, pues de hecho podemos aplicar un cuestionario de control interno y el funcionario que nos lo conteste podrá decir que efectivamente funciona en forma adecuada, sin embargo, al observar el funcionamiento de ésta, nos damos cuenta que el cuestionario de control interno no nos sirve, porque los controles no se respetan, no funcionan, no son los adecuados, como resultado podemos pensar de cómo mejorarlos.

### PROGRAMA DE TRABAJO

El resultado de la planeación de la auditoría se condensa habitualmente en un programa de trabajo, ésto considerado en su aceptación amplia, incluye:

- a) El programa de trabajo en el sentido estricto.
- b) El proyecto de papeles de trabajo.
- c) El programa de adscripción de personal al trabajo a realizarse.

En el sentido estricto del programa de trabajo, es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les han de dar y la oportunidad en que se han de aplicar, en ocasiones se agregan a ésto algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer.

Los programas de trabajo se les clasifica en programas "generales" y programas "detallados". Los primeros son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso y son generalmente destinados al uso de los jefes de auditoría (seniors).

Los programas detallados son aquellos en los cuales se describen, con mayor o menor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos, técnicas de auditoría y se destina,

generalmente, al uso de los ayudantes (juniors).

Desde el punto de vista de su relación con un trabajo concreto los trabajos de auditoría se clasifican en "estándar" y "Específicos".

Son programas estándar aquellos en que se enuncia los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la clientela del despacho. Son programas específicos aquellos que se preparan y formulan concretamente para cada situación particular.

Asimismo, es de gran utilidad para los programas de trabajo los tres puntos siguientes:

Necesidad. Es necesario que el trabajo de verificación y apreciación de la organización sea previamente establecido en un plan escrito con indicación de las épocas más adecuadas para la realización. Asimismo, es conveniente programar el trabajo que se va a desarrollar en cada área o dependencia que se vaya a auditar, la determinación de tiempos estimados para la atención de cada área programada, es un elemento de gran utilidad.

Finalidad. Los programas de auditoría servirán de guías, fundamentalmente encauzados a los objetivos para los cuales fueron diseñados.

Elementos que intervienen. En el contenido de los programas intervienen fundamentalmente los siguientes elementos:

- a) Naturaleza de las operaciones de la compañía.
- b) Efectividad del control interno.
- c) Importancia relativa de los requerimientos de protección de cada área o dependencia.
- d) Personal disponible.

## AUDITORIA DE INVENTARIOS

### OBJETIVO

El Boletín G-04 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría nos menciona como principales objetivos de la revisión, los siguientes.

1. 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.
2. Asegurarse a la fecha del inventario físico y al final del ejercicio de que todos los movimientos por mercancías recibidos y de artículos embarcados y facturados son contabilizados en el período que les corresponde.
3. Que los métodos de valuación estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente con relación con el ejercicio anterior. Incluyendo la actualización de inventarios y costo de ventas.
4. Que los registros de inventarios sean ajustados a los resultados de los recuentos físicos, después de que se investiguen y aclaren debidamente las diferencias



de importancia.

5. Que la empresa tenga la documentación necesaria que compruebe la propiedad de las existencias.
6. Que contenga 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.
7. Que los inventarios en tránsito se muestren debidamente contabilizados de acuerdo con las condiciones de la compra que serán las que determinen si son propiedad de la empresa.
8. Que las existencias propiedad de terceros en poder de la empresa estén debidamente controladas y segregadas.

Básicamente hemos mencionado los objetivos principales en la revisión de inventarios, sin embargo, esto va en función del criterio del auditor y del conocimiento que éste tenga de la empresa.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD RELACIONADOS  
CON INVENTARIOS

Considero que para hablar de "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" es necesario referirnos a ellos:

"Los principios de Contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los Estados Financieros".

La Comisión de Principios de Contabilidad publicó en octubre de 1973, el boletín C-4 actualmente en la letra "A", en el cual señala los principios de contabilidad aplicables en relación con las cuentas de inventarios, los cuales son referentes a las reglas de valuación:

- a) Período Contable
- b) Realización
- c) Valor Histórico Original
- d) Consistencia
- e) Revelación Suficiente
- f) Importancia Relativa

Considero necesario la definición de cada una de ellas para efectos de información.

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

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

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 consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preservan la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación

de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Consistencia. Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo, la información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los Estados Financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Revelación Suficiente. La información contable presentada en los Estados Financieros, debe contener en forma clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Importancia Relativa. La información que aparece en los Estados Financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información. <sup>1</sup>

---

I. Extracto del libro "Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados". Págs. 39, 47, 55, 65 y 73. IMCP. Edic. 1992.

**IMPORTANCIA DE LA OBSERVACION EN LA TOMA  
DE INVENTARIOS FISICOS**

Por la práctica que se adquiere tanto en empresas privadas como en despachos de Contadores Públicos, sabemos que periódicamente se realizan inventarios físicos ya sea de materia prima, materiales en proceso o de artículos terminados, ahora bien, sabemos realmente lo que significa para la empresa o para los auditores externos el levantamiento o la observancia de los inventarios físicos.

Para la empresa ésto permite conocer la exactitud de sus registros contra lo que tiene realmente.

Para el auditor externo ésto significa cerciorarse de que las partidas que forman el inventario existan físicamente a la fecha del balance. El inventario físico forma parte del control interno que la empresa realiza con los materiales, los artículos en proceso y de los artículos terminados, asimismo corresponde un papel importante al auditor externo la vigilancia que el control interno sea aplicado correctamente y consistentemente.

Por lo general una semana antes del inventario físico el auditor externo recibe del contador de costos o del responsable del inventario las instrucciones para el correcto levantamiento del inventario, con esta está notificando el día y la hora en que se realizará el conteo, pesar, medir, etc. Es obligación del auditor externo ya sea encargado o ayudante, el llegar puntual al inventario.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLE A LA  
REVISION DE INTENTARIOS

- I. Revisar las instrucciones que para la toma física haya formulado la compañía y juzgar sobre su efectividad.
- II. Observar que se siga el procedimiento prescrito.
- III. Anotar los números de todos los documentos que amparen los últimos movimientos de entradas y salidas, con el fin de hacer el corte de inventarios.
- IV. Verificar la distribución adecuada de las tarjetas de recuento en todos los departamentos.
- V. Realizar pruebas selectivas de las existencias comparándolas con las tarjetas de recuento en todos los departamentos.
- VI. Tomar nota de los artículos en mal estado.
- VII. Anotar la mercancía recibida en consignación y cuidar que no se incluya en inventario físico.
- VIII. Controlar los movimientos de materiales durante el inventario para evitar un recuento duplicado.
- IX. Verificar al término del inventario que todo el material está etiquetado.
- X. En caso de que exista un volumen importante de mercancía en poder de terceros se efectuaran recuentos físicos.
- XI. Posteriormente se compararan los listados finales de inventarios, contra las pruebas selectivas (punto cinco) y contra las tarjetas de recuento.
- XII. Revisar selectivamente los cálculos de los estados

finales de los inventarios.

- XIII. Revisar selectivamente el costo unitario contra precios de materia prima, hojas de costos y tarjetas de inventarios continuos.
- XIV. Verificar la corrección del ajuste determinado con motivo del inventario físico.
- XV. Cerciorarse del adecuado corte de inventarios seleccionando algunas partidas anteriores y posteriores a la fecha del recuento.

Después de haber realizado estos procedimientos aplicaremos los siguientes, para tener una mejor confianza en nuestra prueba de inventarios.

Pruebas Globales:

- a) Comparar las cifras de los inventarios con los del anterior y explicar las causas de las variaciones.
- b) Obtener rotación de los inventarios actuales y comparar con la del ejercicio anterior.
- c) Revisar los reportes mensuales del costo de producción y localizar partidas excesivas tanto en unidades como en importe.
- d) Revisar las variaciones significativas con los costos estándar.
- e) Comparar los porcentos de materia prima, mano de obra y gastos con los del ejercicio anterior y buscar explicación.
- f) Comparar los porcentos de utilidad bruta por línea

o tipo de artículos.

Pruebas de Precios

Por prueba de precios consideramos, la inspección de facturas de proveedores contra órdenes de compra y registros contables, comprobando que se haya tomado en consideración los gastos relativos a la compra, derechos aduanales, seguros, fletes.

Prueba de costo de producción y venta.

- a) Inspección de vales de salida de materia prima utilizada en la producción y de ésta al almacén de artículos terminados.
- b) Examen de los controles de tiempo que apoyan los cargos por mano de obra a las distintas órdenes de producción, conciliando globalmente con las nóminas.
- c) Inspección de los comprobantes que respalden aplicaciones importantes a los gastos indirectos y se verificará el método de distribución de los mismos a las distintas órdenes de producción.
- d) Revisión de la corrección aritmética de las hojas de costos.
- e) Inspección de los documentos de embarque en los artículos vendidos.

Confirmación

Cuando existan inventarios de la empresa en poder de terceros (almacenes de depósito, maquiladoras, etc.), se



solicitará una confirmación de los mismos.

Otros

Revisar los compromisos de compra al fin del ejercicio, para determinar si no habrá alguna pérdida por ese concepto.

Comprobar que la base de valuación ha sido uniforme a la del año anterior.

Realizar un estudio sobre la suficiencia de la cobertura de seguros.

Evento Subsecuentes

El auditor estará atento a cualquier hecho posterior que pueda afectar a la situación financiera y los resultados respecto a los inventarios (cambios sustanciales en los procesos de compra, devoluciones importantes etc.).

Hemos mencionando los procedimientos aplicados a la revisión de inventarios, sin embargo, la extensión o profundidad de estos procedimientos dependerá en mucho del control interno existente en la empresa que está auditando.

Con base en el conocimiento del sistema de costos y métodos de valuación y de las pruebas que se efectuaron, el auditor debe satisfacerse de que los inventarios estén valuados de acuerdo con principio de contabilidad aplicados consistentemente, incluyendo la actualización de inventarios y del costo

de ventas.

Deberá verificarse que el importe de los inventarios, tanto de costos históricos como actualizados, cumplan con lo dispuesto en los boletines C-04 "Inventarios" y B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera".

Debe de cerciorarse de que los métodos de valuación sean los adecuados y que los valores no excedan al de realización.

## RESUMEN DEL TRABAJO EFECTUADO

Resumen según el diccionario de la Real Academia Española significa "Acción y efecto de resumir, reducir a términos breves y precisos. Considerar tan solo y repetir abreviadamente lo esencial de un asunto o materia".

Así pues, tomando en cuenta lo anterior, podemos decir que una vez que se hayan aplicado todos los procedimientos de auditoría a cada una de las áreas de los estados financieros, el auditor procede a efectuar los últimos trabajos, los cuales se podrían resumir en los siguientes:

- a) Revisión del cumplimiento del programa de trabajo.
- b) Revisión del estudio y de la evaluación del control interno y elaboración de la carta de observaciones.
- c) Revisión de los papeles de trabajo y evaluación de la evidencia obtenida.
- d) Formulación del dictamen e informe de auditoría.

La revisión del cumplimiento del programa de trabajo y de la obtención de evidencia para emitir el dictamen, debe realizarse por el auditor directamente a cargo del trabajo y por lo cual, va a aceptar la responsabilidad de dictaminar.

Antes de realizar el resumen total del trabajo efectuado es necesario hacerse algunas preguntas acerca de caja, de valores, de clientes. Para efectos de nuestro estudio men-

cionaremos un cuestionario de las interrogantes que debe hacerse un auditor respecto a los inventarios.

1. Los papeles muestran que hemos satisfecho los requisitos de auditoría, respecto a la inspección física de los inventarios.
2. Los papeles establecen:
  - a) Una prueba adecuada de los inventarios según libros y de los registros de costos.
  - b) Un plan adecuado para controlar el recuento físico.
  - c) Supervisión y comprobación adecuadas, por el contador directamente a cargo de la auditoría, respecto a:
    - I. Cantidades
    - II. Legítima propiedad
    - III. Comprobación del costo
    - IV. Exactitud aritmética
    - V. Método para determinar el costo de lo vendido.
    - VI. Determinación de si están al costo o valor de mercado, el que es más bajo.
    - VII. Obsolescencia y otros factores que influyen en el valor.
  - d) Si los inventarios son adecuados.
  - e) Uniformidad en la valuación respecto del ejercicio.
  - f) Que se consideraron las pérdidas, en caso de que

existan contratos para compras futuras a precio superiores a los del mercado.

Así pues, el resumen del trabajo efectuado implica una reflexión de si se ha cumplido con el programa previamente establecido, si ésto se ha realizado adecuadamente cumpliendo con los objetivos fijados, es entonces cuando se procede a la elaboración del dictamen y de la carta de sugerencias.

## D I C T A M E N

Después haberse realizado el cierre de la auditoría, el auditor externo se ha creado un juicio sólido acerca de las operaciones de la empresa auditada, por lo cual se procede a la elaboración del dictamen.

¿Pero qué es el dictamen?

"El dictamen es el documento en el cual el Contador Público emite su opinión sobre "razonabilidad" de los Estados Financieros de una entidad económica". \*

Existen diversos tipos de dictamen, los cuales están clasificados como sigue:

- a) Dictamen limpio
- b) Dictamen con salvedades o excepciones
- c) Dictamen con opinión negativa
- d) Dictamen con abstención de opinión
- e) Dictamen con opinión parcial

El dictamen limpio obviamente expresa que el Contador Público no tuvo limitación alguna en su trabajo, que no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y por último que no hubo inconsistencia alguna de importancia, por lo cual de acuerdo a su criterio la empresa auditada recibirá un dictamen limpio.

---

\* Normas y Procedimientos de Auditoría. Edit. I.M.C.P. Edic. 1992.

El dictamen con salvedades o excepciones, implica una "excepción" a algún párrafo del dictamen, ésto es a causa de alguna restricción del cliente al auditor, o por incumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El dictamen con opinión negativa se expresa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los Estados Financieros que pretender presentar la posición financiera y los resultados de operaciones de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, no presentan una posición y resultados razonable, y las excepciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada, para ésto una opinión negativa debe incluir una explicación de todas las razones que la originaron.

El dictamen con abstención de opinión, se emite fundamentalmente cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias.

Al abstenerse de expresar una opinión del Contador Público deberá indicar claramente las razones o motivos que dieron lugar a la abstención.

El dictamen con opinión parcial deberá expresarse siempre y cuando la parte o partes de los Estados Financieros que queden afectadas por la negación de opinión, sean fácilmente identificables y consecuentemente lo sean también las partes

que se intentan cubrir con la opinión parcial.



### CARTA DE OBSERVACIONES

Muchas veces tanto en la práctica profesional, como en la escuela, hemos escuchado acerca de lo que es la Carta de Observaciones y hemos puesto atención a esos diversos conceptos, que aunque varían en redacción, el contenido es fundamentalmente el mismo.

Así resumiendo las diversas definiciones mencionaré el concepto de lo que es la carta de observaciones para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos: "La carta de observaciones es el documento por medio del cual el Contador Público pone en conocimiento de sus clientes todas aquellas anomalías, deficiencias y observaciones que le fueron posibles detectar durante el curso de su trabajo de auditoría, al mismo tiempo, expone las sugerencias o recomendaciones que a su juicio considera necesarias adoptar para suprimir las deficiencias o mejorar las políticas establecidas".

La responsabilidad del Contador Público en relación con los informes sobre el control interno de las empresas, cuyos Estados Financieros examina para efectos de emitir un dictamen sobre los mismos, puede sustentarse en las siguientes consideraciones:

- I. El dictamen que emite el Contador Público sobre los Estados Financieros no incluye una opinión sobre la efectividad del control interno de la empresa; incluso, aún cuando el dictamen se emita sin salvedades,

ésto no implica la aprobación tácita del control interno del negocio examinado.

II. Aún cuando el contador Público haya sido contratado para emitir una opinión sobre los Estados Financieros su calidad profesional le impone la obligación de esforzarse porque sus servicios sean de la mayor utilidad posible para la empresa que lo contrató.

III. Por otra parte cuando las empresas sufren fraudes u otros perjuicios propiciados por la deficiencia en su sistema de control interno, existe el riesgo de que se le atribuya cierta responsabilidad al Contador Público que examinó sus Estados Financieros. En este sentido se considera que un salvaguarda contra el riesgo mencionado, puede ser el informe escrito del Contador Público en el que señalen las deficiencias del control interno que pudieran propiciar los perjuicios a la empresa.

Con frecuencia el auditor sólo se preocupa de los problemas relativos a la redacción del informe sobre los Estados Financieros que dictamina, sin tomar en consideración que, al llegar a este punto únicamente ha desarrollado una función que es la de emitir una opinión acerca de la situación financiera y los resultados de operación.

Sin embargo, es conveniente que con un pequeño

esfuerzo adicional, el auditor elabore una carta con sugerencias constructivas para el mejoramiento del control de las operaciones de la empresa, que sirva de complemento a la información que proporciona el trabajo de auditoría y su importancia para el cliente es trascendental.

Se considera que la carta de observaciones se deriva fundamentalmente del examen del control interno que efectúan en la auditoría de los Estados Financieros los Contadores Públicos, por lo que se considera que el contenido de dicho informe estará relacionado con el control contable o financiero de la empresa, mismo que está relacionado exclusivamente con los métodos y procedimientos cuya finalidad principal es la de registrar las operaciones en la contabilidad. Hay que tener presente también, que el Contador Público tiene conocimiento de diversas situaciones existentes en las empresas que pueden ir más allá de los límites del control contable, sobre los cuales pueden resultar útiles sus observaciones y sugerencias.

Se estima que la Carta de Observaciones debe tener un espíritu constructivo de servicio para la empresa, en consecuencia, es deseable que cada una de las observaciones que se incluyen en él, se acompañen de la correspondiente sugerencia del Contador Público, tendiente a subsanar la deficiencia observada.

De acuerdo con lo anterior, se considera que las obser-

vaciones y sugerencias que se incluyan en el informe sobre el control interno versarán generalmente sobre los siguientes aspectos:

- a) Señalamiento de situaciones que denoten vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y otros riesgos.
- b) Recomendaciones tendientes al mejoramiento de los sistemas de registro e información.
- c) Señalamientos tendientes a incrementar la eficiencia administrativa principalmente en los que se refiere a métodos y procedimientos relacionados con el control de las operaciones en su aspecto financiero.

Asimismo, es necesario mencionar que el lenguaje que se utiliza en la redacción de la carta de observaciones deberá ser claro y sencillo a fin de que la exposición de las ideas sea fácil a la comprensión del lector, se deben de evitar confusiones o malas interpretaciones.

### S A L V E D A D E S

Cuando el Contador Público es llamado para realizar una auditoría de estados financieros y 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 tomados como un todo, a uno o varios renglones que se encuentren afectados con una salvedad. Debido a que el origen de las salvedades pueden provenir tanto del Balance General como del estado de resultados, las salvedades del auditor pueden afectar a ambos estados o sólo a algunos de ellos.

Respecto a la norma de auditoría 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 alguna de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca y manifestar explícitamente a cual de las afirmaciones genéricas se refieran a indicar los motivos de la salvedad y la trascendencia o importancia de ellas dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

Según el boletín N° 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".

Por lo general las condiciones que requieren dictamen con salvedades, se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) Por limitaciones de alcance.
- b) Los Estados Financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones.
- 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.

## NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros auditados son de gran importancia porque han sido comparados con los registros de contabilidad por Contadores Públicos Independientes y, a su vez, los registros contables han sido estudiados por ellos. El Contador después de hacer su investigación con las normas y procedimientos generalmente aceptados de auditoría, indica que en su opinión los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de conformidad con los principios contables generalmente aceptados, aplicados en forma consistente.

Debe entenderse con claridad, que los propietarios o la gerencia son responsables de los estados financieros y que el Contador Público Independiente es responsable solo de su dictamen y de su opinión.

Cuando una información relativa a la situación financiera y a los resultados de las operaciones no es posible darla con una mera lista de las partidas del estado financiero, pueden proporcionarse datos adicionales entre paréntesis. También pueden mostrarse descripciones más completas y explicaciones más extensas por medio de notas marginales, las cuales vienen a formar parte integral de los estados financieros.

A continuación daremos algunos ejemplos de notas a los estados financieros:

### Inventarios

"Los inventarios al 31 de Diciembre de 1988, valoraron al costo, que no excede al precio de mercado, como sigue:

Materias primas y materiales siguiendo el método de primeras entradas, primeras salidas.

Productos terminados y manufacturera en proceso a costos estimados, que se aproximan a los reales"

### Inventarios

"Los inventarios e presentan valuados a su costo o valor de mercado, el más bajo. Hasta el 31 de octubre de 1970, la compañía aplicó la práctica de determinar dicho costo en base en el método de primeras entradas, primeras salidas, sin embargo, al 31 de octubre de 1971, cambió dicho método de valuación por el de última entradas, primeras salidas.

El resultado de este cambio en la utilidad neta del año originó una reducción de dicha utilidad por aproximadamente \$2,500.000.

La razón por la cual la compañía adoptó el método de últimas entradas, primeras salidas, se debe a que dicho método de valuación reflejará más razonablemente los resultados de operación de la compañía bajo las condiciones económicas y de operación que se tiene en la actualidad y se proyectan para el futuro".



### INFORME LARGO

El informe largo de auditoría es el documento en el cual el Contador Público, además de expresar su opinión sobre los Estados Financieros que examinó, incluye una serie de comentarios relativos a las operaciones realizadas por la empresa, presenta Estados Comparativos, analiza e interpreta los Estados Financieros y comenta algunas cuentas del balance.

Normalmente el informe largo es usado para los siguientes propósitos:

- a) Obtención de créditos
- b) Información a nuevos socios e inversionistas.
- c) Para conocer el valor del negocio bien sea el caso de venta o de compra.
- d) Ayudar a la administración de la empresa para la toma de decisiones.
- e) Registro en la bolsa de valores de la acciones, bonos y obligaciones.

Es indudable que la información que se desprende como resultado del trabajo realizado es tan importante como el desarrollo del mismo por lo que una de las funciones más importantes dentro de las actividades que desarrolla el Contador Público, así como la que impone una mayor responsabilidad, es la de informar, lo que es de gran importancia para la toma de decisiones.

El Contador Público debe tener responsabilidad para determinar atinadamente, hasta dónde debe llegar su función informativa, pero además no debe limitarla a la presentación raquí-tica de ciertos datos, sino también a interpretar esa información, ya que por medio de los hechos o situaciones que ha conocido a través de la aplicación de las distintas técnicas de su profesión, le es posible informar las deficiencias que ha encontrado en el transcurso de su revisión y sugerir la forma de corregir esas deficiencias.

La información que el Contador Público proporcione, debe llenar determinados requisitos, entre los más importantes podemos mencionar la significación, la oportunidad y la veracidad.

La significación. Es un requisito importante que debe reunir la información, porque dentro del total de hechos informativos que se hayan obtenido como parte del trabajo del Contador Público, se debe de seleccionar lo más importante y en ningún momento proporcionar información que no se necesite.

Oportunidad. Cuando los informes no lleguen a la persona en la época en que los necesita es como si no existieran, ya que las decisiones deben tomarse con oportunidad.

Veracidad. Para que pueda existir veracidad en los informes del Contador Público, es indispensable que éste tenga en primer término una adecuada preparación académica, mediante la cual se hayan adquirido los suficientes conocimientos de la

profesión. Además de esto se requiere una práctica profesional que permita afianzar y ampliar esos conocimientos en el mismo campo de los hechos.

En el informe largo se acostumbra a entrar en pormenores acerca del trabajo efectuado y dar las conclusiones del Contador Público sobre los asuntos más importantes.

Generalmente se incluyen comentarios sobre las operaciones de la compañía y comparaciones con periodos anteriores. Puede incluir una amplia variedad de informaciones, como estadísticas sobre cambios en la posición financiera o en el capital de trabajo, antigüedad de las cuentas por cobrar y por pagar, un estado de aplicación de fondos, un resumen de las coberturas de seguros como base en las pólizas examinadas y cualquier otra información que pueda ser apropiada según las circunstancias.

Es muy común encontrar la redacción del informe corto incorporado al informe largo.

El informe largo generalmente va dirigido a la gerencia y por ellos puede no acompañar a los estados financieros que se muestran a terceros. Sin embargo, es frecuente que la compañía lo muestre a banqueros y otros otorgantes de crédito, a petición de los mismos.

Los otorgantes de crédito conceden gran valor, bien sea el informe detallado que se presenta para fines de administración

o al informe similar diseñado expresamente para sus necesidades.

Los otorgantes de crédito conceden gran valor, bien sea el informe detallado que se presenta para fines de administración o al informe similar diseñado expresamente para sus necesidades.

La redacción del informe largo debe de hacerse de una manera clara y accesible pues hay que recordar que los lectores de éste, no siempre tienen conocimientos técnicos y pueden ya sea mal interpretar o definitivamente no entenderlos.

La presentación es muy importante ya que con ello denota la seriedad y la calidad del trabajo que se ha desarrollado.

Para lo cual se debe de tener especial cuidado en la elección de la papelería, el trabajo de mecanografía debe estar sujeto a una minuciosa revisión.

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

A efecto de concluir este estudio es necesario, reafirmar algunos conceptos por lo que podemos decir que:

El control de los inventarios es una de las actividades más complejas ya que hay que enfrentarse a intereses y consideraciones en conflicto por las múltiples incertidumbres que encierran.

Su planeación y ejecución implican la participación activa de varios segmentos de la organización, como ventas, finanzas, compras, producción y contabilidad. Su resultado final tiene gran trascendencia en la posición financiera y competitiva, puesto que afecta directamente el servicio a la clientela, a los costos de fabricación, a las utilidades y a la liquidez del capital de trabajo.

Aquí se ha sostenido que la variedad de los métodos de valorización de inventarios en uso, es tal que compañías de la misma industria, pero que utilizan métodos diferentes para valorización de inventarios, puede llegar a presentar estados financieros que no puedan compararse significativamente uno con otro.

Por lo que podemos decir que el método de valuación adecuado para una empresa debe ser afín a sus características y necesidades.

Un propósito importante del estudio es el de tratar de establecer criterios que definan las circunstancias y condiciones, bajo las cuales son aceptables determinados procedimientos.

Por lo que podemos decir que siempre que la operación de un negocio incluya la propiedad de un inventario de mercancías es necesario para fines de una contabilidad financiera apropiada, que se recopilen periódicamente y de manera correcta los inventarios y se requieren tanto para el estado de situación financiera, como para la medición periódica de la utilidad.

Es necesario por lo tanto, que una persona ajena a la empresa verifique que tanto los movimientos contables como físicos hayan sido realizados correctamente,; esta persona es el Auditor Externo, el cual por su vasta experiencia puede emitir un juicio desde un punto de vista profesional de la situación financiera de la entidad.

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

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
EDIT. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS  
DUODECIMA EDICION  
MEXICO, EDICION 1992

LARA FLORES, ELIAS, C.P.  
"PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD"  
EDIT. TRILLAS  
MEXICO, 1985

"TECNICAS Y POLITICAS PRACTICAS PARA EL CONTROL DE INVENTARIOS"  
ESTUDIO DEL CUERPO DE INVESTIGACION DEL AICPA  
EDIT. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS  
TRADUCCION  
MEXICO, 1975

"LAS BASES PARA LA CONTABILIZACION DE INVENTARIOS"  
EDIT. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS  
ESTUDIO DEL AICPA  
MEXICO, 1978

JOHNSON ROBERT  
ADMINISTRACION FINANCIERA  
EDIT. CECSA  
MEXICO 1973

REVISTA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION  
MES DE AGOSTO DE 1972  
NUMEROS 69 Y 70  
EDIT. U.N.A.M.

APUNTES DE AUDITORIA III  
VOLUMEN I  
COLECCION AUDITORIA 1979  
F.C.A.  
U.N.A.M.

ROMERO, JOSE LUIS, C.P.  
EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS  
U.N.A.M. 1973  
TESIS PARA OBTENER EL TITULO DE CONTADOR PUBLICO

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA  
DICCIONARIO MANUAL E ILUSTRADO DE LA LENGUA ESPAÑOLA  
MADRID, ESPAÑA, 1980

"TENDENCIA EN LA PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS"  
EDIT. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS  
MEXICO 1974

CANTU GARCIA ALFONSO, ING.  
ENFOQUES PRACTICOS PARA LA PLANEACION Y CONTROL DE INVENTARIOS  
EDIT. TRILLAS  
MEXICO, 1978

PEREZ DE LEON A. ORTEGA, DR.  
"CONTABILIDAD DE COSTOS"  
EDIT. UTHEA  
MEXICO, 1975

J.W. NEUNER, JOHN, C.P.A.  
"CONTABILIDAD DE COSTOS"  
EDIT. UTHEA  
MEXICO, 1975

APUNTES TOMADOS EN CLASE DE AUDITORIA I Y II  
IMPARTIDA POR EL C.P. HERMINIO AROZQUETA

DALE KENNEDY, RALPH, C.P.A.  
ESTADOS FINANCIEROS  
EDIT. UTHEA  
MEXICO, 1978

ESCOBAR MATA AURELIO, C.P.  
CONTABILIDAD DE COSTOS  
EDIT. ECA  
MEXICO, 1975

MENDEZ VILLANUEVA ANTONIO, C.P.  
INFORMACION FINANCIERA  
METODO AUTODIDACTICO  
S/EDIT.

LECTURAS DE CONTABILIDAD  
FAC. DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION  
"PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD"  
EDIT. U.N.A.M.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS  
EDICION 1992  
I.M.C.P.  
MEXICO, D.F.

GOMEZ MORFIN, JOAQUIN, C.P.  
EL CONTROL INTERNO  
EDIT. FONDO DE CULTURA ECONOMICA  
EDUCACION 1978