

Nº57
2 Esem



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN



LA AUDITORIA FINANCIERA
Y LOS INVENTARIOS

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA

ADRIAN GOMEZ NAVARRETE

ASESOR DE TESIS:

C.P. ERNESTO ARAGON VILLAGOMEZ

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cuautitlán Izcalli Edo. de Méx.

1994.



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"La Auditoría financiera y los inventarios"

que presenta el pasante: Adrián Gómez Navarrete
con número de cuenta: 8155557-8 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 20 de Septiembre de 1994

PRESIDENTE	<u>C.P. Ma. Hilda Castellanos Riego</u>
VOCAL	<u>C.P. Carlos González Alvarez</u>
SECRETARIO	<u>C.P. Ernesto Aragón Villagómez</u>
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. Arturo León León</u>
SEGUNDO SUPLENTE	<u>C.P. Carlos Román Rivera</u>

***A mis padres con Inigualable admiración, profundo
agradecimiento y de quienes me siento orgulloso de
ser su hijo.***

*A mis profesores, con un especial agradecimiento al
C. P. Ernesto Aragón V. por su tiempo para la realización del
presente trabajo.*

INDICE GENERAL.

CAPITULO PRIMERO.

LA CONTABILIDAD:

1.- Antecedentes de la Contabilidad.	008
2.- Necesidad de llevar una Contabilidad.	008
3.- Definición de Contabilidad.	009
4.- Usuarios de la Información Contable.	011
a) Usuarios con Interés Directo.	012
b) Usuarios con Interés Indirecto.	012
5.- Importancia de la información Contable.	013
6.- Características de la Información Contable.	014
a) Utilidad	014
b) Confiabilidad	015
c) Provisionalidad	016
7.- Estructura Básica de la teoría Contable	016
8.- Principios de Contabilidad	017
9.- Cambios en la Contabilidad	022
10.- Reglas Particulares	022
11.- Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares	023
12.- Reglas sobre los Estados Financieros en General	023
13.- Estados Financieros Básicos	024
14.- El Balance General o Estado de Situación Financiera	025
15.- El Estado de Resultados	027
16.- EL Estado de Cambios en la Situación Financiera	028
17.- El Estado de Variaciones en el Capital Contable	028
18.- Notas a los Estados Financieros	029
19.- Reglas Particulares de Presentación de los Estados Financieros	029

CAPITULO SEGUNDO.**LA AUDITORIA.**

1.- Antecedentes de la Auditoría	032
2.- Concepto de Auditoría	032
3.- Clases de Auditoría	033
a) Auditoría Financiera	033
b) Auditoría Operacional	035
c) Auditoría Administrativa	036
d) Auditoría Fiscal	036
e) Otras Clasificaciones de Auditoría	038
- Auditoría Externa	038
- Auditoría Interna	038
4.- Antecedentes de las Normas de Auditoría	038
5.- Definición de Normas de Auditoría	040
6.- Clasificación de las Normas de Auditoría	041
a) Normas Personales	041
- Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional	041
- Cuidado y Diligencia Profesionales	042
- Independencia	042
b) Normas de ejecución del Trabajo	043
- Planeación y Supervisión	043
- Estudio y Evaluación del Control Interno	045
Concepto de Control Interno	046
Objetivos del Control Interno	048
Control Interno Contable	049
Control Interno Administrativo	050
Elementos del Control Interno	051
- Obtención de Evidencia Suficiente y Competente	055
c) Normas de información	063
- Aclaración de la Relación con Estados o información Financiera y Expresión de opinión	065
- Bases de Opinión sobre Estados Financieros	066
7.- Dictámen.	067
a) Limpio o sin salvedades	067
b) Dictamen con salvedades	068
c) Dictamen con abstención de opinión	069
d) Dictamen negativo	069
8.- Mención de Asuntos importantes en el Dictamen.	070

CAPITULO TERCERO

LOS INVENTARIOS

1.- Definición de inventarios	072
2.- Necesidad de los Inventarios	072
3.- Clases de Inventarios	073
a) Productos Terminados	074
b) Productos en Proceso	074
c) Materias Primas	074
d) Suministros de Fábrica o de fabricación	074
4.- Conceptos que han de figurar en el Inventario	075
5.- Pedidos por Ejecutar	075
6.- Ordenes de Venta por Ejecutar	076
7.- Valuación del Inventario	076
8.- Costeo Absorbente	080
9.- Costeo Directo	080
10.- Costos Históricos y Predeterminados	080
11.- Elementos del Costo	081
a) Los Fletes como Elementos de Costo	082
b) Descuentos Comerciales	082
c) Descuentos por Pronto Pago	082
d) Interese sobre la Inversión en Inventarios	084
12.- Importancia de una Exacta Valoración del Inventario	084
13.- Ilustración de los efectos de un error en la valoración del Inventario	085
14.- Compensación de los errores en la Valoración del inventario	087
15.- Practicas Deshonestas	089
16.- Métodos Básicos de Valuación	089
17.- Método de Identificación Específica	091
18.- Método de Costo Promedio	093
19.- Promedio Ponderado	094

20.- Método de Primeras Entradas Primeras Salidas	095
21.- Método de Últimas Entradas Primeras Salidas	097
22.- Método Detallista	100
23.- Comparación de los Métodos Alternativos para la valuación de Inventarios	102

CAPITULO CUARTO.

AUDITORÍA DE INVENTARIOS

1.- Objetivos de la Auditoría de Inventarios	113
2.- Planeación del Trabajo de Auditoría	113
3.- Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría de Inventarios	114
4.- Procedimientos de Revisión Analítica	115
5.- Estudio y Evaluación del Control Interno de los Inventarios	117
6.- Pruebas de Cumplimiento de los procedimientos del Control Interno	118
7.- Pruebas Sustantivas.	122

PROGRAMA DE REVISION DE INVENTARIOS	133
-------------------------------------	-----

CASO PRACTICO	157
---------------	-----

INFORME	197
---------	-----

CONCLUSIONES	199
--------------	-----

BIBLIOGRAFIA	201
--------------	-----

INTRODUCCION.

A través de la historia de los negocios, los propietarios de estos se han preocupado por controlar sus transacciones y tener una buena información acerca de los mismos, ya que es importante tener un buen y constante control sobre sus recursos materiales con los que cuenta, aún cuando la organización no persiga fines de lucro.

Esto quedó manifiesto desde la aparición de las primeras operaciones comerciales en la antigüedad, se reafirmó en la Revolución Industrial, y en la actualidad debido a la globalización del comercio mundial, que genera una gran competencia entre todos los países para colocar sus productos o servicios en mercados internacionales, se remarca aún más la importancia de la información y control financiero.

El presente trabajo pretende ser de utilidad para los estudiantes de contabilidad de los primeros semestres en su primer capítulo, ya que presenta a la contabilidad, relacionándola con el entorno en que se desarrolla y la ubica dentro de la esfera económica.

En su primer capítulo se remarca la importancia que representa la información financiera y se analizan sus características, además de presentar a los principales usuarios de la información, también se hace un breve estudio de la estructura básica de la información financiera y de los principales reportes, resumen de la información financiera.

Una vez estudiado el capítulo referente a la Contabilidad en general, pasamos al capítulo de Auditoría, que nace al amparo de la contabilidad como una herramienta para verificar la certeza acerca de la corrección de transacciones comerciales, se analiza su evolución y se presenta una clasificación de diversos tipos de auditoría, además de analizar su estructura.

Se trata de recalcar la importancia que representa del control interno en un trabajo de auditoría, se analizan las clases de control interno, y finalmente, en este capítulo se hace un estudio breve del informe del auditor como resultado del trabajo realizado.

Respecto de los inventarios, el tema principal del presente trabajo, se presenta la importancia que representan los inventarios dentro de los estados financieros y dentro del funcionamiento de la organización misma, ya que estos constituyen una especie de amortiguadores para absorber los errores de planeación y las fluctuaciones imprevistas de la oferta y la demanda, además de que facilitan las operaciones de producción y de mercadeo.

También respecto a los inventarios se analizan los métodos básicos de valuación haciendo una comparación entre ellos, mostrando sus principales ventajas y desventajas, practicando con algunos ejemplos.

En el capítulo IV, entramos de lleno a lo que es la auditoría de inventarios en sí. Comenzamos por definir los objetivos de la auditoría de inventarios, para enseguida presentar la importancia que representa la planeación de un trabajo de auditoría de

inventarios. También se analizan algunos procedimientos de revisión de inventarios, y finalmente se presenta un programa de revisión aplicable al rubro de inventarios.

Para concluir se presenta un caso práctico, con el cual esperamos que se pueda apreciar el trabajo de auditoría en los papeles de trabajo.

Esperamos que el presente trabajo de investigación siembre la inquietud para adentrarse en lo que representa la Auditoría de Inventarios, y pueda ser de utilidad para iniciar el estudio teórico.

CAPITULO PRIMERO
LA CONTABILIDAD

ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD.

Las raíces de las prácticas de la Contabilidad, descansan en la historia de los negocios. Se cree que fueron los Asirios los precursores de la contabilidad por haber sido los comerciantes más antiguos de que se tiene conocimiento, pero fueron los mercaderes Italianos del siglo XIII quienes emplearon por primera vez la partida doble que se aplica en la actualidad en los diferentes sistemas de contabilidad. En ese entonces los mercaderes hacían hincapié en el hecho de que toda transacción comercial representaba una dualidad, si algo se entregaba, algo se recibía a cambio y viceversa. Pero no es sino hasta 1494 cuando un monje franciscano Fray Luca Paciolo residenciado en Italia, quien publicó su trabajo, "Suma Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita" que inicialmente fue un estudio de matemáticas, pero que incluía además una sección sobre métodos contables. A Fray Luca Paciolo se le considera el padre de la Contabilidad, ya que en su obra consignó principios y reglas a que debían sujetarse los registros contables, que han permanecido relativamente invariables hasta nuestros días, además de que es la primera publicación de que se tenga noticia en la historia de la humanidad, en relación con el principio contable de la partida doble. Posteriormente hubo otras publicaciones en Europa que sirvieron para difundir la técnica contable.

Una expresión más del proceso evolutivo de la contabilidad, se tiene a fines del siglo XVIII cuando en 1795, Edmund La Grange, en Francia implanta el Libro Mayor Tabular, cuya importancia es superior por contar con las características básicas de los registros tabulares posteriores.

Fue en el siglo XVIII en la Revolución Industrial, la época en que los países de gran capacidad económica como Inglaterra y los Estados Unidos, incrementaron considerablemente su actividad comercial e industrial marcando un avance y perfeccionamiento en la técnica contable.

No obstante que la contabilidad moderna que empezó a usarse en la edad media a evolucionado bastante hasta llegar a los métodos de registros múltiples con el empleo de las máquinas electrónicas, las bases de la partida doble expuestas por Paciolo siguen inalterables y en el proceso evolutivo de la técnica contables, encontramos como una relativa novedad al análisis y a la interpretación de los Estados Financieros.

Necesidad de llevar una Contabilidad.

La contabilidad es esencialmente la comunicación de los datos útiles de los negocios, expresados en términos de dinero. En cualquier Unidad ya sea grande o pequeña, simple o compleja, se necesita de información y control financiero. Toda entidad para subsistir debe controlar sus transacciones y tener una buena información acerca de las mismas, es importante tener un buen y constante control sobre sus recursos materiales con los que

cuenta, aún cuando ésta no persiga fines de lucro. Así como una empresa comercial utiliza la contabilidad para determinar las utilidades o pérdidas por las operaciones que realiza, una empresa que presta sus servicios debe tener un buen sistema contable, que le proporcione información respecto al costo de prestar ciertos servicios, informar a sus administradores el monto de sus inversiones, determinar la capacidad de la empresa para prestar servicios etc. .

Definición de Contabilidad.

En el castellano la palabra contar, de la que se deriva Contabilidad, significa tanto referir como computar. En la contabilidad se trata de registrar las transacciones de manera significativa y en términos monetarios, para después clasificarlas, resumirlas en interpretarlas.

El concepto de contabilidad ha venido evolucionando a través del tiempo, se decía que la contabilidad era la "Historia del Negocio" ; mas tarde se calificó a la contabilidad como una "Ciencia"; algunos tratadistas la consideraron como un "Arte" ; los contadores dedicados al estudio y a la investigación opinaron que la contabilidad es un "Arte y Ciencia" . Autores modernos la han llamado "El Lenguaje de los Negocios".

El C. P. Alejandro Prieto, nos dice que la Contabilidad es:

"El arte de registrar, clasificar y resumir, de manera significativa y en términos monetarios, transacciones que son parte al menos de carácter financiero, así como de interpretar los resultados obtenidos".¹

El C. P. Alejandro Ramírez Valenzuela nos da el siguiente concepto de contabilidad:

"La contabilidad es un registro sistemático y cronológico de todas las operaciones que realiza una empresa, que permite conocer el resultado económico de estas operaciones".²

Lawrence L. Vance y Russell A. Tausing, definen la contabilidad como:

1. "El proceso de identificación, medición y comunicación de la información económica, que permita la toma de decisiones y juicios fundamentados".³

¹PRIETO, Alejandro: *Principios de Contabilidad*, Editorial Banca y Comercio, p. 2

²RAMÍREZ VALENZUELA, Alejandro: *Contabilidad Comercial*, Editorial Limusa, p. 11

³VANCE, Lawrence L. y TAUSING Russell A: *Principios de Contabilidad y Control*, Cia. Editorial Continental S. A. de C. V. México. p. 17

Para Elías Lara Flores la contabilidad es:

"La disciplina que enseña las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas, constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles".⁴

Una definición de diccionario nos dice respecto de la contabilidad:

"La contabilidad es el registro de los datos de la actividad de una empresa para conocer y controlar su marcha. Su finalidad es servir de guía en las decisiones del empresario a través de la anotación y cálculo de los actos de la empresa".⁵

Una definición más completa y que nos describe de una manera más amplia la contabilidad, nos la proporciona el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C.

"La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente la información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica".⁶

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C., la definición de Contabilidad parte de que es una técnica. Esto implica la posición técnica de los Principios de Contabilidad que son guías de acción y no verdades fundamentales a las que se les adjudica poder explicativo y de predicción. Esta posición se refuerza al considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales.

En la diferentes definiciones citadas anteriormente encontramos que coinciden en dos puntos fundamentales y que son:

- 1.- La Contabilidad es el registro sistemático de las operaciones de una empresa.
- 2.- Los registros servirán de base, para cumplir con los objetivos de la contabilidad que son; controlar la información para la toma de decisiones.

En base a las definiciones anteriores y una vez identificados los puntos en común, podemos decir acerca de la contabilidad que:

⁴LARA Flores, Elías: *Primer Curso de Contabilidad*, 10a Edición, México, Ed. Trillas, p. 9

⁵SALVAT: *Diccionario Enciclopédico*, Madrid, Salvat Editores, Tomo III, p. 860.

⁶INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A. C. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, México, p. 19.

La contabilidad es el registro sistemático y metódico, de las operaciones financieras que realiza una entidad y cuya finalidad es servir de soporte para la toma de decisiones financieras del usuario.

Usuarios de la Información Contable.

Conjuntamente con la administración de la empresa, muchos otros individuos requieren con propósitos múltiples, informes financieros preparados con base en los datos contables de una organización. Una clasificación de los usuarios de los datos contables es:

a) Usuarios Internos.

b) Usuarios Externos.

En el primer caso la información comprende toda la empresa, y concierne a los Accionistas, Consejo de Administración, Directores, Administradores, Gerentes Ejecutivos, Supervisores, Jefes de departamento y al personal que cubra alguna responsabilidad en su actividad. Estas son personas relacionadas directamente con la existencia y buen funcionamiento de la organización. Por regla general el personal responsable de tomar decisiones es quién debe valorar la marcha de las operaciones, para decidir en consecuencia, si debe conservar su inversión o bien retirarla.

En el segundo caso interesa a los elementos externos, que en forma indirecta tienen relación con la empresa, como son las Instituciones Gubernamentales, Autoridades Fiscales, Profesionales de diversa áreas, Instituciones Bancarias, Proveedores, Acreedores, Inversionistas etc..

Muchas instituciones externas precisan obtener información de alguna Empresa, también para conocer resultados, aunque con finalidades distintas ya que se sirven de las cifras no para medir lo realizado por la empresa, sino para garantizar el pago correcto de cierto tipo de obligaciones. Los Acreedores pueden tener una idea distinta acerca de los beneficios de este servicio, ya que les interesa más que la empresa disponga de suficiente capacidad de pago.

La información contable se utiliza por una gran variedad de grupos de individuos con diferentes propósitos. Las necesidades y expectativas de los usuarios determinan el tipo de información requerida.

Los usuarios de acuerdo al interés sobre la información pueden ser clasificados en dos grandes grupos:

1.- Aquellos con interés directo en la empresa, y

2.- Aquellos con interés indirecto.

Usuarios con interés directo.

Algunos usuarios tienen o se proponen tener un interés económico directo en las empresas. Ejemplos de dichos usuarios y de los tipos de evaluaciones y decisiones a los cuales aplican la información contable, podrían ser:

- a) Propietarios.- Para retener, aumentar o disminuir su parte proporcional en el patrimonio de la organización, evaluar el empleo y responsabilidad sobre los recursos con los que cuenta la administración.
- b) Acreedores y Proveedores.- Para conceder créditos, precisar los términos de los mismos, requerir suspensión de pagos o quiebras, aumentar o disminuir la dependencia de la empresa como cliente.
- c) Propietarios, Acreedores y Proveedores potenciales .- Comprometer recursos de dicha organización. determinar el monto comprometido, evaluar el empleo y responsabilidad en cuanto a los recursos de la administración.
- d) Administración .- (Incluyendo miembros del Consejo de Administración y Financieros). Para evaluar la naturaleza y extensión de las necesidades financieras, evaluar los resultados de decisiones económicas pasadas, fijar políticas de dividendos, proyectar posición financiera y resultados futuros, evaluar las posibilidades de adquisición y fusión, recomendar la reorganización o liquidación de las empresas.
- e) Autoridades Fiscales .- Evaluar las declaraciones de impuestos o multas, realizar investigaciones y auditorías.
- f) Empleados .- Negociar sueldos, retiros de la empresa, solicitudes de empleo, evaluar la participación de las utilidades.
- g) Clientes .- Anticipar cambios en el giro del negocio, buscar fuentes alternativas o mas amplias bases de aprovisionamiento.

Usuarios con interés indirecto.

Algunos usuarios de la información contable, derivan su interés dado que su función es asistir o proteger a aquellos que pretenden lograr un interés directo.

- a) Analistas y Consejeros Financieros .- Aconsejan a los inversionistas y potenciales inversionistas para, retener, aumentar, disminuir o hacer inversiones en la empresa, en relación con inversiones alternativas.

b) Bolsas de Valores .- Aceptan o cancelan registros, suspenden operaciones, alientan cambios en los procedimientos contables, o revelan datos adicionales.

c) Abogados .- Determinan el cumplimiento de obligaciones contractuales o restricciones en créditos, avisar sobre la legalidad de ciertas operaciones.

d) Agencias de Informes .- Preparar análisis descriptivos, combinar, resumir o seleccionar información, amoldan la información a presentaciones uniformes, computar tendencias y razones.

e) Cámaras y Asociaciones .- Compilar estadísticas y hacer comparaciones, analizar los resultados de una rama comercial o industrial.

f) Sindicatos .- Para elaborar demandas de salarios y prestaciones, evaluar la fuerza de las empresas y aceptar la participación de utilidades.

Importancia de la Información contable

La información que se deriva de los diferentes datos contables, deberá ser útil para las personas que actúan en los diversos niveles jerárquicos dentro de una organización, permitiéndoles reducir la incertidumbre sobre la dirección de un negocio, adoptar normas de conducta, formular juicios y desarrollar métodos. Por tal motivo la información que ha de obtenerse de los registros contables debe ser amplia y exacta.

El objetivo de la contabilidad es el uso de la información contable, su análisis e interpretación para brindar la información requerida, como base para tomar las decisiones comerciales que permitan a la Gerencia conducir la compañía dentro de un cause productivo y solvente.

Las decisiones comerciales que se toman en base a la información contable, son formuladas por varias personas situadas en diferentes niveles o puestos dentro y fuera de la organización, así tenemos:

Decisiones de los inversionistas, referentes a la compra o venta de acciones u obligaciones de la compañía.

Decisiones de los acreedores acerca de la apertura de crédito y de los procedimientos de cobro.

Decisiones de la Dirección General relativas a los planes de operación y de financiamiento.

Decisiones acerca del establecimiento de políticas y a la implantación de los procedimientos para la verificación permanente, de que las políticas preestablecidas se lleven a cabo.
Decisiones en todos los niveles administrativos para interpretar y comunicar los resultados de la Dirección General.

Decisiones de los Jefes de menor categoría y de los trabajadores en la formulación de planes y tareas.

Decisiones de la Gerencia en todos los niveles, para evaluar el rendimiento.

Decisiones de la Gerencia en todos los niveles, en el repaso y en las revisiones de decisiones y comunicaciones.

Decisiones relativas a la contratación del Personal de Trabajo.

Decisiones de los funcionarios de Oficinas Gubernamentales relativas a la observancia de los reglamentos.⁷

Características de la Información Contable.

Como hemos visto con anterioridad, la contabilidad debe producir información cuantitativa que sirva de base para la toma de decisiones a los usuarios, esto implica que la información y el proceso de cuantificación deben cumplir con una serie de requisitos, para que satisfagan adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad.

Diversos puntos deben tomarse en cuenta en la presentación de la información, pero las características fundamentales que debe tener esta son; utilidad y confiabilidad, además de que la información contable, como base para la toma de decisiones lleva consigo la característica de provisionalidad.

1.- La Utilidad.

La utilidad como característica de la información contable es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. Estos propósitos son diferentes en detalle para cada usuario, pero todos los usuarios tienen un interés común, su utilización dentro de la organización.

Dada la imposibilidad de conocer los usuarios específicos y las necesidades de cada uno, en los Estados Financieros encontramos información general.

⁷Mc. NEIL, I. Eugene: *Contabilidad Financiera, Sistema de información para tomar decisiones*, México, Ed. Diana, p. 21

La utilidad de la información esta en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

a) El contenido informativo se basa en:

- La Significancia de la Información .- Es decir en su capacidad de representar con palabras y cantidades la organización y su evolución, su situación en diferentes partes del tiempo y los resultados de su operación.

- La Relevancia de la Información .- Es la cualidad de seleccionar los elementos de la misma, que mejor permitan al usuario captar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares.

- La Veracidad .- Cualidad esencial pues sin ella se desvirtúa la representación contable de la organización, que comprende eventos realmente sucedidos y de su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como validas por el sistema ; y por último:

- La Comparabilidad .- Es decir, la cualidad de la información de ser validamente comparable en el tiempo para una organización, y ser posible el comparar dos o más organizaciones comerciales entre sí, permitiendo juzgar su evolución.

b) La oportunidad de la información contable, es el aspecto esencial de que llegue a manos del usuario cuando este pueda usarla para tomar decisiones a tiempo para lograr sus fines, aún cuando las cuantificaciones puedan hacerse, cortando convencionalmente la vida de la organización y se presenten cifras estimadas de eventos cuyos efectos todavía no se conocen totalmente.

2.- La Confiabilidad.

La confiabilidad es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y la utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Esta no es una cualidad inherente a la información ya que los usuarios son quienes le dan esta característica y refleja la relación entre el usuario y la información.

La credibilidad que el usuario deposita en la información se fundamenta en el proceso de cuantificación contable, o la operación del sistema. Es Estable, Objetiva y Verificable, estas tres características abarcan la captación de datos, su manejo (clasificación, reclasificación y cálculo) , y la presentación de la información en los estados financieros. (forma, clasificación y designación de los conceptos que los integran).

a) La estabilidad del sistema.- indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de

los datos, su cuantificación y presentación. Sin embargo la necesidad de estabilidad del sistema no debe ser un freno a la evolución y perfeccionamiento de la información contable.

b) **La Objetividad.**- de la cuantificación contable implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas .

c) **La Verificabilidad.**- "la información satisface el criterio de verificabilidad cuando permite a diferentes personas, trabajando cada una por su cuenta, desarrollar medidas iguales o conclusiones similares acerca de una actividad organizada".⁸

La Verificabilidad de toda la operación del sistema permite que pueda ser duplicado o reproducido y que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida.

3.- La Provisionalidad.

La provisionalidad de la información contable significa que no representa hechos totalmente acabados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación, la situación financiera y sus cambios, incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros. Esta característica más que una cualidad deseable es una limitación a la precisión de la información.

Estructura Básica de la Teoría Contable.

La Teoría Contable está compuesta por varias clases de conceptos ordenados de acuerdo a su jerarquía y son:

1.- Principios

2.- Reglas Particulares

3.- Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares.

La jerarquía se les otorga en base a la generalidad de la aplicación.

Los principios son proposiciones de carácter amplio que deben aplicarse en todos los casos, mientras que el criterio prudencial de aplicación se refiere a las reglas particulares.

⁸DU-TILLY, Roberto, RAMOS, Daniel, *Contabilidad Contemporanea*, México, Ed. Trillas, p. 20.

1.- Principios de Contabilidad.

"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".⁹ A través de siglos de actividad de los negocios, se ha desarrollado a un considerable grado de uniformidad en la práctica de la contabilidad, conforme las ideas se han ido generando, probando, llevando a cabo o descartando de su práctica y utilidad.

Un principio de cualquier tipo se desarrolla lentamente, ganando aceptación después de años de experiencia y esto ha sido cierto en los principios de contabilidad. "Inicialmente los postulados de contabilidad se derivan de la experiencia y la razón, después de que estos postulados así derivados han comprobado ser útiles, se aceptan como Principios de Contabilidad, cuando esa aceptación es lo suficientemente difundida, se convierten en parte de los principios generales de contabilidad que constituyen para los contadores los cánones de su arte".¹⁰

También se debe poner cuidado en tener en mente que cuando se refiere a una práctica de contabilidad la palabra principio no implica una regla de la cual no puede haber desviaciones

Un Principio de contabilidad no es un principio en el sentido de que no se admite ningún conflicto con otros principios, en muchos casos, la pregunta es; cual de los principios parcialmente importante ha determinado su aplicabilidad.

En México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Principios de Contabilidad, tiene la función de formular y emitir normas contables a través de un proceso formal, que sigue con rigurosos métodos científicos de investigación, incluyendo la correspondiente fase de prueba y experimentación para darles validez y poder ser así nombrados Principios de Contabilidad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos es una organización de carácter profesional establecida en 1923, que tiene cobertura nacional y agrupa a los contadores públicos cualquiera que sea la actividad a que se dediquen.

Por la importancia de esta función normativa, la comisión de principios de contabilidad se integra y renueva cada dos años con miembros del instituto, designados por su Consejo Directivo, además de las diversas personas que el propio consejo invariablemente selecciona de entre diversas entidades públicas y privadas representativas de otros sectores de la comunidad financiera.

⁹INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, México, p. 34.

¹⁰NICKERSON, Clarence B: *Manual de Contabilidad*, Tomo I, México. Editorial Grijalbo S. A. p.2

Los principios se refieren al aspecto de transformar los datos en información, y a la presentación de ésta en forma adecuada para sus usos o fines.

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son: La Entidad, La Realización y El Periodo contable.

Los principios que establecen las bases para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

El principio que se refiere a la información es el de revelación suficiente.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y consistencia.

Entidad.

"La Entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituidas por combinaciones de recursos Humanos, recursos Materiales y Capital, coordinados por una autoridad que tomo decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada".¹¹

Identificación de la Entidad.

A la contabilidad le interesa identificar la Entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.

Se utilizan dos criterios para identificar una entidad:

-Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.

- Centro de decisiones independientes con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social.

La personalidad de un negocio es independiente de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros solo deben incluirse los bienes, valores, derechos de este ente económico independiente.

La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

¹¹Ibid. p. 17.

Realización.

Establece las causas por las que se considera que la entidad ha efectuado transacciones que son cuantificables con otros entes económicos.

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

Las operaciones y eventos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

- Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
- Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o;
- Cuando ha ocurrido eventos económicos externos a la entidad derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios".¹²

La información contable incluye hechos consumados total o parcialmente, pero que desde el punto de vista de los principios de contabilidad se han realizado.

Periodo Contable.

Establece que la cuantificación de transacciones o cambios en la situación financiera y/o resultados de operación de la entidad, deben identificarse con la época a que pertenecen, para lo cual deben efectuarse cortes convencionales en la vida de la entidad, lo que implica:

- Destacar en la información la fecha o período correspondiente
- Mostrar cuentas por cobrar y por pagar a corto y a largo plazo.
- Separar en el Estado de Resultado partidas extraordinarias.
- Efectuar un corte de operaciones tanto al inicio como al final del periodo contable.

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados susceptibles de cuantificarse, se identifican con el periodo en que ocurren, por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere.

¹²*ibid.* p. 17.

En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.¹³

Valor Histórico Original.

Establece que las operaciones del ente económico deben registrarse en la contabilidad según las cantidades de efectivo que se afecten o la estimación razonable que de ellas se haga al considerarse realizadas contablemente. Asimismo las cifras deberán ser modificadas si ocurren eventos posteriores que les hagan perder su significado, por medio de la aplicación de métodos de ajuste en forma sistemática, que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. "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 que se consideren por ella realizados contablemente".¹⁴

Negocio en Marcha.

"La entidad se presume en existencia permanente, salvo la especificación en contrario; por lo que las cifras de los Estados Financieros representan valores históricos o modificaciones de ellos sistemáticamente obtenidos".¹⁵

Dualidad Económica.

Establece que a través de la utilización de la partida doble, se muestran los recursos de que dispone la entidad y la fuente de los mismos, para la comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

La dualidad económica la constituyen:

- Los recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines, y
- Las fuentes de dichos recursos, que a su vez son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad, es fundamental para una adecuada comprensión de la estructura y relación con otras entidades".¹⁶

¹³Ibid. p. 17.

¹⁴Ibid. p. 17.

¹⁵Ibid. p. 17.

¹⁶Ibid. p. 17.

Revelación Suficiente.

Establece los pronunciamientos necesarios para la presentación de la información en uso general.

"La información contable representada 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".¹⁷

Importancia Relativa.

Tiene por objeto presentar orientaciones, para juzgar cuando una partida, de acuerdo a su naturaleza o monto, tiene significación en la información financiera de una entidad. Destaca la necesidad de que la información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad de tal forma que permita a los usuarios basar sus decisiones en datos fehacientes y veraces.

El concepto de Importancia Relativa no debe confundirse con los de Revelación Suficiente y relevancia de la información: La Revelación Suficiente se refiere al grado de detalle con que se manifiesta la información; el concepto de relevancia de la información se aplica a la cualidad de seleccionar adecuadamente los elementos que mejor permitan al usuario captar el significado de la información, conforme a sus propios fines particulares.

"La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la Entidad, susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios".¹⁸

Consistencia.

La interpretación y análisis de los estados financieros requieren la posibilidad de comparar la situación financiera de una entidad y los resultados de operación en distintas épocas, por tal motivo es necesario que en la obtención de la información, se apliquen uniforme y consistentemente los procedimientos contables.

"Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación, para, mediante la comparación de los estados financieros de la Entidad, conocer su evolución y mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa".¹⁹

¹⁷*Ibid.* p. 17.

¹⁸*Ibid.* p. 17.

¹⁹*Ibid.* p. 17.

Cambios en la Contabilidad.

La falta de comparabilidad en la información proporcionada, se origina principalmente por:

a) Cambios en las Reglas Particulares de Aplicación de los Principios de Contabilidad.

La falta de comparabilidad por cambios en las Reglas Particulares, se presenta cuando se elige entre dos o más reglas y se substituye por una nueva regla diferente a la que se seguía.

b) Cambios en la Estimación Contable.

Debido a la estimación de ciertos eventos dentro de la información contable, puede haber variaciones debido a que se pueden considerar nuevos elementos anteriormente inexistentes o no considerados para la creación de alguna provisión, los cuales no permiten la comparabilidad.

c) Cambios en la Entidad Emisora de Estados Financieros.

La falta de comparabilidad derivada por un cambio en la entidad emisora de Estados Financieros, se origina principalmente por:

- La presentación de Estados Financieros consolidados o combinados en lugar de Estados Financieros correspondientes a entidades individuales.

- La substitución de compañías subsidiarias específicamente comprendidas en el grupo de empresas para las cuales se presentan los Estados Financieros, y.

- La substitución de compañías afiliadas incluidas en Estados Financieros combinados.

Reglas Particulares.

Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los Estados Financieros, se dividen en:

- Reglas de Valuación.

- Reglas de Presentación.

Las Reglas de Valuación se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos de los Estados Financieros, mientras que las Reglas de Presentación se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares.

La cuantificación contable no obedece a un método rígido, sino que requiere la utilización de un criterio general para elegir entre las alternativas que se presentan como equivalentes tomando en consideración los elementos de juicio disponibles.

La operación del sistema de información contable no es automática, ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna, cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por esta relativa incertidumbre se necesita utilizar un juicio profesional para obtener información, este juicio debe estar regulado por la prudencia al decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar entonces por la menos optimismo refleje, observando en todo momento que la información sea equitativa para los usuarios de la información contable.

Reglas sobre los Estados Financieros en General.

Características de los estados Financieros en General.

Las características de los estados financieros deben ser las mismas que las de la información contable:

- a) Utilidad.- Su contenido informativo debe ser significativo, relevante veraz y comparable, y deben ser oportunos.
- b) Confiabilidad.- Deben ser estables (consistentes), objetivos y verificables.
- c) Provisionalidad.- Contienen estimaciones para determinar la información que corresponde a cada período contable.

La característica más importante de los Estados Financieros es que deben contener la información, por medio de la cuál se puede evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico, sin dejar fuera de ellos información básica, ni recaer demasiado en el detalle que los pueda hacer confusos. Los Estados Financieros deben ser objetivos e imparciales y estas características las adquieren si son preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Se dice que los Estados Financieros básicos son históricos porque informan de hechos sucedidos, pero aún así se utilizan para hacer proyecciones a futuro.

Estados Financieros Básicos.

Debido a la necesidad de dar a conocer información e forma resumida y general respecto a la marcha de la empresa a diversos usuarios, se preparan los Estados Financieros Básicos.

Se consideran como Estados Financieros Básicos a:

- a) Balance General o Estado de Situación financiera.
- b) Estado de Resultados
- c) Estado de Variaciones en el Capital Contable.
- d) Estado de Cambios en la Situación Financiera

Las Notas a los Estados Financieros son parte integrante de los mismos y su objeto es complementar los Estados Financieros con información relevante.

La información financiera que se genera en una empresa es muy amplia y variada más no toda es de utilidad para los usuarios generales quienes en términos generales requieren únicamente información de los Estados Financieros Básicos.

Los Estados Financieros Básicos son la parte esencial de la información financiera, la cuál es determinada por la administración para ser proporcionada a los usuarios generales.

Los Estados Financieros Básicos deben cumplir con el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa a una fecha determinada, los resultados de sus operaciones, y los cambios en su situación financiera, por un período contable determinado en dicha fecha.

La información contenida en los estados financieros, deberá servir para:

- Tomar decisiones de inversiones y crédito
- Aquilatar la solvencia y liquidez de la empresa, así como su capacidad para generar recursos.
- Evaluar el origen y las características de los recursos financieros del negocio, así como el rendimiento de los mismos.
- Para formarse un juicio de como se ha manejado el negocio y evaluar la gestión de la administración, a través de evaluar la forma en que esta maneja la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la empresa.

El Balance General o Estado de Situación Financiera.

"Es el Estado Financiero que muestra la situación económica y financiera de una empresa a una fecha determinada".²⁰

El estado de situación financiera es un resumen de los totales de los eventos financieros registrados de acuerdo con principios contables que nos muestra en unidades monetarias, como se han utilizado los fondos con que cuenta la empresa.

Para facilitar la interpretación de las cifras que contiene, se hacen ciertas clasificaciones que se refieren tanto al activo como al pasivo:

ACTIVO	=	PASIVO	+	CAPITAL
Recursos de valor poseídos		Cantidad que se debe o derechos de los acreedores sobre los activos.		Capital invertido por el (los) dueños o derechos de los dueños sobre los Activos

Esta ecuación nos muestra como se divide la propiedad de los activos entre los derechos de los acreedores, quienes tienen prioridad sobre los activos y los derechos del dueño quién va en segundo lugar en el orden de reclamación.

Activo.

El Activo es el conjunto de bienes y derechos propiedad de la empresa. En el activo se registran las propiedades de la empresa en sus diversas acepciones. No todos los valores que forman el activo son de la misma naturaleza, ni su inversión tiene los mismos fines, además de que, no todos requieren el mismo tiempo para recuperar lo que en ellos se invirtió, es decir, no todos presentan la misma disponibilidad, en base a ésta, hacemos la siguiente clasificación.

- Activo Circulante
- Activo Fijo
- Activo Diferido

²⁰ RAMÍREZ VALENZUELA, Alejandro; *Contabilidad Comercial* México, Editorial Límusa. 1979

El Activo Circulante.

Se llama Activo Circulante al que está formado por los bienes que representan mayor disponibilidad, con los cuales trabaja el empresario. Entre ellos se encuentran principalmente el efectivo y las mercancías lo mismo que las deudas a su favor.

Activo Fijo.

El activo fijo se forma por las inversiones en bienes destinados al uso de la empresa, que necesita como base fundamental para la existencia del negocio, como son: Edificios, Mobiliario, Maquinaria etc. y cuya recuperación generalmente se obtiene mediante el servicio que estos bienes van prestando a la empresa.

Activo Diferido.

Son aquellas inversiones que con el transcurso del tiempo se convertirán en gastos o los pagos anticipados por servicios que deban recibirse en época posterior a la fecha del balance.

Pasivo.

Es el conjunto de deudas contraídas por la empresa, se refiere a las aportaciones de terceros que no están sujetos a resultados, puesto que al vencimiento de los compromisos contraídos con ellos únicamente se cubre el importe que les corresponde.

En base a su disponibilidad como para el Activo hacemos su clasificación:

- Pasivo Circulante
- Pasivo Fijo
- Pasivo Diferido

El Pasivo Circulante.

El pasivo Circulante esta formado por todas las deudas que deberán reembolsarse a corto plazo, generalmente pagaderas a un plazo menor de un año.

Pasivo Fijo.

El pasivo Fijo esta representado por aquellas deudas que se contraen para hacer inversiones en el negocio y que tienen un vencimiento a un plazo mayor de un año.

Pasivo Diferido.

Representa cantidades que se deben por haber sido cobradas por anticipado a cambio de servicios que se prestarán con posterioridad a la fecha del balance y que se convertirán en productos o ganancias en época futura.

Capital.

El capital es la inversión del propietario o propietarios de la empresa según se trate, puede ser un comerciante individual o una sociedad mercantil. El capital es la diferencia entre el activo y el pasivo. Cuando se habla de Capital como la diferencia entre activo y pasivo se le llama específicamente Capital Contable, con un sentido más amplio y que el de simple Capital, ya que al ser el Capital Contable la diferencia entre el Activo y el Pasivo abarca también a las utilidades del ejercicio y a las reservas de Capital, es decir que además de la inversión inicial, incluye al superávit que son ganancias acumuladas en las diferentes reservas de Capital o bien en caso de pérdida, en lugar de superávit, incluiría el déficit.

Se conoce con el nombre de Capital a las aportaciones que hacen los propietarios conforme a lo estipulado en la escritura constitutiva, o sea, el instrumento jurídico que da base formal a la iniciación de un negocio empresa. Las reservas son parte de las utilidades que se separan formalmente para garantizar los compromisos contraídos. El capital de se ve afectado por los resultados obtenidos de la operación principal que pueden ser utilidades o bien pérdidas. En el grupo de Capital radica la relación que existe entre el Balance y el Estado de Resultados, ya que mientras este muestra la forma en que se integró, aquel muestra el resultado obtenido de sus operaciones en un periodo dado.

El Estado de resultados.

Es el documento que muestra los resultados obtenidos por la empresa en determinado periodo, como consecuencia de sus operaciones.

El Estado de Resultados se formula con las cuentas de gastos y de ingresos cuando se trata del sistema analítico el inventario inicial y final del mercancías.

Renglones del Estado de Resultados.

Ingresos.

Los ingresos constituyen flujos de efectivo o propiedades que se reciben a cambio de los bienes o servicios que se proporcionan a los clientes, se consideran también ingresos a las rentas, dividendos e intereses ganados.

Costo de Ventas.

Es un renglón muy importante dentro del estado de resultados, cubre el costo de las mercancías que se embarcan. No cubre los gastos de venta ni de embarque de estas mercancías o gastos administrativos generales involucrados con las operaciones de la compañía.

Gastos de Operación.

Los gastos de operación son los gastos que necesita efectuar la empresa para poder funcionar, tales como los pagos por concepto de sueldos, impuestos, servicios de luz, teléfono, publicidad, etc.

Para determinar el total de gastos de operación, se suman las cuentas que representen gasto, tales como: Gastos de Venta, Gastos de Administración, Gastos financieros y restándose a éste total los Productos Financieros.

Estado de Variaciones en el Capital Contable.

El crecimiento y desarrollo de los negocios en nuestra época, han hecho necesaria la utilización de más información además de la que se obtiene en el Balance General y el Estado de Resultados, acerca del funcionamiento de la organización y de la utilización de los recursos, tal es el caso del Estado de Variaciones en el Capital Contable y del Estado de Cambios en la Situación Financiera.

El Estado de Variaciones en el Capital contable nos muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante un periodo determinado.

Estado de Cambios en la Situación Financiera.

El Estado de Cambios en la Situación Financiera nos proporciona la información acerca de las fuentes y orígenes de los recursos de que se vale la entidad, así como la aplicación o empleo de dichos recursos en el mismo periodo, en pocas palabras los cambios ocurridos en la Situación Financiera de la entidad entre dos fechas.

Para la elaboración del Estado de Cambios en la Situación Financiera, se utiliza el balance comparativo, las diferencias que resultan en esta comparación, constituyen los orígenes y aplicaciones de recursos a los que hay que aplicar ciertos ajustes para que muestren con propiedad lo que fue del origen total o la aplicación total de los recursos.

Los orígenes de recursos están representados por disminuciones de Activos, aumentos de Pasivos y aumentos de Capital. Las aplicaciones de recursos se identifican por aumentos de Activos, disminuciones de Pasivos y disminuciones de Capital.

Objetivos del Estado de Cambios en la Situación Financiera.

Los objetivos del Estado de Cambios en la Situación Financiera, son el resumir las actividades de una entidad económica en cuanto a financiamiento e inversión, mostrando la generación de recursos provenientes de las operaciones del período, proporcionar información completa sobre los cambios en la situación financiera durante el período.

Notas a los Estados Financieros.

Las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significación de los datos y cifras que se presentan en dichos Estados. Proporcionan información acerca de ciertos eventos que afectan a la entidad y dan a conocer datos y cifras sobre la repercusión de ciertas reglas particulares, políticas y procedimientos contables y de aquellos cambios en los mismos de un período a otro.

Reglas Particulares de Presentación de los Estados Financieros.

Los Estados Financieros están sujetos al cumplimiento de una serie de reglas que se consideran indispensables para lograr una correcta presentación y una revelación amplia y suficiente. Entre estas reglas tenemos a las siguientes:

- a) Los Estados Financieros deben contener información clara y comprensible, suficientes elementos para juzgar la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad.
- b) Los Estados Financieros y sus Notas forman un todo inseparable y por lo tanto deben presentarse conjuntamente en todos los casos.
- c) La información que complementa los Estados Financieros puede ir en el cuerpo a al pie de los mismos o en hojas por separado, en los dos últimos casos se debe referenciar cada nota con el renglón de los Estados Financieros a que corresponda.
- d) Los Estados Financieros deben estar encabezados por el nombre, razón o denominación social de la entidad y establecer la fecha o el período contable por el cuál están formulados.
- e) Cuando los Estados Financieros del período que precede han sido afectados por ajustes posteriores, este hecho debe ser también revelado.
- f) En caso de existan hechos posteriores que afecten substancialmente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad, entre la fecha en que son relativos los Estados Financieros y en la que estos son emitidos, deberá rebelarse suficiente y adecuadamente de éstos hechos por medio de notas explicativas.

g) Con el objeto de que se puede juzgar adecuadamente la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera, es recomendable que los Estados Financieros se presenten en forma comparativa.

h) Los Estados Financieros deben informar de la moneda con la cual están representados y en sus caso las bases de conversión utilizadas.

i) Cuando se presenten estados Financieros comparativos y se hayan efectuado cambios en la clasificación de partidas en los Estados Financieros del ejercicio en que los mismos se están formulando las cifras por el periodo precedente, deben ser cambiadas de acuerdo a las nuevas bases, debiendo informarse de esté hecho.

CAPITULO SEGUNDO

LA AUDITORIA

ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA.

Se podría decir que la Auditoria se ha utilizado desde la aparición de los registros de las primeras transacciones comerciales, ya que siempre se ha deseado tener la certeza acerca de la corrección de dichas transacciones, pues podía implicar beneficio para cualquiera de las partes que intervenían en la transacción.

La Auditoria se deriva de la Contabilidad y surge por el deseo de los propietarios de empresas de proteger sus intereses asegurándose del adecuado cumplimiento de las obligaciones de aquellas personas a las que se les encomendaba la protección de sus bienes y de conocer el grado de certeza de los registros de sus transacciones.

En los primeros treinta años del presente siglo, hubo un gran desarrollo económico lo que alentó las practicas de Auditoria, así tenemos por ejemplo, la creciente práctica de publicar informes anuales (que se auditaban para agregarles confiabilidad) alentada por la bolsa de valores de Nueva York. Además de que en caso de ofertas de nuevos títulos, los banqueros e inversionistas urgían que los Estados Financieros fueran auditados. Durante este periodo la Junta Federal de Reservas de los Estados Unidos comenzó a requerir Estados Financieros auditados, en respaldo de solicitudes para el descuento de documentos comerciales y en 1917, la Junta en cooperación con el Instituto Norteamericano de Contadores, publicó: "Métodos Aprobados para la Preparación de hojas de Balance", delineando las características de una Auditoria de Balance.

La Ley de Valores y Cambios de los Estados Unidos, de 1934, creó la Comisión de valores e intercambio, con amplias facultades reglamentadoras respecto a la forma y contenido de los Estados Financieros, además de que exigía Estados Financieros auditados para todas aquellas empresas comprendidas en la lista de valores en la bolsa.

CONCEPTO DE AUDITORIA.

La palabra "Auditoria" se deriva de "oir" y fue aplicada a los auditores externos que oían y comprobaban las cifras reportadas por una empresa que estaba siendo sometida a una revisión para certificar ante el público en general la corrección acerca de las cifras que ésta presentaba.

La Auditoria en general se puede definir como:

La técnica o mecanismo que permite evaluar periódicamente los sistemas y procedimientos, así como las operaciones y en consecuencia, las medidas fijadas que se estén llevando a la práctica de una manera óptima, permitiendo a sus propietarios y/o principales funcionarios

tener tiempo para tomar decisiones y descansar su confianza en los resultados de las responsabilidades que les han sido asignadas.

La Auditoría es la encargada de vigilar la correcta marcha de las operaciones de la entidad, detectando las anomalías en los sistemas y en las operaciones para que con conocimientos de estas anomalías, se pueda estar en condiciones de presentar cifras reales así como de mejorar la eficiencia y la eficacia de las operaciones de la entidad.

La Auditoría para el C. P. Alfredo Adam y el C. P. Guillermo Becerril es:

"La revisión y supervisión sistemática de una actividad o grupo de actividades".¹

Se puede decir que la realización de una auditoría no es privativa de una profesión específica, dado que en función de la especialización de las actividades se requerirá de profesiones especializadas. Sin embargo esta técnica es utilizada por la Contaduría Pública para ser aplicada preferentemente dentro de entidades públicas o privadas. Así pues la Contaduría Pública es la única profesión que se ha dedicado al estudio y sistematización de esta actividad, razón por la cuál bases y fundamentos han nacido al amparo de ésta.

CLASES DE AUDITORIA.

Dentro de la profesión contable existen diversos tipos de Auditoría y dado que su vocablo es una expresión muy general se ha tenido la necesidad de definir términos más descriptivos de los distintos tipos de revisión que practica en su profesión el Contador Público. Podemos clasificar a la Auditoría de acuerdo a las diversas áreas que esta comprende, así tenemos:

- 1.- Auditoría Financiera.
- 2.- Auditoría Operacional.
- 3.- Auditoría Administrativa.
- 4.- Auditoría Fiscal.

1.- Auditoría Financiera.

La Auditoría Financiera es un examen de los Estados Financieros de una compañía realizado por una firma de Contadores Independientes.

¹ADAM, Alfredo, BECERRIL LOZADA, Guillermo: *La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal*, México, I.M.C.P. A.C. p. 16

"Es una revisión de libros y registros contables de una entidad, así como el estudio y evaluación del control interno y procedimientos contables y administrativos de la misma, basados en técnicas específicas, (normas y procedimientos de auditoría) con la finalidad de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras presentadas".²

Para Walter B. Meigs, una Auditoría Financiera consiste en:

"Una investigación minuciosa de los registros contables y otras pruebas que apoyan los Estados Financieros por medio del estudio y evaluación del Sistema de Control Interno de la compañía y por inspección de documentos, y la observación de los activos, las investigaciones que se hacen dentro y fuera de la compañía y por otros procedimientos de Auditoría".³

Eric L. Kohler define la auditoría Financiera como:

"Una revisión analítica hecha por un Contador Público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los Estados Financieros".⁴

Arthur W. Holmes nos da el siguiente concepto de Auditoría Financiera:

"Una Auditoría es un examen crítico y sistemático de la dirección interna, estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia y los demás documentos financieros y jurídicos de una empresa comercial".⁵

De las diferentes definiciones de Auditoría encontramos que hay varios puntos en común y creemos que es conveniente recalcarlos:

-La Auditoría es un proceso en el cual se van a analizar y revisar los registros de contabilidad.

- La Auditoría se basa en el estudio del Sistema de Control Interno para determinar la extensión de su revisión.

- Su propósito es emitir una opinión acerca de la razonabilidad que presentan los Estados Financieros de una entidad.

²Ibid. p. 12

³MEIGS, Walter B., LARSEN John E., *Principios de Auditoría*, México, Editorial Diana, p. 24

⁴KOHLER, Eric L. *Auditoría*, México Editorial Diana, p. 24

⁵HOLMES, Arthur W. *Auditoría, Principios y Procedimientos*, México, Union Tipografica Editorial Hispanoamericana, Tomo I, p 1.

Objetivos de la Auditoría Financiera.

Conforme progresó la profesión contable la función más conocida, la Auditoría también sufrió cambios en sus objetivos.

En un principio la función de la Auditoría consistía en un trabajo de mera vigilancia o de policía, su objetivo era detectar fraudes y errores. Los primeros libros de texto describían como los objetivos de la Auditoría los siguientes:

- a) Descubrimiento de fraudes.
- b) El descubrimiento de errores técnicos.
- c) El descubrimiento de errores de principio.

A mediados del siglo XX, los objetivos del trabajo de Auditoría tendieron a alejarse del descubrimiento de fraudes, orientándose hacia la determinación de si los Estados Financieros representaban una imagen recta de la situación financiera. Este cambio de objetivos, se debió a las necesidades de los nuevos inversionistas, en los valores de las sociedades y corporaciones, así pues:

"El objetivo primordial de un examen de auditoría por un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la exactitud con que los Estados Financieros preparados por un cliente, representan la posición financiera y los resultados de las operaciones de la compañía cliente, de acuerdo con los Principios Generalmente Aceptados por la profesión contable".⁶

2.- Auditoría Operacional.

Consiste en el examen de las áreas de operación de una empresa, institución, sección del gobierno o cualquier parte de una entidad para determinar si tienen los controles para operar con eficiencia, tendiendo a la disminución de costos para incrementar la productividad.

Es una herramienta para proveer medidas y evaluaciones sobre la situación y eficiencia de una unidad funcional. Se efectúa invariablemente revisando operaciones y no personas o departamentos. Normalmente es efectuada por el área de auditoría interna de una entidad.

Algunos objetivo de la Auditoría operacional son los siguientes:

- a) Incrementar la eficiencia y eficacia de un sistema, departamento a área específica de una empresa.

⁶PORTER, Thomas W. BUTRON John C. *Auditoría, un Analisis Conceptual*. Editorial Diana. p. 65.

b) Asistir a todos los miembros de la organización, en la efectiva descarga de sus responsabilidades, suministrándoles análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes, acerca de las actividades revisadas, con el fin de aumentar la eficiencia.

3.- Auditoría Administrativa.

Es un examen comprensivo y constructivo de la estructura de organización de una empresa, sección del gobierno o cualquier parte de una Entidad, en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma y operación y sus facilidades humanas y físicas.

En la raíz del concepto de Auditoría Administrativa, esta la creencia de que una evaluación sistemática de una organización o de sus componentes, planes, objetivos, sistemas de información y control, y estructura de operaciones y/o utilización de recursos humanos y físicos, es un ejercicio fructífero y quizá hasta indispensable.

La Auditoría Administrativa se efectúa revisando cualquier operación, persona o departamento incluyendo los niveles jerárquicos. Es realizada por auditores externos a la Entidad. Requiere los servicios profesionales de especialistas en diversa ramas, en virtud de la necesidad que obliga por el amplio campo de acción que comprende.

Dentro de los propósitos de la auditoría Administrativa encontramos los siguientes:

- a) Efectuar mejoras para lograr una administración más eficiente.
- b) Determinar la efectividad con que se están administrando los recursos de la entidad y proponer una mejor utilización.
- c) Mantener una exactitud y confiabilidad de los controles, métodos, etc..

4.- Auditoría Fiscal.

La Auditoría Fiscal es la revisión detallada de los registros, libros autorizados, auxiliares y demás documentación comprobatoria así como de las declaraciones de impuestos y bienes de los contribuyentes.

Este tipo de auditoría es practicado por las autoridades fiscales con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones y de la reunión de evidencia suficiente para probar las irregularidades fiscales en que el contribuyente pudiera haber incurrido al formular sus declaraciones de impuestos.

Se entiende por contribuyente a las personas físicas y morales obligadas al pago de impuestos que la ley tributaria señala como sujetos pasivos de la obligación sin más excepciones que aquellas que contenga la ley y que son de carácter general.

La empresa al cumplir con el fin primordial para que fue creada, es decir, al realizar actividades mercantiles que generan beneficios, adquiere obligaciones fiscales por las cuales el auditor fiscal deberá cerciorarse que se estén cumpliendo oportunamente y en forma adecuada.

Es obligación del Contador Público que lleva a cabo una auditoría fiscal, el conocer las disposiciones fiscales fundamentales que afectan a la empresa y en particular a aquella que está auditando. Con el conocimiento de las leyes fiscales el auditor estará en la posibilidad de vigilar el cumplimiento de las obligaciones impositivas de la empresa y de igual forma cubrir fallas o errores de tipo fiscal que ocasionarían no solo de los impuestos no cubiertos o cubiertos indebidamente sino multas y recargos correspondientes, cumpliendo de este modo el propósito del gobierno federal, que es lograr de los contribuyentes la observación correcta de las leyes fiscales.

La auditoría fiscal es de carácter externo y consiste en el examen metódico y ordenado de las transacciones y registros en los libros de contabilidad de una empresa mediante la comprobación de sus operaciones y la investigación de todos aquellos hechos que puedan tener relación con la empresa, con el objeto de obtener evidencia sobre hechos o circunstancias que tienen relación directa con el pago oportuno de los impuestos mediante la correcta presentación de sus declaraciones.

En base a lo anteriormente expuesto podemos considerar como finalidad de la auditoría fiscal:

- a) La investigación y el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- b) Hacer sentir la presencia del fisco en los contribuyentes para evitar la evasión fiscal.
- c) Proveer a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los elementos de juicio necesarios para poder emitir una liquidación.
- d) Fomentar la recaudación fiscal.

Las auditorías Fiscales se llevan a cabo por medio de visitas domiciliarias las que previamente deben llenar determinados requisitos para que sean validas. La visita domiciliaria es el medio más eficaz con el que la auditoría fiscal cuenta para conocer al situación fiscal real de los contribuyentes y poder determinar así el impuesto a su cargo; permitiendo asimismo comprobar si dichos contribuyentes están cumpliendo con las disposiciones legales y descubrir o comprobar la infracción de las mismas.

Otras Clasificaciones de Auditoría.

Atendiendo a las personas, entidades u organismos que llevan a cabo las Auditorías, se puede dar la siguiente clasificación:

Auditoría Interna.

Es aquella que se realiza dentro del ámbito de una organización o entidad para dar servicio a la misma y es realizada por personal que depende económicamente de la entidad. Aún cuando exista dependencia económica, es requisito indispensable para su buen funcionamiento que exista una absoluta independencia mental y jerárquica de parte del personal para que este tipo de auditoría pueda cumplir con sus objetivos.

Se ha identificado a través de la experiencia que dentro de esta área se manejan normalmente la Auditoría de Estados Financieros y muy especialmente la Auditoría Operacional.

La Auditoría Interna es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, para la revisión de las operaciones, como un servicio a la administración. Es un control directivo el cual funciona midiendo y evaluando la efectividad de otros controles.

Auditoría Externa.

Este tipo de revisión se lleva a cabo por profesionales independientes de la entidad y que en consecuencia, no dependen jerárquicamente de la misma, su campo de acción es muy vasto ya que normalmente puede comprender todos los campos de Auditoría mencionados anteriormente.

El Auditor Externo es un tercer intermediario en la relación de responsabilidad, entre el emisor y la información financiera auditada y los usuarios de esa información.

Antecedentes de las Normas de Auditoría.

Las normas de Auditoría aparecen debido al interés de los profesionistas en contabilidad por mantener una calidad uniforme en su trabajo. Si todo Contador Público, tiene una adecuada preparación técnica y además lleva a cabo su trabajo con habilidad responsabilidad y juicio profesional, hace que el prestigio de su profesión se eleve y en consecuencia el público considere mayor interés e importancia al trabajo que este desempeña.

Las Normas de Auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha de obtenerse por medio de los procedimientos de Auditoría.

A principios de 1917 se hicieron los primeros intentos profesionales para codificar normas, sobre las que se pudiera basar el proceso de Auditoría, con el folleto "Uniform Accountings", preparado por el Instituto Norteamericano de Contadores.

El objeto primordial del folleto, era proporcionar el bosquejo de los posibles contenidos, de cada una de los conceptos del balance. En mayo de 1939, el consejo del Instituto Norteamericano de Contadores aprobó un informe de un comité especial sobre procedimientos de Auditoría, el informe fijó una base para un examen más riguroso de cuentas por cobrar e inventarios. También se dio atención a la forma del dictamen o informe del auditor. Más tarde en el mismo año, los descubrimientos del comité fueron recopilados en la primera de una serie de Boletines llamados "Statements on Auditing Procedure", y un comité de procedimientos de Auditoría se estableció permanentemente, pero debido a lo variable de las condiciones en que se llegaba a encontrar el auditor, no era práctico formular un programa de reglamento para todo uso, si se trataba de procedimientos de Auditoría, en cambio si se podía formular un manifiesto, con relación a las normas de Auditoría, que debía de observar el contador, en sus juicios sobre los procedimientos seleccionados y la extensión de la aplicación de ellos en las pruebas selectivas.

En octubre de 1947 el comité publicó un informe preliminar titulado "Tentative Statement of Auditing Standards, Their Generally Accepted Significance and Scope", En este informe el comité dio ejemplos de sus ideas respecto a las normas. Propuso nueve normas las cuales fueron aprobadas por los miembros del instituto, en septiembre de 1948, estas fueron:

Normas Generales

- 1.- La Auditoría deberá ser dirigida por una persona de experiencia y estudios adecuados.
- 2.- El Auditor debe mantener una actitud mental independiente.
- 3.- El cuidado profesional debido.

Normas de práctica

- 4.- La auditoría deberá ser planeada adecuadamente y los ayudantes supervisados en forma competente.
- 5.- El Control Interno deberá ser estudiado y evaluado al grado de su eficiencia, para determinar los procedimientos de prueba.
- 6.- La evidencia adecuada obtenida por medio de la inspección, es un prerequisite necesario para poder expresar la opinión del auditor en su informe.

Normas Respecto de los Informes.

7.- El informe deberá contener si los Estados Financieros concuerdan con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

8.- El informe deberá indicar si estos principios se han seguido consistentemente.

9.- Se consideran adecuadas las explicaciones en los Estados Financieros, incluyendo notas aclaratorias.

De esta manera el Instituto aprobó por primera vez y les dio el término Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.⁷

Definición de Normas de Auditoría.

Una norma es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general, en función de los resultados obtenidos. Es una medida de trabajo fijada con anterioridad y consentimiento profesional.

Para Arthur W. Holmes una Norma de Auditoría es:

"Es una medida de la actuación o un criterio establecido por una autoridad profesional".⁸

Walter B. Meigs las define así :

"Las Normas de Auditoría son ciertos requisitos positivos, que permiten evaluar la calidad del trabajo".⁹

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. las Normas de Auditoría son:

"Los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de ese trabajo".¹⁰

Como podemos observar las normas de Auditoría nos sirven para cumplir con normas de calidad en un trabajo de revisión de Estados Financieros, sobre el cual se va a emitir una opinión, para que esta sea una garantía de credibilidad.

⁷KOLHER, Eric L. *Auditoría*. México, Editorial Diana, p. 28.

⁸HOLMES, Artur W. OVERMEYER, Wayne. *Principios Básicos de Auditoría*, México, Cía. Editorial Continental S. A. de C. V. p. 17

⁹MEIGS, Walter B. Larsen John E. *Principios de Auditoría*, México, Editorial Diana, p. 42.

¹⁰INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A. C. *Normas y Procedimientos de Auditoría*, México, decimotercera Edición, p. 1010-5

Clasificación de las Normas de Auditoría.

Las Normas de Auditoría se clasifican en:

- 1.- Normas Personales.
- 2.- Normas de Ejecución del Trabajo.
- 3.- Normas de Información.

Normas Personales.

Las Normas Personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener, para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone un trabajo de este tipo. Dentro de Estas normas existen cualidades que el autor debe tener preadquiridas antes de asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Dentro de las Normas Personales tenemos las siguientes:

1.- Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.

El examen se llevará a cabo por personas que tengan el entrenamiento técnico y la experiencia adecuada, El entrenamiento técnico básico, se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos, que no culminan con la obtención del título de Contador Público, sino que se requiere un estudio continuo con el objeto de estar al día en los nuevos adelantos. La capacitación continua, es parte de la primera norma, especialmente si se considera que los nuevos desarrollos en Contabilidad, Auditoría, Finanzas, Procesamiento de Datos y Administración de Empresas continúan evolucionando.

La importancia que tiene la educación continua no resta importancia a la experiencia y a la práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un período razonable. Cumpliendo con estos requisitos, se puede suponer que el auditor, está en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios, para la realización de actividades normales de Auditoría, para sus clientes y personas que van a depender del resultado de su trabajo.

La capacidad profesional, depende de las capacidades personales del candidato, no se puede establecer con que recurso se logra, ni cuál es el momento en que esa capacidad profesional se ha adquirido.

2.- Cuidado y Diligencia Profesional.

Se refiere a la actitud general del auditor, en el desempeño de un examen. Deberá ejercitarse un cuidado y diligencia profesional, en la ejecución del examen en la preparación del informe. es necesario además, que el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y esmero poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional con buena fe e integridad.

La actividad profesional como todas las actividades humanas está sujeta a la condición humana de la falibilidad, pero los márgenes de esta falibilidad, deben ser reducidos por el compromiso profesional adquirido, al mínimo posible, para lo cual se requiere que al desempeñar su trabajo el auditor, lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación, que son de esperarse, de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

3.- Independencia Mental.

En todos los aspectos relacionados con el trabajo el auditor debe mantener una actitud mental de independencia. Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario que además de estar fundada en su capacidad profesional, sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por condiciones de orden subjetivo.

Como los profesionales de otros campos, el Auditor ofrece a sus clientes, habilidad técnica especializada y conocimientos basados en entrenamiento y experiencia, pero eso no es todo, los clientes y otras personas confía en el, porque aceptan su integridad profesional, como una garantía que hará todo lo que de el se espera usando su habilidad y conocimiento al máximo, para satisfacer los intereses de su cliente y del público en general antes que los suyos propios. La integridad profesional de cualquier campo, depende de una actitud mental independiente, es decir objetividad y estas son características del auditor como lo son de otros profesionales, son cualidades personales intrínsecas no susceptibles de una definición. "El auditor debe estar consiente de ellas y reconocer que su principal activo, es su reputación de independiente e íntegro. Para que el público tenga confianza en su opinión, también es importante que el respeto que el auditor tiene por estas cualidades sea tan manifiesto como sea posible".¹¹

La naturaleza de la cualidad de independencia ha hecho que la profesión contable trate de establecer prohibiciones detalladas no solo en relación con aquellas actividades o relaciones que pudieran realmente mermar la actitud mental de independencia sino de aquellas que pudieran siquiera sugerir o implicar la posibilidad de falta de independencia. Estas prohibiciones, reflejan la preocupación de la profesión por la independencia.

¹¹DEFLIESE, Philip L. JOHNSON, Kenneth P. MACLEOD, Roderick K. *Auditoria Montgomery*, México, Editorial Limusa. p. 47

"El Contador Público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en que existan circunstancias que influyan sobre su juicio objetivo y que por consiguiente, reduzcan su independencia mental o en aquellos casos en que las circunstancias puedan establecer en la mente pública, una duda razonable sobre su independencia y objetividad. El Código de Ética profesional, define las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia mental ni imparcialidad para emitir una opinión profesional".¹²

Normas de Ejecución del Trabajo.

Son elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo, y constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable de la exigencia y diligencia.

1.- Planeación y Supervisión.

En cualquier trabajo de auditoría la planeación es de suma importancia y debe empezar tan pronto como se acepte el contrato de auditoría. En esta etapa, el auditor debe determinar como le será posible recabar los datos necesarios para lograr sus objetivos de auditoría. Esto significa, que debe de diseñar un método general, que le ayude a determinar las preguntas introductorias adecuadas que va a formular. Conforme se vayan obteniendo las respuestas debe preparar un plan de los aspectos específicos del contrato en particular.

Desde el punto de vista práctico no es común que el Contador Público realice por si mismo todas las fases de la auditoría, especialmente porque estas incluyen normalmente áreas cuyo examen es más sencillo y pueden ser realizadas por personas de menos experiencia.

Una planeación adecuada del trabajo de auditoría debe incluir:

- a) Los objetivos condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el Sistema de Control Interno existente.

La planeación de la auditoría puede verse afectada, dependiendo del fin específico del trabajo a realizar, ejemplo: la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito, etc.

El conocimiento de las características de operación, se refiere tanto a las normas (Productivas, Comerciales y Financieras) que constituyen el objeto propio de la empresa así como las marginales o extraordinarias. Las condiciones jurídicas de una empresa se refieren a los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización con el Estado, el régimen de sus propiedades, etc.. El Sistema

¹²*ibid* p. 40

de Control Interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de una auditoría.

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo. Así pues, el plan de Auditoría representa una perspectiva estratégica previa a los trabajos. Una vez que se ha completado el plan general de auditoría, se describen en términos globales los pasos específicos que se van a tomar para reunir evidencia durante los varios programas de auditoría que estarán a cargo de los diversos elementos que vayan a trabajar en diversas partes de la auditoría. Estos programas son importantes tanto como permiten al auditor experimentado aplicar su conocimiento en una gran variedad de situaciones, así como también proporciona un medio de control de calidad en todos los trabajos.

Los programas de trabajo forman parte integrante de los papeles de trabajo del auditor y en ellos aparecen generalmente las iniciales del auditor al completar los varios pasos y finalmente son revisados por el auditor supervisor, al terminar el trabajo. Así pues los programas sirven de evidencia de que se ha ejercido el cuidado profesional y que se ha llevado a cabo una planeación adecuada.

Como por lo regular los planes y programas de auditoría se formulan con anticipación a la auditoría inicial de un cliente, existen muchísimas dudas que deben llenarse conforme se recopila la información adicional, en el curso del trabajo de auditor, además que la planeación debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría, de igual manera la supervisión no debe entenderse como una etapa final sino que se inicia desde la planeación misma, en la medida en que esta se delegue en otras personas.

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor deben ser supervisadas, además de que debe ejercerse, en todos los niveles y categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría. La supervisión debe hacerse en función a las situaciones particulares que se presentan en la práctica, esta supervisión del trabajo ejecutado, debe hacerse por personal de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el Contador Público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiese hecho personalmente.

No solo hay que considerar la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer, también hay que considerar el grado de entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditor. La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

La supervisión en la etapa de planeación comprende los análisis de los grados de experiencia y la capacidad profesional de los auditores que participan en el trabajo para asegurarse de que son los adecuados. la revisión del plan general del trabajo, así como la definición de los

objetivos que se persiguen en el examen , discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado, discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende: La revisión del programa de Auditoría, preparación con base en el resultado del estudio y evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la Auditoría, explicación a los auditores de acuerdo al grado de experiencia que cada uno tenga de la forma en que deba realizarse el trabajo, presentar a los auditores al personal del cliente con el que van a trabajar, vigilar en forma constante y estrecha el trabajo que están realizando los auditores, control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores.

La supervisión en la etapa de terminación del trabajo comprende la revisión del trabajo final, del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que estos están completos y de que se han cumplido con las normas de auditoría, revisar y aprobar por parte del Contador Público que dictamina del informe que resulta del trabajo de auditoría realizado.

Es recomendable que antes de emitir el informe una persona del despacho de auditores pero ajena al trabajo específico revise los borradores y ciertos papeles a fin de satisfacerse de que se ha cumplido con todas las normas de auditoría y que la opinión que se pretende emitir, esta justificada y debidamente amparada con el trabajo realizado.

Debe dejarse evidencia en los papeles de trabajo, de la supervisión ejercida puesto que es necesario para la supervisión, en el nivel inmediato superior, hasta llegar al Contador Público que dictamina. La evidencia de la supervisión debe quedar incluida en los papeles de trabajo, además de que puede quedar en cartas del cliente o memorándums de carácter interno sobre problemas específicos.

2.- Estudio y Evaluación del Control Interno.

Muchas personas interpretan el término control interno, como los pasos que da un negocio para evitar los fraudes del personal. Esto es básicamente una pequeña parte del Control Interno, ya que este va más allá de las funciones de contabilidad y financieras, su alcance es tan amplio como la propia compañía y todas las actividades de la organización, incluye los métodos por medio de los cuales la alta autoridad delega autoridad y asigna responsabilidad para funciones tales como ventas, compras contabilidad y producción. El Control Interno también incluye programas para preparar, verificar y distribuir a los diversos niveles de supervisión, aquellos informes y análisis comunes, que capacitan al ejecutivo para mantener el control sobre la variedad de actividades y funciones que constituyen una gran empresa comercial.

El uso de técnicas presupuestales, normas de producción, laboratorios de inspección, estudios de tiempos y movimientos y programas de entrenamiento de personal, incluyen a ingenieros y muchos otros técnicos alejados de las técnicas contables financieras, sin embargo todos estos medios son parte del mecanismo del sistema de control interno.

El concepto de Control Interno es muy significativo en las grandes empresas pues el Control Interno se ha hecho una técnica de vital importancia al capacitar a la administración para que haga funcionar a las empresas eficientemente.

El Control Interno se ha reconocido desde hace mucho tiempo como fundamental e indispensable en la auditoría. Este reconocimiento se desarrolla gradualmente, junto con la profesión, conforme los auditores se fueron dando cuenta, de que no era necesario examinar todas las transacciones para lograr sus objetivos.

En las últimas cuatro décadas los avances tecnológicos en materia de control interno, han sido de gran importancia para las organizaciones. Estos avances en control interno obedecen al grado de formalización, dispersión, y diferenciación complejidad que las organizaciones han tenido debido al crecimiento de sus operaciones. gracias a los resultados de un buen control interno, el hombre de empresa se encuentra convencido de que este elemento corresponde a la parte medular de la organización, ya que a través de él, se da efecto a la administración y consecuentemente se logran los objetivos con mayor eficiencia. El Control Interno ha sido reconocido como fundamental e indispensable para efectuar la Auditoría Operacional, debido principalmente al crecimiento de las empresas y el volumen de las operaciones que imposibilitó, la revisión detenida de cada una de las transacciones financieras por parte de los auditores y por la inversión de tiempo que requerían y en consecuencia por el costo tan elevado que representaba más que los beneficios obtenidos.

Concepto de Control Interno.

Inicialmente al concepto de Control Interno se le consideró como un medio para descubrir fraudes y errores, posteriormente con el establecimiento de métodos o medidas apropiadas de contabilidad, así como la coordinación y división de funciones a cargo del personal para el registro de operaciones y subdivisión del trabajo, se pretendía que pudiera ser verificado, sin ser duplicado. En realidad estas medidas son una pequeña parte del Control Interno, ya que un sistema de control interno consta de todas las medidas empleadas por una organización para:

- 1.- Proteger sus activos de ser perdidos o robados.
- 2.- Para asegurar que los registros contables son completos y correctos.
- 3.- Promover la eficiencia de las operaciones, reduciendo el desperdicio y la duplicidad de esfuerzos.

4.- La adhesión de las operaciones con políticas y procedimientos de la compañía.¹³

El Control Interno incluye tantas cosas que son difíciles de cubrir en una definición simple.

A continuación se presentan algunas definiciones para su estudio:

W. Montgomery, nos dice acerca del Control Interno:

"El Control Interno incluye el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas. Un sistema de Control Interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas".¹⁴

Para Walter B. Meigs:

El sistema de control interno consta de todas las medidas empleadas por una organización para: 1.- Proteger los activos en contra del desperdicio, el fraude y el uso ineficiente; 2.- promover la exactitud y la confiabilidad de los registros contables; 3.- Alentar y medir el cumplimiento de las políticas de la compañía; 4.- Evaluar la eficiencia de las operaciones. En pocas palabras el control interno esta formado por todas las medidas que se toman para suministrar a la administración, la seguridad de que todo esta funcionando como debe".¹⁵

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define el Control Interno como:

"El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración".¹⁶

Analizando estas tres definiciones, nos damos cuenta de la gran similitud que existe entre ellas, resumiendo se podría indicar que en su concepto general, el control interno comprende las funciones de Planeación, Organización, Dirección y Control.

¹³SCOTT, Richard, PAGE, John, HOOPER, Paul.; *Auditing a Sistem Approach*, Reston Publishing Company inc. a Prentice Hall Company, Reston Virginia, Traducción Adrián Gómez, p. 112

¹⁴DEFLIESE, Philip L. JOHNSON Kennet, MACLEOD, Roderick K. *Auditoria Montgomery*, Editorial Limusa, p. 80

¹⁵MEIGS, Walter B. LARSEN, John E. *Principios de Auditoria*, México, Editorial Diana, p. 163

¹⁶ibid. p. 40

Objetivos del Control Interno.

De acuerdo a las definiciones anteriormente citadas y a los elementos que las integran, podemos deducir como objetivos del control interno a los siguientes puntos:

- 1.- La protección de los activos de la empresa.
- 2.- La obtención de la información financiera confiable y eficiente.
- 3.- La promoción de la eficiencia en la operación del negocio.
- 4.- La adhesión a las políticas prescritas por la dirección de la empresa.

Los Activos de la empresa deben ser objeto de una protección razonable, se dice de protección razonable ya que debe tomarse en cuenta que cualquier procedimiento que logre este objetivo, pero que sea demasiado caro no sería lógico. pues debe haber una proporción entre costo-beneficio.

La obtención de la información confiable y eficiente es básica para la adopción de decisiones en una empresa. La preparación de estados completos, oportunos y de fluidez constante dentro del marco de las necesidades de la dirección, deberá ser la preocupación constante, de las áreas involucradas en este proceso. Los sistemas de información deben satisfacer estas necesidades en los momentos y con la extensión que cada caso requiera.

La eficiencia operativa debe extenderse con las medidas adoptadas para optimizar el rendimiento de la empresa.

La empresa tiene dentro de sus planes de acción políticas de operación que la identifican. Esta línea de conducta debe ser observada por los integrantes de la organización durante su permanencia en ella. Este proceso de identificación del trabajador con la entidad es fundamental para su orientación y no esta circunscrito a la obediencia ciega de las normas fijadas sino también al establecimiento de un proceso correctivo y de actualización constante, para las pautas de acción vigentes.

La eficiencia de estos objetivos depende de la competencia y actitud de todos los funcionarios y empleados directamente encargados de llevar a cabo una tarea y de rendir cuenta de los resultados. El proceso administrativo no esta en manos de unos cuantos funcionarios, ni tratándose de organismos pequeños, sino que cubre todos los niveles de supervisión y su eficiencia es el resultado de los esfuerzos de muchos funcionarios y empleados.

De acuerdo a los objetivos se derivan dos clases de Control Interno.

- a) Control Interno Contable.
- b) Control Interno Administrativo.

Control Interno Contable.

Los controles internos de naturaleza contable son aquellos controles que influyen directamente en la confiabilidad de los registros contables y de los estados financieros. Son los controles diseñados para lograr un registro y resumen adecuados de las operaciones financieras autorizadas.

El Control Interno Contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se requieren para la salvaguarda de los activos y a la confiabilidad de los estados financieros y en consecuencia, tiene la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que:

- 1.- Las transacciones se llevan a cabo con la autorización general o específica de la gerencia.
- 2.- Las transacciones se registran según se requiere: a) Para permitir la preparación de los estados financieros, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y; b) Para mantener los datos relativos a la custodia de los activos.
- 3.- El acceso a los activos solo se permite de acuerdo con autorizaciones de la administración.
- 4.- El registro contable relativo a la custodia de los activos es comparada con los activos existentes, a intervalos adecuados, y se actúa adecuadamente con respecto a cualesquiera diferencias.

En los puntos 1 y 3 se subraya la verificación interna y la incorporación como parte del control interno. La definición pone de relieve en forma especial en el punto 4, algo que con mucha frecuencia se considera obvio: El Control Interno Contable es responsabilidad de la gerencia y su ejercicio requiere de registros contables que lo respalden.

La implantación y mantenimiento de los Controles Internos Contables, corresponde claramente al departamento de contabilidad o de finanzas, también es obvio, que estos controles son de gran interés para el auditor independiente, que debe opinar sobre los Estados Financieros obtenidos de los registros para cuya protección están diseñados esos controles. Sin embargo, el auditor debe estudiar si algunas fallas de controles contables se

compensan con buenos controles operacionales, por verificaciones físicas o por una estricta supervisión gerencial.

Los controles son fundamentalmente para toda la organización no son una invención de los contadores, hasta en la actividad más sencilla, alguien debe controlar las herramientas y los materiales y debe controlar lo que hace cada quién y quién le debe a quién y cuanto.

Conforme crece una organización, aumenta la necesidad de usar procedimientos formales de control y asegurarse de que las labores de los empleados sean uniformes y consistentes.

En la Práctica los objetivos del Control Interno Contable y del Control Interno Administrativo pueden lograrse de muy distintas formas, en algunos casos los dos pueden lograrse con el mismo procedimiento, en otros cada uno debe requerir un procedimiento separado.

Control Interno Administrativo.

Se conoce como Control Interno Administrativo, al plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados, adoptados dentro de una empresa para promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas.

El Control Interno Administrativo se distingue del Control Interno Contable, por su propósito principal que es operativo y que generalmente se ejerce por departamentos de operación, más que por los financieros y contables.

El Control Interno Administrativo incluye, pero no está limitado, el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con los procesos de toma de decisiones, que conducen a la autorización de transacciones por la administración. Esta autorización es una función administrativa, relacionada directamente con la responsabilidad de alcanzar los objetivos de la organización, y es donde se parte para establecer un control contable de las transacciones.

Algunos conceptos Básicos del Control Administrativo son:

- a) Los métodos personales y procedimientos diseñados para la selección, entrenamiento y compensación del personal.
- b) La cantidad de controles los cuales ayudan a garantizar que una alta cantidad de mercancía se podrá vender a los clientes.
- c) El establecimiento de estándares o metas fundadas en estudios de tiempos y movimientos para promover la eficiencia en la mano de obra.

- d) Establecer un adecuado control de Calidad para sostener la política de solo vender mercancía de primera clase.
- e) Hacer una constante investigación comparativa de los precios de otras empresas, para mantener precios competitivos.

Elementos del Control Interno.

Los sistemas de Control Interno varían significativamente de una organización a otra, las características específicas del Control Interno en cualquier sistema, dependen de factores tales como: el tamaño, la estructura de la organización, la naturaleza de las operaciones y los objetivos de la organización, para los cuales fue diseñado el sistema. Sin embargo, ciertos factores son esenciales para un Control Interno satisfactorio, en casi cualquier organización de gran escala.

Para el Instituto Mexicano de Contadores, estos factores o elementos son:

- 1.- Organización.
- 2.- Procedimientos.
- 3.- Personal.
- 4.- Supervisión.

Organización.

El plan de organización se refiere a la división de autoridad, responsabilidades y obligaciones entre los miembros de una organización. Un plan de organización bien pensado, deberá dar la seguridad de que las transacciones se lleven a cabo de conformidad con las políticas de la compañía, de que se acrecienta la eficiencia de las operaciones, se resguardan los activos y se promueve la confianza en los datos contables.

Los elementos del Control Interno en que interviene la organización son:

a) Dirección

La Dirección deberá impulsar la voluntad de los miembros de la empresa, para lograr la realización de los objetivos fijados, debe asumir la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

b) Coordinación.

Deben adaptarse las obligaciones de las partes integrantes de la entidad a un todo homogéneo y armónico, que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias, a las asignaciones de autoridad.

c) División de Labores.

Ninguna persona o departamento deberá manejar todos los aspectos de una transacción de principio a fin, si la administración es quién va a dirigir las actividades de un negocio y de acuerdo con el plan, cada transacción deberá estar aprobada, autorizada, ejecutada y registrada, esto hará que el Control Interno se incremente si cada uno de estos pasos se llevan a cabo por empleados o departamentos relativamente independientes. Cuando las responsabilidades para autorizar, aprobar, ejecutar y realizar las transacciones se separan, de este modo ningún departamento puede iniciar y completar una transacción no autorizada. La posibilidad de transacciones sin registrarse se reduce en virtud de la documentación que deba prepararse con la información, respecto a los movimientos de la transacción de un departamento a otro.

La división de labores deberá definir claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro, la división de responsabilidades permite la especialización de la mano de obra lo que deberá contribuir a la eficiencia general de las operaciones. El principio de división de funciones, impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación, puede influir en la forma, que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación. Bajo este principio una misma transacción, debe pasar por diversas manos independientes entre sí.

d) Asignación de Responsabilidades.

Se requiere que se establezcan con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización, congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna, sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe existir constancia de esa aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en que la aprobación claramente pueda entenderse como tácita.

Procedimientos.

Toda organización de negocios grande o pequeña, debe contar con un conjunto de métodos para iniciar, registrar y resumir las transacciones. Estos procedimientos deben comunicarse por escrito en forma de cuadros de flujo o en manuales de hojas sueltas, deberán revisar a medida que cambia el modo de las rutinas operativas. Si son definidos claramente por escrito

los procedimientos de contabilidad, las políticas establecidas por la administración. podrán hacerse cumplir eficiente y permanentemente.

Los manuales de procedimientos pueden ayudar frecuentemente al auditor a aclarar las fases particulares de los sistemas del cliente.

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

Los elementos de esta área son los siguientes:

a) Planeación y sistematización.

Es recomendable para toda organización contar con un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimiento, y tienen por objeto asegurar el cumplimiento por parte del personal, con las practicas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el numero de ordenes verbales o decisiones apresuradas.

b) Registros y Formas.

Un buen sistema de Control Interno debe de contar con procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de Activos, Pasivos, Productos y Gastos.

c) Informes.

Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante del control, es la información interna. En este sentido, desde luego no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso con personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen un elemento muy importante del control interno, desde la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

Personal.

Ningún sistema de control es cien por ciento independiente, ya que estos dependen del personal que los utiliza, así pues para el buen funcionamiento de un sistema es necesario que

se cuente con personal honesto y competente. Este personal honesto y capaz, puede detectar otras situaciones donde otros elementos del Control Interno están fallando.

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.

Los elementos que intervienen en el Control Interno de esta área son cuatro:

a) Entrenamiento.

La organización deberá contar con adecuados programas de entrenamiento para capacitar a su personal y hacerlo más apto para el desarrollo de sus actividades en el negocio.

El mayor grado de Control Interno logrado permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

b) Eficiencia.

Depende de la buena capacitación y entrenamiento y se verá reflejada por la aplicación del juicio personal aplicado a cada actividad.

El interés del negocio por alentar y medir la eficiencia, constituye también un propósito del Control Interno.

c) Moralidad.

La moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal, son de gran ayuda para el control.

Las siguientes estrategias ayudan a detener la deshonestidad de un empleado.

- Proporcionar vacaciones periódicas a los empleados y rotarlos de trabajo, de esta forma los fraudes que requieren atención constante serán detectados.

- Los empleados que manejen valores deberán ser afianzados, una fianza de fidelidad es un seguro esencial para proteger a la compañía de empleados deshonestos.

- La empresa deberá procurar evitar los conflictos de intereses o prevenir el potencial abuso. El conflicto de intereses ocurre cuando los intereses de un empleado son contrarios a los intereses de la empresa.

- **Retribución** Es indudable que un personal bien retribuido, se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia su trabajo, que en hacer planes para desfalcarse al negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y premios pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del Control Interno.

Supervisión.

No es suficiente el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante, para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión debe ser ejercida a todos los niveles.

La supervisión implica inspección, vigilancia, asesoría y comprobación para que funcione cualquier grupo de trabajo y lograr los propósitos determinados con anterioridad.

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

En las organizaciones de importancia para la supervisión del control interno, es necesario un departamento de Auditoría Interna, que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa, con los otros elementos del control (organización, procedimientos y personal). Así la función de Auditoría Interna, que vigila la existencia constante del Control Interno, es a su vez un elemento muy importante del Control Interno. Los Auditores Internos, ocupan un nivel de control alto, pues ellos son los encargados de diseñar y llevar a cabo los procedimientos de auditoría que aprueban la eficiencia de todos los aspectos de las operaciones de la compañía.

3.- Evidencia Suficiente y Competente.

La tercera Norma de auditoría respecto al trabajo requiere la acumulación de elementos de evidencia que sean tanto suficientes como competentes. La suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia y la competencia a la calidad y confiabilidad.

La Norma de evidencia suficiente y competente requiere que al auditor este convencido de que ha obtenido evidencia suficiente y buena de que ha examinado evidencia buena.

La evidencia suficiente, cuando ya sea por los resultados de una sola prueba, o por la concurrencia de los resultados de varias pruebas diferentes se ha obtenido la cantidad indispensable para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

La medida de la validez de la eficiencia, para los propósitos de la auditoría depende del juicio del auditor esto hace que la evidencia para la auditoría difiera de la evidencia legal, que esta circunscrita a reglas rígidas. La evidencia de la auditoría se obtiene de muy diversas formas a través de la lógica y la mecánica de las cuentas mismas, del sistema contable y de las operaciones del cliente. La duda o la confianza acerca de la razonabilidad de los estados financieros examinados, proviene de la acumulación de datos con que se encuentra en el curso de su trabajo y crecen con el tiempo a través de las distintas pruebas realizadas en su auditoría; una determinada evidencia puede ser más o menos importante en un momento que en otro, puede servir para distintos propósitos en diferentes ocasiones o puede servir para varios propósitos al mismo tiempo.

No es posible en un trabajo de auditoría obtener la certeza absoluta, sin embargo dentro de la formulación de juicio de una persona, existe un grado de seguridad en el cuál puede afirmar las cosas con plena confianza de que no está haciendo una afirmación audaz o arriesgada, aún cuando no tenga la certeza absoluta de ellas. A este grado de seguridad dictado por la prudencia y que es la guía que rige la mayor parte de las actividades humanas, se le llama certeza moral. a esta certeza es a la que el auditor debe llegar, para que le sea posible dar su opinión profesional, de una manera objetiva y cumpliendo con las finalidades y deberes de su actividad profesional.

Existen dos tipos de evidencia; la evidencia primaria y la evidencia corroborativa.

La evidencia primaria comprende los datos contables con que se preparan los estados financieros, incluyendo no solo los libros formales sino también los auxiliares y hojas de trabajo, tales como hojas de cálculo, de distribución etc. . La evidencia primaria contable es necesaria pero no es por si sola suficiente para apoyar el dictamen del auditor.

La evidencia corroborativa, es como su nombre lo indica, todo aquello de que el auditor puede disponer para corroborar lo que manifiestan las cuentas y los Estados Financieros inclusive los documentos que indican que los datos contables son verdaderos tales como aprobaciones, endosos y cancelaciones de cheques, comprobantes, facturas y similares, contratos y actas de juntas confirmaciones y otras evidencias de informes escritos por personas conocedoras del asunto; observación indirecta, inspección física y cálculo; y conclusiones obtenidas por sus propios razonamientos valederos.

Un sistema de registro contable bien diseñado y que funcione correctamente, proporciona confianza en la integridad interna y en la intercalación de los datos contables y así, la evidencia obtenida en un área, tenderá a corroborar la obtenida en otras.

La distinción entre evidencia primaria y evidencia corroborativa es fundamental, aunque en ocasiones no muy clara, porque algunos tipos de evidencia primaria son también corroborativos y otros documentos sirven para las dos cosas, ejemplo una factura podría ser

parte de la evidencia primaria de la cuenta, pero la firma de recibido, la referencia a contratos u ordenes de compra sería corroborativa.

Primario es aquello que es parte de las cuentas, mientras que corroborador, es algo que siempre viene de afuera de la cuenta o cuentas que se están corroborando.

La tercera norma del trabajo nos indica:

evidencia primaria + *evidencia corroborativa* = *evidencia suficiente y competente*

La evidencia es determinada por el auditor ejerciendo su juicio profesional a la luz de las circunstancias. la cantidad y clase de evidencia requerida depende del equilibrio de muchos factores tales como: la importancia relativa del material examinado, posibilidad relativa y riesgo probable de errores e irregularidades, posibilidad de mal uso o cambio imprevisto de alguna partida, la posibilidad práctica de obtener la evidencia y el equilibrio del costo de obtenerla y su valor comprobatorio.

"Normalmente el auditor debe confiar en evidencia persuasiva, más que en evidencia convincente, pero debe buscar toda la evidencia relevante y evaluarla aunque parezca contradictoria, respecto a otra evidencia o a los datos de los estados financieros ... lo que atestigüa el auditor, es una expresión positiva de su opinión y no un a declaración pasiva de ausencia de una opinión negativa y se basa siempre en una seguridad razonable, más que en una certeza".¹⁷

La evidencia es competente, cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son validas y apropiadas.

El auditor al hacer su examen de Estados Financieros y al emitir una opinión sobre ellos, está haciendo un juicio de equilibrio y evaluación general. Los estados Financieros representan, debido a que son una selección de ciertos hechos importantes y por la aplicación de ciertos criterios, un programa razonable de la situación de la empresa y de los resultados de sus operaciones y deben ser suficientes para dar a los interesados, la información que necesitan como base para la toma de decisiones, pero no es una descripción minuciosa, detallada y exhaustiva de todos los elementos que forman parte de la situación financiera y de los resultados de las operaciones. La simple acumulación de datos, comprobaciones y elementos que no tienen relación con los objetivos fundamentales e importantes de la auditoría, no califican como evidencia competente.

¹⁷DEFLIESE, Philip L. JOHNSON, Kennet. MACLEOD, Roderick K. *Auditoria Montgomery*, México, Editorial Limusa, p. 51

La reunión de la evidencia suficiente y evidencia competente proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

Para obtener la evidencia el auditor deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable, puesto que no todos los hechos, criterios y elementos que forman parte de los estados financieros, son de la misma importancia, existen algunos cuya importancia es decisiva dentro de la integración de los Estados Financieros o que serían decisivos para la opinión que va a rendir el auditor, pero hay otros que no afectarán substancialmente ni a esa estructura ni a esa opinión, aún cuando pudiese haber errores en ellos, en consecuencia, se considera que una partida tiene importancia relativa, cuando por medio de su inclusión o exclusión o un cambio en su presentación, en su valuación o en su descripción, pudiera modificar substancialmente la interpretación de la información financiera.

El auditor debe determinar el alcance y oportunidad de sus procedimientos de acuerdo con el riesgo relativo que puede ocurrir en cada una de las áreas sometidas a examinación. El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

La evidencia suficiente y competente se deberá consignar en papeles de trabajo.

Papeles de Trabajo del Auditor.

Los papeles de trabajo son de vital importancia en la profesión del auditor. Es necesario que los auditores adquieran pericia y buen juicio en el diseño y uso de estas herramientas básicas. Los papeles de trabajo son el anexo que conecta los registros del cliente, con el informe de los auditores. el trabajo de un auditor gira en torno a la preparación sistemática de una serie de papeles de trabajo, en tal forma y con tal contenido, que los auditores pueden preparar con ellos un informe sobre la posición financiera y las operaciones del cliente.

"El término papeles de trabajo incluye toda la evidencia reunida por los auditores para mostrar el trabajo que han hecho, los métodos y procedimientos que se han seguido y las conclusiones a que han llegado. En sus papeles de trabajo los auditores tienen la base para su informe al cliente, evidencia de la amplitud de sus examen y prueba del cuidado profesional que han tenido en sus investigaciones".¹⁸

Debido a que en los papeles de trabajo se registra información confidencial, dichos papeles de trabajo se vuelven confidenciales, por lo que es necesario, que sean salvaguardados en todo tiempo, esto es, conservarlos en un portafolios bajo llave durante la hora del almuerzo o después de las horas de trabajo.

¹⁸MEIGS, Walter B. LARSEN John E. *Principios de Auditoría*, México, Editorial Diana, p. 316

Aún cuando los papeles de trabajo de auditoría se preparan en los locales del cliente, o en base a los registros del cliente, son propiedad exclusiva de los auditores. Los papeles de trabajo de auditoría, incluyen toda la evidencia reunida por los auditores y tienen cuatro propósitos importantes: en primer lugar, son el medio por el cuál el personal de la auditoría comunica sus hallazgos a los supervisores o socios de su firma; en segundo, son el medio por el cuál los supervisores de la auditoría mantienen un control de los trabajos ya efectuados y los que les faltan por hacer; en tercero sirven como banco de datos para la información que se necesita en la preparación de informes y para otros propósitos, y en cuarto; proporcionan al auditor evidencia legal sobre el trabajo que llevó a cabo.

Procedimientos de Auditoría.

Los procedimientos de Auditoría son actos o paso detallados que integran el trabajo de investigación necesario en cada examen. Son actos que han de realizarse en el curso del examen. Los procedimientos sirven para probar la exactitud de las cuentas y de los Estados Financieros. Los procedimientos de Auditoría indican el curso de acción que puede seguirse para determinar la validez de las Normas y Principios.

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, los procedimientos de Auditoría son:

"El conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión".¹⁹

No siempre el auditor puede obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente para proporcionar las bases necesarias para emitir una opinión en base a una sola prueba sino es necesario que examine cada partida o conjunto de partidas, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva, además de que no existe un juego de procedimientos, aplicable a todas las auditorías, en cada caso la naturaleza de los registros contables, el sistema de control interno y otras peculiaridades de la empresa dictarán los procedimientos de auditoría aplicables para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

Debido a que la mayoría de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible practicar un examen detallado, de todas las partidas individuales que forman una partida global, en estos casos se puede recurrir al procedimiento de examinar muestras representativas de las partidas individuales, para en base al resultado del examen de tal muestra, emitir una opinión general sobre la partida global. A esta selección de muestras para ser examinadas como muestras representativas del total de la partida examinada, en el campo de la auditoría se les conocen como pruebas selectivas.

¹⁹INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A. C. *Normas y Procedimientos de Auditoría*, México, p. 11

A la relación que existe entre las muestras examinadas y el total de las partidas que forman el universo, se les conoce como extensión o alcance de los procedimientos de Auditoría, esto nos indica que si se desea tener una mayor certeza acerca de la exactitud de un hecho que esta siendo sometido a revisión, será necesario ampliar las pruebas. A la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad. No es indispensable y en ocasiones no es conveniente realizar los procedimientos de Auditoría relativos al examen de los Estados Financieros a la fecha en que dichos estados se refieren, muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en fechas anteriores o posteriores al examen.

Técnicas de Auditoría.

Las técnicas de Auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Algunas técnicas de auditoría son las siguientes:

- Estudio General

Es una apreciación sobre la fisonomía y características generales de la empresa, de sus Estados Financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias. La apreciación se hace aplicando el juicio profesional del Contador Público, que basándose en su preparación y experiencia podrá obtener los datos o informaciones originales de la empresa que se van a examinar, además de situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. De esta misma forma el auditor se puede dar cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias mediante la comparación de Estados de Resultados del ejercicio anterior y actual, el estudio general deberá aplicarse con cuidado y diligencia por tal motivo, es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez para asegurar un juicio profesional.

- Análisis.

Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas.

Esta técnica se aplica generalmente a cuentas o rubros de Estados Financieros para conocer su integración.

Existen dos clases de análisis:

a) Análisis de Saldo.

Existen algunas cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas, son compensaciones unos de otros y el momento de su presentación en los Estados Financieros los saldos representados por estas cuentas quedan formados por el neto, que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. En estos casos se pueden analizar únicamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte de saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.

b) Análisis de movimientos.

Existen cuentas en las cuales los saldos de estas se forman no por compensaciones de partidas, sino por acumulación de ellas en estos casos los análisis de ellas deben hacerse por agrupación conforme a conceptos homogéneos y significativos de los diferentes movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

-Inspección.

La inspección es el examen físico de bienes materiales o documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

En la Contabilidad los saldos de activo, están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad. En estos casos la forma de verificar la autenticidad de los registros examinados es a través del examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo.

- Confirmación.

Es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto de informar de una manera válida sobre ella.

Esta técnica es aplicada a través de una solicitud de confirmación para ser contestada por escrito, por la entidad que está siendo examinada y una vez recibida y contestada deberá ser enviada directamente a la persona que está realizando el examen de Estados Financieros.

La confirmación puede ser aplicada de diferentes formas:

a) Positiva.- Se envían los datos y se pide que contesten tanto si están conformes, como si no lo están. Este tipo de confirmaciones es recomendable preferentemente para el activo.

b) Negativa.- Se envían datos y se pide contestación solo si están inconformes, generalmente se utiliza para confirmar el activo.

c) Indirecta, ciega o en blanco.- En esta confirmación no se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente es usado para confirmar pasivo con instituciones de crédito.

- Investigación.

Es la obtención de información a través de datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa. Con esta técnica el auditor puede tener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa.

- Declaración.

La declaración es una manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa. Esta técnica es aplicada cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones lo amerita.

Esta técnica de auditoría es limitada por el hecho de que es información proporcionada por personas que posiblemente participen en las operaciones realizadas o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

- Certificación.

Es la técnica por la cual se obtiene un documento en el que se asegura la verdad de un hecho legalizado generalmente por la firma de una autoridad.

- Observación.

Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos. En ésta técnica, el auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma en que el personal de la empresa las realiza.

- Cálculo.

Es la verificación matemática de alguna partida existen partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas en las cuales para asegurarse de la corrección, es necesario hacer el cálculo independientemente de las mismas.

Es recomendable que la aplicación de la técnica de cálculo se utilice un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

Normas de Información.

Todas las organizaciones de la sociedad requieren de un sistema para medir y reportar los resultados de sus actividades financieras, la información sobre las actividades financieras de organizaciones públicas o no públicas, políticas, universidades y otras escuelas, iglesias, hospitales y otras organizaciones, es necesaria para informar a los dueños o a terceras personas con interés directo o indirecto en la organización para la toma de decisiones.

La información general es presentada en los Estados Financieros, estos deben proporcionar credibilidad acerca de su corrección ya que a través de ellos debe ser posible decidir de manera razonable, sobre una situación importante para el usuario de los Estados Financieros.

La más importante función de un trabajo de auditoría independiente es la expresión de un dictamen independiente y experto el cuál proporcione una certeza razonable sobre la corrección de los Estados Financieros auditados.

En el dictamen o informe del auditor va a reposar la confianza de los distintos interesados en los estados financieros, para prestarles fe en las declaraciones que en ellos aparecen, sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Es a través de dictamen como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y en muchos caso es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

"El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".²⁰

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, pues es lo único que el público ve del trabajo del auditor.

Con el fin de uniformar la redacción del dictamen, en 1938 el Instituto Americano Contadores Públicos recomendó una forma de redacción más o menos rígida y desde 1948 ha tenido pequeñas variaciones en su redacción. Es deseable la estandarización, para que cada auditor comunique con exactitud el mismo mensaje a cada lector. Cualquier redacción de la desviación estándar, inevitablemente origina dudas en los lectores atentos y la estandarización pretende evitar que se presenten dudas en forma inadvertida o carente de intención.

Para asegurar la uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros únicamente debe utilizarse el modelo de dictamen que se presenta a continuación:

²⁰*Ibid.* p. 40

"He examinado los Balances Generales de la compañía X, S. A. al 31 de Diciembre de 19X1 y 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A. al 31 de Diciembre de 19X1 y 19X2, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados"

El primer párrafo se la llama párrafo de alcance y el segundo párrafo de opinión.
A continuación se hace un comentario respecto a cada frase contenida en el dictamen:

"He examinado los balances generales de la compañía X, S. A. al 31 de diciembre de 19X1 y 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas.

Este párrafo identifica claramente los Estados Financieros a que se refiere para limitar la responsabilidad profesional de dichos estados.

"...Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía ..."

En este párrafo se destaca la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

"...Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas..."

Especifica el alcance del trabajo realizado atendiendo a los lineamientos marcados por la profesión, para garantizar un trabajo de calidad profesional.

"y en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría..."

Aquí existe redundancia para informar más claramente al público que no conoce las Normas de Auditoría.

"...que consideramos necesarios en las circunstancias..."

No obstante la rigidez de las Normas de Auditoría, el auditor utiliza su criterio personal.

"En mi opinión los Estados Financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A. al 31 de Diciembre de 19X1 y 19X2, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera por los años que terminaron en esas fechas..."

En este párrafo se emite un juicio personal que implica una duda razonable. No se habla de exactitud, porque los mismos Estados Financieros incluyen estimaciones, además de que el trabajo de auditoría es selectivo y no exhaustivo.

"...de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados..."

Condición que limita y define al campo de acción del Contador Público. El Contador Público opina sobre Estados Financieros construidos sobre ciertas bases: Los Principios de Contabilidad aunque desde cualquier punto de vista pueden no ser valederos (Valores actuales de realización).

La fecha de emisión del dictamen es importante porque el contador público es responsable de informar de los acontecimientos extraordinarios que puedan afectar sensiblemente la situación financiera de un negocio ocurridos entre la fecha de cierre del ejercicio dictaminado y la fecha del dictamen.

En todo trabajo de revisión de Estados Financieros en el cual intervenga un Contador Público independiente, deberá expresar su opinión en los términos del examen que practicó.

Normas de Dictamen o de Información.

La importancia de la opinión sobre los Estados Financieros examinados representa para el auditor, su cliente y los demás interesados que van a utilizar dichos Estados Financieros hicieron que se establecieran normas que regularan la calidad y los requisitos mínimos del informe que presentaba el Contador Público como resultado de su trabajo, a estas normas se les conoce como normas de Dictamen o de Información, y son las siguientes:

1.- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión. En todos los casos en que el nombre del Contador Público quede asociado con Estados o información financiera, se deberá expresar de una manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ella o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

En pocas palabras debe aclarar su relación con los Estados Financieros en los que mencione su nombre y en su caso el trabajo realizado para fijar su responsabilidad en relación con dichos Estados.

2.- Bases de sobre los Estados Financieros. El auditor para opinar sobre uno Estados Financieros debe tener en cuenta que:

- Los Estados Financieros sobre los que va a opinar, fueron preparados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Que dichos Principios de Contabilidad, hayan sido aplicados sobre bases consistentes, en relación con el año anterior.
- Que la información presentada en los Estados Financieros y las Notas relativas, es adecuada y suficiente para su interpretación.
- En caso de salvedades, sus afirmaciones básicas en el dictamen del Contador Público deben aclarar plenamente las causas y su efecto cuantificado, sobre los Estados Financieros.

Debido a la obligación moral y profesional que tiene el auditor de informar en forma veraz e imparcial a los diferentes usuarios a quienes llegará su informe cuando se contrate para llevar cabo un examen de Estados Financieros, estará obligado a rendir su dictamen sin importar las circunstancias una vez que realice su trabajo de auditoría y si existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción los deberá indicar claramente, así como el efecto que tuvieran en su opinión, independientemente del destino final que su cliente pueda darle a su dictamen.

Se considera que un Contador Público queda asociado a Estados o Información Financiera cuando su nombre aparece al calce o conjuntamente con dicha información aún cuando no haya hecho examen alguno.

Cuando el Contador Público sea dependiente en los términos del código de ética profesional y haya hecho una revisión deberá expresar claramente en el cuerpo de su dictamen las condiciones y grado de dependencia que tiene respecto a la empresa a la que se refieren los estados de información financiera, sobre la cual esta expresando su opinión.

El Contador Público tiene la obligación de mencionar todas las razones de importancia, por las cuales no puede expresar su opinión y no puede eliminar algunas de esas razones de importancia, no obstante que tenga las suficientes para abstenerse de opinar.

Deben incluirse todas las razones por las cuales el auditor no puede emitir su opinión, pues la omisión de una de esas causas implica la ocultación de información a la que el lector de Estados Financieros tiene derecho a conocer.

Existen diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen de acuerdo al resultado de su examen:

- 1.- Limpio o sin salvedades.
- 2.- Con salvedades o excepciones por:
 - a) Desviaciones en la aplicación en los Principios de Contabilidad, los que incluyen las reglas
 - b) Desviación en la aplicación consistente de los Principios de Contabilidad, incluyendo las reglas particulares.
 - c) Limitaciones en el alcance del examen practicado.
 - d) Incertidumbres.
- 3.- Dictamen Negativo u Opinión Adversa.
- 4.- Abstención de Opinión.

Dictamen limpio o sin salvedades.

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar un dictamen sin salvedades, ya que por existir desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa.

Cuando, en base la aplicación de las pruebas que el auditor consideró necesarios en las circunstancias, este siente que los Estados Financieros en general presentan razonablemente la situación financiera de una organización su opinión será limpia o sin salvedades. Una opinión limpia o sin salvedades sería como el formato de dictamen utilizado para su estudio parte por parte anteriormente. Una opinión limpia o sin salvedades tiene tres afirmaciones básicas acerca del trabajo de revisión del paquete de Estados Financieros:

- 1.- Que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y que los auditores utilizaron los procedimientos y pruebas que consideraron necesarios en las circunstancias.
- 2.- Que de acuerdo a la opinión, del auditor basada en sus pruebas aplicadas, los Estados Financieros representan razonablemente la situación financiera de la empresa examinada.

3.- Que los Estados Financieros fueron preparados y presentados en base a la aplicación consistente de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cuando una o más de estas afirmaciones no puede ser hecha por el auditor, no se puede emitir un dictamen limpio o sin salvedades y necesariamente el dictamen deberá ser con salvedades, dictamen con abstención de opinión o un dictamen negativo.

Dictamen con Salvedades.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "en mi opinión" la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia dichos párrafos.

Los párrafos antes mencionados deben revelar en sus casos los efectos netos de las salvedades en los Estados Financieros, considerando el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidades, si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

Salvedades por Desviaciones en la Aplicación de Principios de Contabilidad.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de los Principios de Contabilidad, el auditor deberá identificar en forma precisa en que consisten esas desviaciones, cuantificar su efecto en los Estados Financieros y consignar la repercusión en su dictamen.

Si en una nota a los Estados Financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

Considerando al importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

Salvedades por Limitaciones en el Alcance del Examen Practicado.

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por razones ajenas al auditor o por ciertas características operativas de la entidad o bien por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Las

situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presenten limitaciones en el alcance del examen, se deberá describir en un párrafo por separado dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones.

Dictamen con Abstención de Opinión.

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado, en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión cumple con la norma relativa a la obligación de emitir un dictamen.

El hecho de abstenerse de opinar, no exime al auditor de la obligación de incluir todas las salvedades derivadas de desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

La abstención de opinión no debe usarse en substitución de una opinión negativa. Cuando el Contador Público haya llegado a la conclusión de que los Estados Financieros no presentan la situación financiera y o el resultado de las operaciones conforme a principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

Cuando exista una abstención de opinión no se deberá emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los Estados Financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso el dictamen.

Dictamen Negativo.

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando como consecuencia de su examen, encuentra que los Estados Financieros no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son de tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa, no eximirá al auditor de la obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones que haya tenido en el alcance de su trabajo. Cuando exista un dictamen negativo, no se deberán expresar opiniones parciales o individuales de los Estados Financieros en vista de que lo harían contradictorio y confuso.

Mención de Asuntos Importantes en el Dictamen.

Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los Estados Financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos pueden presentarse cuando:

- Existen contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etc..
- Existan cambios en la aplicación de principios de contabilidad o en los métodos de aplicación de las reglas particulares o por ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores.
- Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapas preoperativas, en liquidación, fusiones, escisiones, etc.

CAPITULO TERCERO
LOS INVENTARIOS

INVENTARIOS.

Los inventarios representan algunos de los problemas de Contabilidad más difíciles tanto en la teoría como en la práctica. Los contadores se han preocupado en forma considerable y seguirán preocupándose por los asuntos relativos a los inventarios y parece que constantemente se están abriendo nuevos campos teóricos. Esta situación continuará mientras los negocios continúen desarrollándose y convirtiéndose en más complejos cada día y en tanto los precios de las mercancías continúen cambiando pues una economía dinámica en el campo empresarial no puede conducir una contabilidad estática.

Los Inventarios se pueden definir como las mercancías disponibles al término del periodo contable y que en algún momento serán vendidas a los clientes.

Una definición de diccionario nos dice que los inventarios son:

"Cantidad de un bien cualquiera, almacenado y conservado con un fin de venta posterior o con otra finalidad según el sujeto que realiza el almacenamiento".¹

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. el inventario de mercaderías comprende:

"...los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción, para su posterior venta, tales como materias primas producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envases de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones".²

Para Walter B. Meigs, el inventario significa:

"La totalidad de aquellos artículos de propiedad personal tangible que: 1.- Se tienen para la venta en el curso ordinario del negocio, 2.- Que están en proceso de producción para la futura venta, o; 3.- Que han de consumirse corrientemente en la producción de mercancía o servicios que se van a tener disponibles para la venta".³

Necesidad de los Inventarios.

Si la producción y la entrega de los artículos fueran instantáneos, no habría necesidad de inventarios, salvo como una protección para los cambios de precios. A pesar de las maravillas de la computadoras la automatización y la administración científica, los procesos

¹SALVAT: *Diccionario Enciclopédico*, Madrid, Salvat Editores, Tomo II, p. 3078

²INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS A. C. *Principios de contabilidad Generalmente Aceptados*, Octava Edición, México, p 216

³JOHNSON, Charles b. MEIGS, Walter B. MEIGS, Robert: *Contabilidad Base para Decisiones Gerenciales*. Editorial Mc. Graw Hill, México, p. 374

de manufactura y mercadeo no funcionan aún con la suficiente rapidez que permita evitar la necesidad de los inventarios, los inventarios deben mantenerse para poder servir a los clientes inmediatamente o por lo menos con la suficiente prontitud de tal modo que estos no se dirijan a otras fuentes de abastecimiento. A su vez las operaciones de producción no pueden fluir con facilidad sin tener inventarios de producción en proceso de materiales directos de partes terminadas y de suministros.

Los inventarios constituyen una especie de amortiguadores para:

- a) Absorber los errores de planeación y las fluctuaciones imprevistas de la oferta y la demanda , y
- b) Para facilitar la fluidez de las operaciones de producción y de mercadeo.

Además los inventarios ayudan a aislar o a reducir al mínimo la interdependencia de cada parte de la organización de tal forma que cada una pueda trabajar eficazmente o por ejemplo muchas partes o subensambles pueden comprarse o fabricarse, almacenarse y usarse a medida que se necesiten.

Clases de Inventarios.

Como en muchos casos el proceso de manufactura consiste en transformar ciertos artículos que se han de ofrecer en venta, puede ocurrir que al tiempo de valorarse se hallen en ciertas etapas de elaboración siendo entonces necesario relacionar esas mercancías en el balance bajo apropiados conceptos que describan ese tipo de mercancías.

Al inventario de una empresa que compra sus artículos en condiciones para la venta se le conoce como inventario de mercancías los inventarios de mercancías se encuentran en los negocios de ventas al por mayor o al detalle. Esos negocios no alteran la forma de los artículos que adquieren para su venta. Las empresas manufactureras tienen las siguientes clases de inventarios:

- 1.- Productos terminados
- 2.- Productos en proceso
- 3.- Materiales o materias primas
- 4.- Suministros de fabrica o de fabricación

1.- Productos Terminados.

Son los artículos fabricados que están listos para su venta, este concepto comprende aquellos artículos que se destinarán preferentemente a las ventas dentro del curso normal de las operaciones y el importe registrado equivaldrá al costo de producción tratándose de industrias y al de adquisición si se trata de comercios. Los artículos terminados entregados en consignación deberán formar parte del inventario al costo que les corresponda, lo mismo que las mercancías de demostración o a vistas.

2.- Los Productos en Proceso.

Son los productos parcialmente manufacturados y su costo comprende materiales, mano de obra y gastos indirectos de fabricación que les son aplicables.

Es debido a la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, que contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y por lo tanto los artículos que aún no estén terminados se valorarán en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo.

3.- Materiales, o Materias Primas.

Los materiales comprenden los artículos que se compran para uso en la manufactura, pero sobre los cuales no ha realizado trabajo alguno la empresa que los tiene en su inventario, la empresa a la cual se le compraron puede haber realizado en ellos alguna labor, pues así como las cosas que para una empresa son productos terminados pueden ser materias primas para otra.

Los importes aquí registrados deben referirse a los costos de adquisición de los diferentes artículos, mas todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación tales como: Fletes, Gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etc..

Los materiales pueden asociarse directamente con el producto terminado y llegan a convertirse en parte de él y se utilizan en cantidades suficientes para que sea práctico asignar su costo al producto.

4.- Suministros de Fábrica o de Fabricación.

Los suministros de fabrica o de fabricación se distinguen de las materias primas porque como los lubricantes se usan indirectamente en el proceso de fabricación y no llegan a formar parte del producto terminado, algunas otras cosas clasificadas como suministros de fabrica como la pintura y los clavos forman parte del producto terminado pero las cantidades que se emplean son tan insignificantes que no sería práctico asignar sus costos directamente

al producto, sin embargo sus costos van a formar parte del costo del producto como gastos indirectos de fabricación.

Los inventarios anteriormente descritos pueden presentarse en el renglón así denominado dentro del activo circulante. Así como las erogaciones tanto efectuadas por suministros de fabricación, como por materias primas tienen como objeto producir artículos vendibles parece no existir una necesidad teórica de considerar a los suministros menos corrientes que a las materias primas ya que ambos entrarán en el costo de fabricación y se convertirán en efectivo por la venta del producto terminado.

Conceptos que han de Figurar en el Inventario.

Es conveniente establecer en primer término una base para la determinación de los artículos que deben incluirse en el inventario. En una organización importante no hay que considerar exclusivamente las mercancías existentes en sus propios almacenes y depósitos en determinado momento pues también es necesario tener en cuenta los pedidos pendientes, algunos de los cuales pueden estar en tránsito listos para envío o en alguna de las etapas de preparación previas a su embarque. Todos estos pedidos pendientes suelen incluirse bajo la denominación de "pedidos por ejecutar".

Al revisar la condición financiera de una entidad estos pedidos pendientes representan un factor relevante, pues ellos constituyen derechos bien definidos sobre los futuros recursos del negocio sin embargo como existen diversas eventualidades que pueden ocurrir antes de que los pedidos adopten la forma de mercaderías sujetas al control del negocio, es mejor que no se incluyan estas mercancías en el renglón de inventarios en el Balance o en algún otro documento, siempre y cuando se haga la aclaración por medio de una nota de la verdadera naturaleza de tales partidas.

Como regla general se recomienda incluir exclusivamente en el inventario a aquellas mercancías sobre las que el derecho de propiedad se ejerza por el comprador. En consecuencia, las mercancías contratadas Franco a bordo en punto de embarque y que estén en tránsito al tiempo de tomarse el inventario deben figurar entre las existencias del comprador. Cuando los artículos se compran bajo la condición de franco a bordo en el punto de destino deben incluirse en el inventario del vendedor y no en el del comprador si están en tránsito en la fecha del balance.

Pedidos por Ejecutar.

Desde el punto de vista de la condición financiera se hace necesario anotar en un modo u otro las compras pendientes de recepción, existiendo dos métodos para llevar a efecto esta finalidad.

El primero consiste en manifestar, mediante nota al pié del balance, el importe de los pedidos pendientes. Según el otro método se hace figurar en la Contabilidad la cuantía de estas ordenes, mediante el cargo a una cuenta que se podía llamar mercancías en tránsito.

Aunque la práctica de anotar datos pertinentes en forma de nota inserta en el balance es menos engorrosa y produce la información necesaria, la facilidad con que tales notas pueden omitirse han llevado a la adopción más general del otro método con frecuencia suelen incluirse los pedidos por ejecutar dentro de inventarios.

Ordenes de Venta por ejecutar.

Así como las compras pendientes de recepción son importantes, desde el punto de vista financiero, asimismo lo son las ventas pendientes de entrega. Aún cuando en el comercio al por menor no tienen casi importancia estas operaciones, en lo que respecta a los fabricantes y mayoristas se puede decir que los pedidos pendientes demuestran de manera firme la futura tendencia de los negocios. En tanto no se haya traspasado al comprador el derecho de propiedad sobre las mercancías, es más conveniente considerarlas como parte integrante del inventario. Procediendo del mismo modo que las compras en tránsito puede formularse un asiento por las futuras ventas o lo que es más oportuno pueden consignarse las mismas en un listado aparte en forma de notas a los estados financieros, con los detalles pertinentes.

Valuación del Inventario.

Uno de los problemas más interesantes y más ampliamente discutidos en la contabilidad, es la valuación del inventario, la adecuada valoración del inventario representa el medir el ingreso neto de una manera precisa y suministrar a todas aquellas personas que se interesen por la situación financiera y por los resultados de las operaciones de un negocio, datos de contabilidad confiables y de máxima utilidad, como base para las decisiones comerciales.

La connaturalización de inventarios comprende la determinación del costo y la determinación del valor razonable actual o sea el costo de reposición.

Una comprensión del significado del término costo tal como se aplica en los inventarios constituye el primer punto esencial para poder apreciar la complejidad de todo el problema de valuación de inventarios.

El costo, de manera general se ha definido como. "...el precio pagado o la retribución dada para adquirir un activo. Aplicado a los inventarios, costo significa en principio, la suma de los corrientes desembolsos y cargos directamente o indirectamente sufragados para poner un artículo en su actual condición y ubicación"⁴

⁴MEIGS, Robert, MEIGS Walter B. JOHNSON Charles B.: *Contabilidad Base para Decisiones Gerenciales*. Editorial Mc. Graw Hill, México, p 381

Tomando en cuenta que los inventarios pueden sufrir variaciones por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable, para cumplir con el principio de realización, que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:

Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que (1) el valor de mercado no debe exceder del valor de realización y que; (2) el valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización.

1.- El término mercado, debe entenderse como costo de reposición, bien sea por compra directa o por producción según sea el caso y este puede obtenerse de la siguiente manera: de las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado, de cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, etc.

2.- El valor de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etc.

3.- El valor neto de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

Para obtener el costo de reposición deberán seguirse las bases del sistema y método que este implantado, no es correcto que se calcule el costo de reposición sobre bases del costeo absorbente, cuando se está manejando la operación sobre bases de costeo directo.

El objeto de ajustar el costo del inventario según los conceptos anteriores, es el de presentar razonablemente los resultados del ejercicio y por tanto, cuando el costo de reposición es inferior al valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con objeto de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.

Para una mejor comprensión de lo antes expuesto, a continuación se presenta un ejemplo:⁵

	1	2	3	4
Costo	\$ 1.00*	\$ 1.00	\$ 1.00	\$ 1.00
Costo de reposición	1.05	0.98*	0.99	0.94
Valor de realización	1.25	1.15	0.95*	1.20
Valor neto de realización	0.99	0.91	0.75	0.95*

*Importe para efectos de valuación de inventarios.

Determinación del valor de realización y neto de realización:

	1	2	3	4
Precio de Venta	\$ 1.30	\$ 1.20	\$ 1.00	\$ 1.25
Gastos directos de venta	0.05	0.05	0.05	0.05
Valor de realización	<u>1.25</u>	<u>1.15</u>	<u>0.95</u>	<u>1.20</u>
Porcentaje de Utilidad	0.26	0.24	0.20	0.25
Valor neto de realización	<u>\$ 0.99</u>	<u>\$ 0.91</u>	<u>\$ 0.75</u>	<u>\$ 0.95</u>

Lo más común es aplicar las alternativas anteriores a cada renglón del inventario; sin embargo, cuando la producción culmina en un sólo tipo de artículo, la aplicación debe hacerse a importe total del inventario.

Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del inventario, debido a que otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar el inventario.

Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para varios productos con diferentes volúmenes de venta, a menos que exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las reglas deben aplicarse por separado a cada renglón del inventario.

También las pérdidas motivadas por el valor de mercado afectan a pedidos que se hubieran aceptado en firme, por mercancía o materiales que se encuentren en tránsito, deben reconocerse en cuentas de resultados del ejercicio.

⁵INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A. C: *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, octava edición, México, p.226.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Por otra parte, cuando el deterioro, la obsolescencia, el lento movimiento y otras causas indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultara inferior al valor registrado, deberá admitirse la diferencia como una pérdida del ejercicio.

Las cuentas de estimación que se creen con motivo de la aplicación de las modificaciones al costo por los eventos anteriormente expuestos, pueden ser disminuidas o canceladas contra resultados del ejercicio si se modifican favorablemente las circunstancias que las originaron.

Para efectos de deducibilidad, esto es para determinar la utilidad fiscal se consideran:

"Las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores".⁶

Además de cumplir con el requisito de "que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado. Cuando exceda al precio de mercado no será deducible el excedente".⁷

En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas, en términos generales estos dos sistemas se refieren a:

- 1.- Costos incurridos directa o indirectamente en la elaboración, independientemente de que estos sean de características fijas o variables en relación al volumen que se produzca, y;
- 2.- Costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varíen en relación al volumen que se produzca por considerarlas como gastos del periodo.

En la aplicación de la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y las empresas según las circunstancias pueden obtener información más acorde a sus necesidades con tal o cuál sistema, es debido a esto que se considere que la valuación de las operaciones de inventarios pueden hacerse por medio de costeo absorbente o costeo directo y estos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando el costo predeterminado se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación.

⁶LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1994: Artículo 22. II, Dofiscal Editores, México

⁷ibid. p. 79.

Costeo Absorbente.

Este sistema de costo es el que probablemente con mayor frecuencia se utiliza en las empresas. Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: Materias Primas, Mano de Obra y Gastos Indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

Costeo Directo.

En la integración del costo de producción por medio del costeo directo deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: Materia prima consumida, mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos, esto es, en esta opción se segregan del valor de los productos que fabrican las empresas, aquellos gastos que no se identifican directamente con el proceso de elaboración del producto, (rentas, depreciaciones etc.) De esta manera se minimiza el efecto que sobre el costo de los productos tienen los volúmenes de fabricación. El resultado de la aplicación de este procedimiento repercute en los estados financieros de las empresas reduciendo el valor de los inventarios en relación con otros sistemas de costos y anticipando el reconocimiento en resultados de los gastos indirectos de fabricación.

Como puede apreciarse en este sistema, para determinar el costo de producción no se incluyen los mismos elementos que los indicados en la parte correspondiente al costeo absorbente ya que se considera que los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

La separación de gasto fijo o variable debe hacerse tomando en consideración todos los aspectos que pueden influir en su determinación y que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. Cuando existen de características semivARIABLES, la política recomendable es de incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo de su grado de variabilidad.

Costos Históricos y Predeterminados.

El sistema de costos que se haya elegido para la valuación del inventario, puede llevarse sobre la base de costos históricos o predeterminados, siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación.

Costos Históricos.

El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de los artículos.

Costos Predeterminados.

Como su nombre lo indica, los costos predeterminados se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen se pueden clasificar en:

a) Costos Estimados.

Se basan principalmente en la determinación de los costos en base a la experiencia de años anteriores o por estimaciones hechas por expertos en el ramo.

b) Costos Estándar.

Estos costos se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas, de cada producto en particular y la experiencia representando por lo tanto una medida de eficiencia.

Elementos del Costo de los Materiales.

El costo de los materiales que se usan en la producción incluye por lo menos el costo de factura de los materiales comprados.

Otros renglones del costo que pueden tratarse como elementos del costo de los materiales son los cargos de transporte sufragados por el comprador, los descuentos por compra, el recibo, la inspección y almacenamiento.

Al incluir estos costos en el costo de materiales se convierten en costos inventariables, como tales son una parte del inventario en el balance general y se les reconoce en el Estado de Resultados como parte del costo de los artículos vendidos en el periodo de venta de los productos terminados para los cuales se utilizaron los materiales.

La alternativa de considerar estos renglones de costo como elemento del costo de materiales, es considerarlos como gastos del periodo en el cual se incurrieron. En este caso no aparecen en el estado de resultados como parte del costo de los artículos vendidos, sino como renglones de gasto independientes tales como fletes, descuentos sobre compras, o

costos de almacenamiento, tales como; alquiler del almacén o salarios del personal del almacén.

El clasificar estos costos como gastos del periodo puede ser el método más sencillo, sin embargo la practica de inventarios da como resultado una cifra de ingresos periódicos que se acerca más al objetivo de equiparar los costos de producción relacionados con el ingreso de ventas del periodo. Además la identificación de estos costos como parte del costo de los materiales es más útil para los analisis en la toma de decisiones.

Los Fletes como Elementos del Costo.

La decisión de tratar los costos de transporte y almacenamiento como elementos del costo de materiales va acompañada del problema de identificar tales costos como las unidades específicas de materiales. Los cargos de fletes que generalmente se basan en el peso, pueden asignarse sobre una base de identificación específica al costo de factura de cada envío de materiales. Aún cuando en un envío haya varios materiales que tienen pesos distintos, los cargos de fletes pueden asignarse entre los artículos sobre la base de los costos de factura relativos de cada artículo en el envío, independientemente del peso.

Descuentos Comerciales.

En la mayoría de las empresas, es una práctica común establecer precios de lista o catálogos que a menudo permanecerán iguales por largos periodos de tiempo. El precio real de cualquier periodo, para cualquier clase de comprador, se determina por la aplicación de descuentos actuales al catalogo o lista de precios. Dichos descuentos cambian de vez en cuando en vista de los cambios en los costos y las condiciones del mercado.

El catalogo o lista de precios, es simplemente un punto de referencia para propósitos de la fijación de precios. Ellos nunca representan ya sea precios de venta para el vendedor o costos para el comprador. Por lo tanto el costo del material para los propósitos de la valuación del inventario debería ser menos los descuentos comerciales.

Descuentos por Pronto Pago.

Cuando una compañía compra mercancías, tiene frecuentemente la oportunidad de economizar entre el 1 y el 5% del valor facturado, mediante el pago dentro de un periodo determinado, generalmente dentro de los primeros diez días. Como los descuentos en compras se muestran en el estado de ingresos como una deducción de las compras, lógicamente deben deducirse del precio de factura de los artículos que comprenden el inventario de fin de año. Sin embargo a veces es imposible calcular el valor preciso del descuento aplicable a cada artículo que se encuentre en existencia.

A Continuación presentamos dos métodos para llevar la connaturalización de los descuentos de compra. cada uno consta de dos pasos:

Método A:

- 1.- Se registra al precio bruto de factura en el momento de la compra.
- 2.- Se reconoce el descuento por compra concedido como un renglón de ingresos, en el momento en que se hace el pago.

Método B.

- 1.- Se registra el precio neto de factura (Precio bruto menos descuento por pago anticipado) en el momento de la compra.
- 2.- Se reconocen los descuentos por compra no obtenidos como un renglón de gasto o pérdida, en el momento de efectuar el pago.

Respecto de que los descuentos por pronto pago se deberían manejar como un ingreso financiero, o como reducciones en el costo de las mercancías compradas es una situación que se ha debatido por mucho tiempo.

Quienes consideran que los descuentos por pronto pago se deberían manejar como un ingreso financiero, sostienen que el verdadero costo de las mercancías es el precio bruto. El descuento por pronto pago se ofrece como una recompensa por el pronto pago y los descuentos tomados se deberían reflejar como un ingreso financiero, ya que resultan de la habilidad financiera para pagar por las compras antes de que venza el pago final por ellas.

Similarmente con respecto al vendedor se sostiene que los descuentos ofrecidos y tomados por pronto pago se deberían manejar como un gasto financiero. No son reducciones el precio de venta ya que representan un sacrificio financiero para recibir y usar el dinero de los clientes, antes de que de otra manera su disponibilidad sería a largo plazo.

Aquellos que creen que los descuentos por pronto pago se deberían manejar como deducciones de las ventas por el vendedor y como reducciones en el costo de las mercancías compradas por el comprador, sostienen que el pronto pago es una expectativa normal o verdadera. Si tienen que pagar, el precio bruto es el resultado de la inhabilidad financiera para pagar a tiempo. Algunos consideran las compras al precio neto y cargan como un gasto financiero cualesquiera descuentos por pronto pago no tomados.

Muchas compañías manejan los descuentos por pronto pago recibidos como un ingreso financiero. Este es el procedimiento más simple, particularmente en donde los registros permanentes del inventario se mantienen en importes así como en cantidades y en donde si los descuentos por pronto pago se manejan como una reducción en el costo, implicaría volver a calcular el costo de cada artículo en cada factura al traspasarlos a los registros del inventario.

Intereses sobre la Inversión en Inventarios.

En algunas industrias tales como el tabaco y el licor la practica es llevar el inventario por varios meses y años mientras que pasa por un periodo de añejamiento. Si se calcula o no, parte del costo de sobrellevar este proceso, es el rendimiento predeterminado al invertir en el inventario que se hubiera realizado, si se hubiera invertido el mismo monto en otra parte. Además como una alternativa para comprar materia prima y añejarla, es posible para las industrias de este tipo comprar material añejo, el precio del cual siendo otras cosas iguales, incluye el rendimiento sobre la inversión a la compañía que sobrellevó el proceso de añejamiento.

Si se considera que se ha perdido la alternativa de un ingreso o que se ha evitado la alternativa del costo, se puede argumentar que una compañía que realiza su propio añejamiento de materiales debería incluir un interés sobre la inversión de estos materiales al establecer su valuación sobre una base de costo.

Si dicha compañía ha realmente pedido dinero prestado para financiar los inventarios bajo estas condiciones, es lógico considerar el interés pagado sobre dichos prestamos como parte del proceso de añejamiento. Además para tener una adecuada asociación de costos e ingresos se puede argumentar que este costo se debería agregar a la valuación del inventario y traspasarse en el punto del tiempo cuando las mercancías que así se les fije el precio y por lo tanto incluirse como parte del costo de las mercancías vendidas en esa fecha.

Algunas compañías en esa situación siguen esta práctica, mientras que otras, principalmente por motivos conservadores, manejan el interés sobre dichos prestamos como costos del periodo aunque el proceso de añejamiento se haya incrementado de hecho al valor de los inventarios así como de su costo.

Importancia de una Exacta Valoración del Inventario.

Los Activos correspondientes más importantes en los balances de la mayoría de las compañías son: Efectivo, Cuentas por Cobrar e inventarios. De las tres el inventario de mercancías por lo general es el más valioso. debido al tamaño relativamente grande de este activo un error en la valoración del inventario puede ocasionar una distorsión de gran incidencia en la situación financiera y en la presentación del ingreso neto.

Un error de inventarios, naturalmente conducirá o otras cifras erróneas en la hoja de balance tales como: el total de los activos corrientes, los activos totales, el derecho del propietario y el total del pasivo más el derecho del propietario. El error afectará también las cifras claves en el estado de resultados, tales como el costo de las mercancías vendidas, la utilidad bruta en ventas, y el ingreso neto para el periodo. Finalmente es importante reconocer que el inventario final de una año constituye el inventario inicial del año siguiente, en consecuencia

el Estado de Resultados del segundo año quedará también errado en el valor total del error inicialmente cometido en la valoración del inventario.

Ilustración de los Efectos de un Error en la Valoración del Inventario.

Para mostrar el efecto de errores en la valoración del inventario, supongamos un inventario real de \$ 100,000.00 ; Un Inventario mayor que el real de \$ 110,000.00 , y un inventario menor que el real de \$90,000.00. A continuación se presenta un estado de resultados condensado para poder apreciar los efectos de los distintos inventarios sobre las utilidades netas.

Compañía X, S. A.
Estado de Resultados
Para el año terminado el 31 de Diciembre de 19X1.

	Inv. Final Correcto	Inv. Final Mayor que el real	Inv. Inicial menor que el real
Ingresos:			
Ventas Netas	\$500.00	\$500.00	\$500.00
Costo de Ventas:			
Inventario Inicial	95.00	95.00	95.00
Compras Netas	455.00	455.00	455.00
Costo de Merc. Disp. para Ventas.	----- 550.00	----- 550.00	----- 550.00
menos:			
Invent. de Merc. al 31 Dic. 19X1.	100.00	110.00	90.00
Costo de Ventas	<u>450.00</u>	<u>440.00</u>	<u>460.00</u>
Utilidad Bruta	50.00	60.00	40.00
Gastos de Operación	<u>25.00</u>	<u>25.00</u>	<u>25.00</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 25.00</u>	<u>\$ 35.00</u>	<u>\$ 15.00</u>

Ahora supongamos además del inventario, efectivo por \$200.00; Cuentas por cobrar por \$600.00; y gastos pagados por adelantado por \$105.00; para poder apreciar los efectos sobre los activos circulantes, al presentar inventarios finales mayores a menores que los reales.

Compañía X. S. A.
Balance General
al 31 de Diciembre de 19X1

	Invent. Final Correcto	Invent. Final Mayor que el Real	Invent. Inicial Menor que el Real
Activo Circulante:			
Efectivo	\$200.00	\$200.00	\$200.00
Cuentas por Cobrar	600.00	600.00	600.00
Invent. de Mercancías	100.00	110.00	90.00
Gastos Pag. por Adel.	105.00	105.00	105.00
	-----	-----	-----
Total de Activos Circ.	1,005.00	1,015.00	995.00

Como vimos anteriormente el inventario final de un periodo se convierte en el inventario inicial del periodo siguiente, por lo tanto un error afectará a los Estados Financieros del periodo en curso y del siguiente.

Para ilustrar este efecto consideremos que para el año siguiente las ventas son de \$650.00, las compras netas son de \$520.00, el inventario final de \$150.00 y los gastos de operación de \$50.00.

Compañía X S. A.
Estado de Resultados
Para el año terminado el 31 de Diciembre de 19X1

	Invent. Final Correcto	Invent. Final Mayor que el Real	Invent. Inicial Menor que el Real
Ingresos:			
Ventas Netas	\$650.00	\$650.00	\$650.00
Costo de Ventas:			
Inventario Inicial	100.00	110.00	90.00
Compras Netas	520.00	520.00	520.00
Costo de Merc.	-----	-----	-----
Disp. para Ventas	620.00	630.00	610.00
menos:			
Invent. de Merc. al 31 Dic. 19X2	<u>150.00</u>	<u>150.00</u>	<u>150.00</u>
Costo de Ventas	470.00	480.00	460.00
Utilidad Bruta	180.00	170.00	190.00
Gastos de Operac.	<u>75.00</u>	<u>75.00</u>	<u>75.00</u>
Utilidad Neta	<u>105.00</u>	<u>95.00</u>	<u>115.00</u>

En estos ejemplos se muestra que una subestimación de \$10.00 para el inventario inicial del año uno ocasionó una subestimación de \$10.00 en la utilidad neta del año uno, considérese este error en el Estado de Resultados del año siguiente. El inventario Final del año uno es por supuesto el inventario inicial del año dos, obsérvese que el error de \$10.00 en el inventario inicial del estado que se presenta, produce un error en el costo de las mercancías vendidas, en la utilidad bruta y en el ingreso neto para el año dos.

Compensación de los errores.

En los Estados de Resultados de los años uno y dos se muestra que una subestimación en el inventario final del año ocasiona una estimación en el ingreso neto de ese año y la correspondiente sobrestimación en el ingreso del año dos.

En un periodo de dos años el efecto que un error en el inventario puede ejercer sobre los ingresos netos queda contrabalanceado y el total de los ingresos para los dos años, tomados en su conjunto, es el mismo que si no se hubiera cometido ningún error. como el error en el ingreso neto mostrado para el primer año esta exactamente compensado por el error en el ingreso neto que aparece en el segundo año, podría aparentar que un error en el inventario

no tiene serias consecuencias, pero un argumento de esta naturaleza no tiene ninguna validez, pues desconoce el hecho de que uno de los objetivos primordiales del proceso contable es presentar cifras anuales exactas para los ingresos netos. Además muchas de las decisiones que toman los acreedores y propietarios del negocio se basan directamente en los estados financieros anuales.

Para presentar Estados Financieros anuales que merezcan confianza, es necesario que el inventario al final de cada período contable este determinado de manera exacta.

En Base a los ejemplos anteriores, se ilustra el efecto compensatorio de un error de inventario, considerando el inventario al 31 de Diciembre de 19X1, subestimado.

**Con Inventario en Diciembre 31
de 19X1 Subestimado**

	Con Inventario Correctamente Expresado	Los Ingresos Netos Serian	Los Ingresos Netos estarian sobrestimados (subestimados)
Ingresos Netos para 19X1	\$25.00	\$15.00	\$(10.00)
Ingresos Netos para 19X2	105.00	115.00	10.00
	-----	-----	-----
Total Ingreso Neto de los dos años	<u><u>\$130.00</u></u>	<u><u>\$130.00</u></u>	<u><u>\$0.00</u></u>

A Continuación se presenta la relación de los errores en inventario con los Ingresos Netos y pueden resumirse de la siguiente manera:

- 1.- Cuando el inventario final esta subestimado, los ingresos netos del período quedarán subestimados.
- 2.- Cuando el inventario final esta Sobrestimado, los ingresos del periodo quedarán sobrestimados.
- 3.- Cuando el inventario inicial esta subestimado, los ingresos del período quedarán sobrestimados.
- 4.- Cuando el inventario inicial esta sobrestimado, los ingresos netos del periodo quedarán subestimados.

Prácticas Deshonestas.

Cabe señalar que el efecto importante de la valuación del inventario en las utilidades reportadas, ofrece un campo tentador para prácticas deshonestas. Algunos hombres de negocios han sucumbido ante tal tentación, han subestimado o sobrestimado sus inventarios, por consiguiente sobrevaluado o subvaluando sus costos del periodo y subestimado o incrementado sus utilidades para presentar resultados diferentes a los reales y reportar a los accionistas y otros utilidades o pérdidas mayores de lo que realmente han realizado sus compañías.

Aún cuando el contador público está bien consciente del peligro de los falsos estados de inventarios, no está en una posición para certificar la propiedad de las cifras del inventario excepto en un sentido muy limitado. Su auditoría incluye un resumen del sistema de la compañía de los chequeos de sus controles internos, incluyendo su registro del inventario y los procedimientos del control de los inventarios, para asegurar propiedad, adecuación y consistencia en estas áreas.

El contador público aconseja y revisa los métodos de la compañía para llevar inventarios físicos y partidas representativas de chequeos esporádicos contra los registros de vez en cuando.

Sin embargo, el contador público no tiene suficiente personal para supervisar regularmente el conteo de los inventarios físicos, particularmente ya que muchos de sus clientes son sobre una base de reporte del año calendario y por lo tanto están llevando sus inventarios físicos en la misma fecha además de que el personal del contador público no tiene la experiencia para identificar adecuadamente muchas de las partidas inventariadas por una variedad de clientes.

De todas maneras el contador público simplemente no puede verificar las cifras del inventario, mas allá de los pasos anteriormente descritos. "lo que sea que se reporte del inventario, es por lo tanto principalmente un reporte directivo y una responsabilidad de la dirección".⁸

Métodos Básicos de Valuación.

Por lo general los precios sufren variaciones en cada compra de mercancías que se hace durante el periodo contable. Esto ocasiona que se dificulte la determinación del costo de las mercancías vendidas y los costos de las mercancías disponibles al terminar el periodo. Cuando una empresa utiliza solo pequeñas cantidades de materiales en la producción no es difícil etiquetar a los materiales con su verdadero costo de factura identificable específicamente. Pero el caso más común, es que se usen grandes cantidades de materiales

⁸NICKERSON, Clarence B: *Manual de Contabilidad*, Tomo II, Editorial Grijalbo, México 1984, p. 304.

en la producción, y no resulte práctico aunque puede ser posible determinar el costo de compra unitario de cada tipo individual de material, pero el costo de la determinación de los valores unitarios puede ser prohibitivo, además, cuando al cliente le es indiferente elegir entre artículos de esa especie, los costos de un artículo en especial, pueden permitir a la gerencia manifestar utilidades, en que han influido simplemente su elección de unidades especiales para la venta, es decir unidades de bajo costo para hacer subir las utilidades del período y viceversa. En tales casos debe adoptarse algún patrón para el costeo de las requisiciones de materiales, para cargar las cuentas subsidiarias y de control de los trabajos en proceso y acreditar el inventario perpetuo para materiales. Algunos de los métodos que se emplean más frecuentemente para la valuación de los materiales son:

1.- Primeras Entradas, Primeras Salidas.

2.- Últimas Entradas, Primeras Salidas.

3.- Costo Promedio.

4.- Detallistas.

5.- Costos Identificados.

Para ilustrar los diferentes métodos que generalmente se utilizan para determinar que precio de venta debe aplicarse a las unidades que quedan en existencia al final del período, tomemos como base para ejemplificarlos, los datos siguientes:

	Numero de Unidades	Costo por Unidad	Costo Total
Inventario Inicial	10	\$800.00	\$8,000.00
Primera Compra (Marzo 1)	5	\$900.00	\$4,500.00
Segunda Compra (Julio 1)	5	\$1,000.00	\$5,000.00
Tercera Compra (Octubre 1)	5	\$1,200.00	\$6,000.00
Cuarta Compra (Dic. 1)	5	\$1,300.00	\$6,500.00
	-----		-----
Disponibles para Venta	30		\$30,000.00
Unidades Vendidas	<u>18</u>		
Unidades en el inventario Final	12		

En este ejemplo se muestra que se vendieron 18 unidades durante el año y que al final del año hay 12 unidades en existencia que forman el inventario final. a fin de establecer el monto en pesos del costo de las mercancías vendidas y del inventario final, debemos suponer cuales unidades se vendieron y cuales unidades permanecen en existencia al final del año, sobre este punto existen varias suposiciones aceptables, de las cuales estudiaremos las más comunes.

cada suposición que se haga respecto de las unidades que permanecen en el inventario final, conduce a un diferente método de valuación de inventario y a distintos valores de los estados financieros.

Aún cuando cada uno de los métodos producirá una respuesta diferente respecto al costo de mercancías vendidas y al costo del inventario final, la valoración del inventario en cada caso se dice que es al costo, esto es que los métodos de valuación, representan definiciones alternativas del costo del inventario.

La mayoría de los métodos aceptables para seleccionar los costos que han de considerarse aplicables al inventario de basan en las hipótesis relativa a:

Las corriente de las mercancías.

Por ejemplo la hipótesis de que las mercancías se venden en el orden de que se compran o se producen; o.

La corriente de los costos.

Por ejemplo la hipótesis de que las mercancías vendidas le son aplicables los costos mas recientes y que los costos más antiguos son aplicables a las mercancías en existencia.

Método de Identificación Específica.

Si los artículos en existencia en el inventario, pueden identificarse como provenientes de compras u ordenes de producción específicas pueden inventariarse a los costos que muestran las facturas o a los registros de costos.

Para hacer una valuación por identificación específica, se requiere que se lleve un registro detallado de la información relacionada con cada operación de compra o de producción con el fin de que puedan identificarse las facturas u ordenes de producción específicas a que corresponden las mercancías disponibles, al final del periodo, a cada compra se le puede asignar un numero especial o a los productos de un período específico se les puede poner una tarjeta de modo que al momento de la venta sea posible determinar la factura a la que corresponde el artículo vendido. En esta forma puede conocerse a que facturas corresponden las mercancías disponibles y puede calcularse el costo real con base en dichas facturas. (El método de costos específicos, es el mejor para las compañías que compran productos que pueden identificarse con facilidad mediante un numero especial de serie o modelo, bien para compañías que manejan un numero limitado de mercancías).

Este método no es práctico para grandes organizaciones que compren cantidades importantes de mercancía durante el periodo contable, debido al trabajo que representa identificarlas y llevar los registros de costos. A pesar de que se obtiene una medida exacta

del costo de las mercancías disponibles y del costo de las mercancías vendidas en el período contable mediante el método de costo específico, este rara vez se utiliza, debido a la dificultad para identificar los productos y el alto costo que representa llevar registros detallados.

Continuando con el ejemplo presentado si puede determinarse que las doce unidades que figuran en el inventario final, digamos que cinco unidades corresponde a la compra de marzo 1o; cuatro unidades a la compra de julio 1o; y tres unidades a la compra de Diciembre 1o. el costo del inventario final puede calcularse como sigue:

Cinco unidades de la compra de marzo 1o.	\$900.00	\$4,500.00
Cuatro unidades de la compra de Julio 1o.	\$1,000.00	\$4,000.00
Tres unidades de la compra de Diciembre 1o.	\$1,300.00	<u>\$3,900.00</u>
Inventario Final Identificación Específica		<u><u>\$12,400.00</u></u>

El costo de las mercancías vendidas durante el período se determina restando el inventario final del costo de las mercancías disponibles para venta.

Calculo del Costo de las Mercancías Vendidas.

Costo de las mercancías disponibles para venta	\$30,000.00
menos:	
Inventario Final	\$12,400.00.
Costo de Mercancías Vendidas(método de identificación específica)	<u><u>\$17,600.00</u></u>

En algunas situaciones es deseable mantener la identidad de lotes específicos y fondearlos por referencia a sus facturas relativas. por ejemplo, cierto lotes de materias primas que se han comprado a precios inusualmente favorables y que se van a convertir en mercancías para venderse a precios especiales, es saludable mantener su identidad y llevar su costo actual hasta el punto de la venta. De otra manera el costo, se promediará con el costo de otras mercancías que usan el mismo tipo de material, o bajo algún otro método de valuación, su costo se podría cargar completamente a otras mercancías.

Sin embargo comúnmente tiene poco caso mantener la identidad de lotes específicos para propósitos de fondeo mientras que se pueden identificar los materiales y almacenarse por tipo y grado es preferible usar alguna otra base para que el costo asignado a los inventarios o la transferencia de materiales no dependan de la forma en que por accidente o designio los lotes específicos se manejan en el almacén.

Una compañía que puede no querer usar el método de identificación específica, aún cuando el costo de cada unidad vendida pueda identificarse con una determinada compra. El flujo de los factores del costo puede ser más significativo que el flujo de unidades físicas en la medición de ingreso neto del período.

Una situación en la cual el método de identificación específica puede dar resultados más significativos, se refiere a la compra y venta de artículos de alto valor tales como; botes, automóviles, y joyas.

Método de Costo Promedio.

Es el procedimiento más usual en nuestro medio y el más sencillo de todos. El procedimiento tiene dos variantes:

- a) Promedio Simple.
- b) Promedio Ponderado.

Promedio Simple.

La primera de estas modalidades consiste en determinar la media aritmética de los costos unitarios de las partidas en existencia y calcular a ese costo medio todas las salidas hasta en tanto no haya una entrada de material. No se toma en cuenta la cantidad de cada partida de costo distinto existente en el almacén al momento de calcularse el costo de una nueva salida. Esta circunstancia origina serias distorsiones en el costeo del material utilizado, ya que en realidad resulta absurdo promediar, por ejemplo, el costo de una partida de material de las que pudiera haber en el almacén solamente una unidad, con el costo de otra de la que hubieran 1000 unidades. Por esta razón este método de valuación ha caído prácticamente en desuso.

Veamos un ejemplo utilizando los datos del ejercicio anterior.

$$\text{Costo Unitario} = \frac{\text{Costo Unitario del Inventario Inicial} + \text{Costo Unitario de cada una de las Compras}}{\text{Numero de Compras} + 1 \text{ (por el inv. inicial)}}$$

$$\text{Costo Unitario} = \frac{\$800.00 + 900.00 + 1,000.00 + 1,200.00 + 1,300.00}{5} = 1,040.00$$

Valuación del Inventario = $12 \times 1,040 = \$12,480.00$

Como ya se dijo este método es más bien ilógico, porque los precios unitarios aplicables tanto a las compras importantes, como a las pequeñas se les da la misma ponderación en el cálculo.

Promedio Ponderado.

En la generalidad de los casos, es el que realmente se conoce como método de costos promedios, sin necesidad de efectuar referencia a una u otra de las variantes señaladas.

Dentro de este procedimiento, cada vez que ingresa al almacén una nueva partida del material del que ya existen partidas previas se determina un costo promedio dividiendo el costo total de las diferentes partidas en existencia incluida las de más reciente adquisición entre la existencia total de dicho material, lo que determina la obtención automática de un costo promedio unitario para todas las partidas del material de que se trate. A este costo se valorizan las subsecuentes salidas de materiales, efectuando ajustes derivados de la falta de aproximación en el costo unitario promedio hasta en tanto haya una entrada posterior a un costo unitario diferente del promedio, momento en que volverá a determinarse un nuevo costo unitario.

La sencillez del procedimiento ha sido un factor determinante en su amplia difusión.

Cuando existen escasas fluctuaciones en los precios de compra de los materiales o cuando dichas fluctuaciones no muestran una tendencia definida en sentido de aumento o disminución, el sistema de costos promedios puede resultar uno de los más recomendables ya que tiende a nivelar oscilaciones erráticas en los precios.

Ejemplo:

Costo de Mercancías Disponibles para Venta	\$30.000
Número de Unidades Disponibles para Venta	30
Costo Unitario Promedio	\$1,000
Inventario Final (al Costo Promedio. 12 unidades a \$1000)	<u>\$12,000</u>

Este método es teóricamente ilógico porque se basa en la hipótesis de que todas las ventas se efectúan proporcionalmente de todas las adquisiciones y de que los inventarios siempre

contendrán algunas unidades de las compras más antiguas, supuestos que son contrarios al procedimiento ordinario de la compraventa.

Como los costos determinados por el método del promedio ponderado son afectados tanto por las primeras compras como por las últimas compras del ejercicio, puede mediar un retraso considerable entre los costos de compra y las valuaciones del inventario. Así en un mercado en alza, los costos medios ponderados por unidad serán inferiores a los costos corrientes y en un mercado en baja los costos medios ponderados excederán de los costos corrientes.

Cuando se comparan estos dos métodos de valuación se observa que se obtienen costos de las mercancías vendidas diferentes.

Costo de las Mercancías Disponibles para la Venta.	\$30,000	\$30,000
menos:		
Inventario Final	<u>12,480</u>	<u>12,000</u>
Costo de las Mercancías Vendidas	<u>\$17,520</u>	<u>\$18,000</u>

Método de Primeras Entradas Primeras Salidas.

Mediante este procedimiento se considera que los materiales de adquisición más antigua han sido justamente los primeros en utilizarse, lo que implica una correlación entre el orden de ingreso de las distintas partidas de un material determinado y el de su utilización.

Muchas compañías valúan sus inventarios de materiales sobre la base de Primeras Entradas-Primeras Salidas (PEPS) Siguiendo con la práctica común de usar materiales en el orden de su adquisición para minimizar las pérdidas de deterioración. Aunque el método asume para propósito de fondeo que se retira el material de los almacenes en el orden adquirido, realmente no es necesario identificar lotes o solicitar que de hecho se almacenarán físicamente los lotes y se retirarán en el orden exacto de compra. A pesar de que el método PEPS se conoce como un método de valuación del inventario, el título realmente se refiere a la suposición sobre la cual los materiales que salen del almacén se fondean y no al material remanente. Bajo este método, los materiales disponibles en inventario se supone que han provenido de las compras más recientes o en otras palabras de las últimas mercancías que entraron. En situaciones en donde se llevan continuos registros de inventarios para cada material, en cantidades y pesos, el procedimiento de PEPS es fondear los retiros en el orden de su compra. El inventario se actualiza automáticamente con cada recepción o retiro del

material cuando se usa una computadora o cualquier otro equipo adecuado para el control y la contabilidad del inventario.

Si no se actualiza constantemente el inventario se puede calcular por decisión al cierre de un periodo restando las cifras de los retiros de la suma registrada del inventario final y de las compras.

El último procedimiento también se sigue en donde hay un registro continuo de tarjetas en cada tipo de material para propósito de control en el almacén pero no es una forma conveniente de resumir estas tarjetas para establecer las cifras mensuales del inventario para propósitos contables.

Cualquiera que sea el sistema de contabilidad y control del inventario es una práctica común efectuar conteos físicos periódicamente del inventario y de ese modo corregir los registros contables y del almacén y equiparlos con la situación física.

En los casos en que no se llevan continuos registros de inventarios y se deba efectuar un conteo físico para establecer cantidades disponibles al cierre de cada periodo contable, o en donde los continuos registros del inventario únicamente son de cantidades, el procedimiento PEPS, es establecer el costo del inventario al retroceder de los precios de las compras más recientes hasta que la cantidad disponible se haya cubierto. El costo de los materiales retirados se establece entonces al restar esta última cifra del inventario de la suma del registro inicial y de las compras.

El principal argumento para PEPS es que para propósitos prácticos, la contabilidad para el retiro del almacén, equipara el manejo físico de materiales, por consiguiente, ambos; los materiales retirados y aquellos remanentes en el inventario, se puede decir que se contabilizaron a su costo actual. En consecuencia la valuación del inventario estará más en concordancia con la tendencia de los precios, ya que el inventario se valora a los costos más recientes y los precios siguen la tendencia del mercado.

Utilizando los mismos datos de los ejemplos precedentes, las 12 unidades que figuran en el inventario corresponderían a las mercancías adquiridas más recientemente como sigue:

Cinco unidades de compra de Diciembre 1o a \$1300.00	\$6,500.00
Cinco unidades de compra de Octubre 1o a \$1200.00	\$6,000.00
Dos unidades de compra de Julio 1o a \$1000.00	<u>\$2,000.00</u>
Inventario Final (12 unidades al costo PEPS)	<u>\$ 14,500.00</u>

Cuando se asigna al inventario final un valor relativamente apreciable, el costo de las mercancías vendidas quedará con un valor relativamente pequeño, como aparece en cálculo siguiente:

Costo de las mercancías disponibles para la venta	\$ 30,000.00
Menos:	
Inventario Final	<u>14,500.00</u>
Costo de las mercancías vendidas (método PEPS)	<u>\$15,500.00</u>

Método de Últimas Entradas Primeras Salidas.

El método de Últimas Entradas Primera Salidas (U.E.P.S.) nació en la década de 1930 en los Estados Unidos de Norteamérica, pero solo a fines del primer decenio, después de la segunda guerra mundial se divulgó el uso de este método. sus primeras aplicaciones se hicieron en compañías petroleras y empresas de poca variedad de productos. en el año de 1938 el congreso de los Estados Unidos de Norteamérica, aceptó para efectos fiscales la utilización del método UEPS condicionando su aplicación a que los causantes la usaran también para efectos contables y a que se identificara en forma específica los artículos y productos que se valoraran con el método UEPS.

En el año de 1941, surge un nuevo concepto de UEPS denominado "UEPS monetario" y cuya característica principal es que no requiere la identificación específica de los movimientos de artículos en inventarios. Este método fue aceptado para efectos fiscales hasta 1949 y sujeto a varias restricciones no obstante en los años de 1940 a 1950 un número importante de compañías adoptan el UEPS, porque en los años de postguerra mundial y de la guerra de corea, los niveles de precios tuvieron alzas significativas y las empresas querían mostrar dentro de sus Estados de Resultados costos actualizados.

En el año de 1961, el Congreso de los Estados Unidos, emite diversos reglamentos sobre el método de valores monetarios UEPS que facilitan la adopción de este método a un gran número de empresas.

En México hasta antes de 1975, pocas compañías utilizaban el método UEPS porque los cambios de niveles de precios no eran importantes y la complejidad de manejar el método UEPS no se veía compensada con el beneficio de información significativa diferente a la que tradicionalmente se obtenía usando otro método de valuación.

En la década de los años 80's un gran número de empresas adoptan el método UEPS. Para la determinación de sus costos, bajo el método de valuación del inventario Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS) se supone, para propósitos de valuación, que los últimos materiales que entran a una compañía son los primeros en dejar el almacén para su uso o venta durante el periodo contable determinado. Por lo que se refiere al costo de las mercancías vendidas esto resulta esencialmente en el uso del costo de sustitución para materiales en lugar de su costo histórico y permite en este punto una asociación de costos e ingresos para el periodo en aproximadamente el mismo nivel del precio.

El método UEPS se puede considerar como un método para efectuar un ajuste del nivel del precio, por lo menos del contenido material en el costo de la mercancía vendida.

Se debería comprender que es un problema de fondeo y no un problema de la manera en que se manejan las mercancías físicamente. Probablemente por las razones antes mencionadas, el movimiento físico normalmente implicará el uso de los materiales más viejos primero, sin importar el método de valuación del inventario.

La mecánica del UEPS implica el establecimiento de las cantidades de inventario al final de un período contable por categorías y fijándoles un precio por referencia a las valuaciones unitarias del inventario inicial, al grado de que las mismas cantidades están disponibles al final del período como estaban disponibles al inicio de ese período, si existen incrementos se les fija el precio como si hubieran provenido de las compras del período. EL inventario total de UEPS, como se estableció se resta de la suma del inventario inicial y de las compras para llegar al costo de los retiros.

En efecto bajo UEPS cuando el tipo y el tamaño físico del inventario permanece igual, por ejemplo: cuando no hay incrementos o decrementos del inventario, el costo de sustitución de inventarios conforme se usan, entra en la cuenta de "costo de mercancías vendidas", como si el mismo inventario no se hubiera tocado.

La situación se puede comparar a aquella de una pipa de petróleo, la cual siempre debe permanecer llena aunque el petróleo esta fluyendo constantemente a través de ella, la cantidad que la pipa debe retener continuamente para mantener el flujo, se fija su precio en el mismo todo el tiempo. El costo de petróleo que entra a la pipa durante un período contable se convierte en el costo del petróleo vendido de la pipa durante ese período como si el petróleo de la misma pipa no se hubiera tocado.

Los defensores de este método sostienen que durante los períodos o ejercicios de costos y precios cambiantes se producen estados de pérdidas y ganancias más expresivos si se aplican los costos corrientes, lográndose una mejor asociación de gastos e ingresos. Esto es, que a medida que se venden las mercancías, es necesario adquirir mas mercancías para reabastecer el inventario. Como una venta requiere su reemplazo por medio de una compra de mercancías, el costo de reposición debe ser compensado contra el precio de venta para determinar la utilidad bruta realizada.

Los que se oponen al método UEPS dirían que no es realista valorar un artículo en el inventario, a los fines del Estado de Situación Financiera, a un costo tan remoto que no es representativo de los costos corrientes.

Otra de las razones que aducen al método UEPS es la de que en un mercado alcista, una parte de la utilidad neta determinada mediante el método UEPS, se reintegra necesariamente al inventario. El método UEPS tiende a mantener fuera de la utilidad neta declarada todas

aquellas sumas que no estén realizadas en el sentido de no estar representadas por un aumento neto en activo corriente, exceptuando las mercancías.

Utilizando los mismos datos de los ejemplos de los métodos anteriores las doce unidades del inventario final se valorarían como si fueran las mercancías unas viejas disponibles para venta durante el periodo en la siguiente forma:

Diez unidades del inventario inicial a \$800.00	\$ 8,000.00
Dos unidades de la compra de marzo \$ 900.00	<u>\$ 1,800.00</u>
Inventario final doce 12 unidades (al costo UEPS)	<u>\$ 9,800.00</u>

Obsérvese que el costo UEPS del inventario final (\$9,800.00), es mucho más bajo que el costo PEPS del inventario final (\$14,500.00). Como al inventario final se le asigna una parte relativamente pequeña del costo de las mercancías disponibles para la venta, en natural que quede una parte relativamente grande asignada al costo de las mercancías vendidas, tal como aparece en el cálculo siguiente:

Cálculo del Costo de las Mercancías Vendidas.

Costo de las Mercancías Disponibles para Venta.....	\$ 30,000.00
Menos Inventario Final	<u>\$ 9,800.00</u>
Costo de las Mercancías Vendidas Método UEPS	<u>\$ 20,200.00</u>

Los efectos de la valuación de inventarios por el método de Últimas Entradas Primera Salidas puede resumirse como sigue:

1.- Cuando la cantidad de la mercancía comprada durante un año, es igual a la cantidad vendida, las compras se cargan a las ventas y el inventario final es el mismo (en precios y en cantidad) al inventario inicial.

2.- Cuando la cantidad comprada es mayor que la vendida, digamos en X unidades, la cantidad comprada menos las X unidades, se carga a las ventas y el inventario final es el inicial más este incremento.

3.- Cuando la cantidad comprada es menor que la vendida, en Y unidades, las ventas se cargan con las compras del año más el costo de Y unidades tomadas del inventario. Las unidades Y con las que se disminuye el inventario se cargan al costo tomando el inventario sobre la base de últimas entradas primeras salidas.

Método Detallista.

Muchos comerciantes al por menor, particularmente aquellos que clasifican sus existencias por departamentos, utilizan en la valuación de sus inventarios un sistema que tiene su origen en la finalidad de ejercer un control sobre las existencias por medio de un inventario aproximadamente corriente, calculado al precio de venta.

Este sistema para la valuación de los inventarios tiene su origen en un método ideado para ejercer un eficaz control sobre las existencias de mercaderías en aquellos negocios en que la gran diversidad de los géneros en que comercia impide virtualmente llevar un libro de almacén por el que pudiera determinarse en cualquier momento, el proceso de los artículos almacenados.

Para tener un adecuado control del método de detallistas deben establecerse grupos homogéneos de artículo a los cuales se les asigna un precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

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

a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.

b) Agrupación de artículos homogéneos.

c) Control de los trasposos de artículos entre departamentos o grupos.

d) Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

En todo caso en que los conceptos se cargan y abonan en determinada cuenta obedeciendo a una misma base de precios, el saldo de las cuentas revelará en todo momento el valor de las partidas remanentes. Así, por este método se toma el precio de venta al por menor como base para contabilizar las existencias, las subsiguientes compras y las ventas de los artículos. Si no se introdujera alteración alguna en el precio de venta originalmente señalado a cada artículo, la operación de este sistema sería muy simple. No sucede así en efecto pues todo comerciante observa que hay artículos que no pueden venderse al precio que les fue inicialmente fijado y para darles salida hay que rebajarlos. En cambio existen otros géneros que pueden venderse a un precio mayor que al señalado, por causas de cambios que han ocurrido en el mercado de un origen. En todo establecimiento es necesario ejercer una fiscalización cuidadosa de los precios a fin de evitar una gran acumulación de existencias que no tenga salida y también con el objeto de que el criterio que se observe en la fijación de los precios refleje estrechamente los cambios ocurridos en los mercados originarios. En su consecuencia en unos casos es necesario reducir el precio de venta inicialmente fijado a los

artículos y en otros en necesario aumentarlos para aprovecharse de las condiciones favorables del mercado.

Al calcular el valor en venta de las existencias de mercaderías es pues necesario tener en cuenta los aumentos y rebajas hechas en los precios los cuales tienen que llevarse necesariamente a la contabilidad. como es lógico, el valor al por menor que acusa el inventario de mercaderías tiene que reducirse a una base apropiada a los efectos del balance.

Según se ha hecho notar, este es un método que encuentra su más conveniente aplicación en los establecimientos que clasifican rigurosamente sus géneros de departamentos, en los cuales suelen ser bastante uniformes en lo que respecta a los diversos artículos de una sección, el margen existente entre el precio de venta y el de compra, si dentro de una misma sección fuere muy variado el tanto por ciento de recargo original que se hiciera a los géneros, este método posiblemente no daría buenos resultados .

Si consideramos esta valuación en venta desde el punto de vista de utilidad para enjuiciar de la solvencia de una empresa, es indudable que aquella es mas conveniente que la que se basa en el costo ya que reflejando la condición de los géneros en los que respecta a sus posibilidades de venta teniendo en consideración las roturas, deterioro y otros factores que los deprecian, produce la mejor indicación de la suma que ha de ingresar en el negocio mediante la realización de las mercancías.

Como este método de valuación de inventarios tiene el mismo tiempo, la característica de un registro permanente de existencias, en muchos casos resulta innecesario inventariar materialmente las mercancías existentes en cada departamento al final de cada ejercicio contable. Como siempre resulta conveniente comprobar las existencias de cada departamento mediante la práctica de un inventario físico este puede llevarse a efecto en el momento que sea mas oportuno para cada sección y sin que resulte indispensable efectuar la operación al mismo tiempo en todos los departamentos. Mediante la observación de este procedimiento puede llegarse a conocer prácticamente las cifras en que usualmente difiere el inventario físico o material del inventario contable estimado al final del ejercicio y realizarse el ajuste de este último de acuerdo con dichas cifras, lográndose un resultado suficientemente exacto.

Se presenta un ejemplo sencillo del método de valuación de inventario detallista:

	Precio de Costo	Precio de Venta
Inventario Inicial	\$ 8,000.00	\$ 11,267.00
Compras Durante el mes	<u>\$ 20,000.00</u>	<u>\$ 28,169.00</u>
Merc. Disp. para Venta	\$ 28,000.00	\$ 39,436.00
menos: Ventas en el mes.		<u>\$ 27,000.00</u>
Inventario Final al precio de Venta		\$ 12,436.00

Razón del costo (28,000/39,436)	71%
Inventario Final al costo (71% x \$12,436.00)	<u>\$ 8,829.00</u>
Costo de Ventas	<u>\$ 19,171.00</u>

Comparación de los Métodos Alternativos para la Valuación de los Inventarios.

Los métodos para la valuación al costeo del inventario son de interés para la gerencia porque ellos determinan la cantidad que deben de invertir las empresas en los inventarios y además porque influyen en el monto de la utilidad que declara la empresa. lo que hace necesario armonizar ambas tendencias en toda contabilidad.

Veamos un ejemplo comparando los cuatro métodos más importantes.

	Metodos de Valuacion			
	Id. Especifica	P. Promedios	PEPS	UEPS
Ventas	\$ 27,000	\$ 27,000	\$ 27,000	\$ 27,000
Costo de Mercancías Vendidas:				
Inventario Inicial	\$ 8,000	\$ 8,000	\$ 8,000	\$ 8,000
Compras	<u>\$ 22,000</u>	<u>\$ 22,000</u>	<u>\$ 22,000</u>	<u>\$ 22,000</u>
Mercancías Disp. para Venta	\$ 30,000	\$ 30,000	\$ 30,000	\$ 30,000
menos: Inventario Final	<u>\$ 12,400</u>	<u>\$ 12,000</u>	<u>\$ 14,500</u>	<u>\$ 9,800</u>
Costo de merc. Vendidas	<u>\$ 17,600</u>	<u>\$ 18,000</u>	<u>\$ 15,500</u>	<u>\$ 20,200</u>
Utilidad Bruta en Ventas	<u>\$ 9,400</u>	<u>\$ 9,000</u>	<u>\$ 11,500</u>	<u>\$ 6,800</u>

De lo anterior se deduce que el método de *Primeras Entradas Primeras Salidas*, conduce a la elaboración de balances generales que reflejan casi con exactitud la situación financiera de la empresa en las fechas a que se refieren, lo que constituye una indiscutible ventaja de este método.

Se puede observar que el costo unitario de los artículos vendidos no se ha modificado a pesar del alza de los precios de reposición, lo cual se debe a que a través del método PEPS, los materiales cargados al costo correspondieron a partidas adquiridas a precio anterior. Esta circunstancia constituye una grave desventaja del procedimiento, debido a que los costos no se encuentran actualizados y por sí mismos no pudieron servir de base a la política de precios de la empresa.

La utilidad superior reflejada por este método, es consecuencia de que no actualiza los costos de producción ni el costo de ventas, a pesar de que los ingresos derivados de las ventas a los nuevos precios están forzosamente al día. A las ventas actualizadas se les deduce un costo de ventas no actualizado incrementándose la utilidad bruta y la utilidad neta, falseándose el contenido fundamental del Estado de Pérdidas y Ganancias en cuanto a la productividad real de la empresa.

Se presenta una falla más grave todavía, como consecuencia de la aplicación del método PEPS para determinar el costo de ventas, Suponga que el dueño del negocio decide retirar íntegramente la utilidad neta mostrada en el Estado de resultados, retiro que teóricamente no debía afectar a su industria ya que solo esta disponiendo de su utilidad y no del capital. En estas condiciones, tendrá que estar en posibilidades cuando menos, de sostener el mismo ritmo de operaciones alcanzado en los meses anteriores.

Supongamos que en su Balance General simplificado era el siguiente para inicio de operaciones y que el inventario inicial debe ser siempre su existencia básica en unidades (10).

Compañía X. S. A.
Balance general al 1 de Enero de 19X1.

Efectivo	\$23,000.00	Capital Social	\$31,000.00
Inventarios	\$8,000.00		
	\$31,000.00		\$31,000.00
	\$31,000.00		\$31,000.00

Después de las operaciones de compra y venta el balance sería el siguiente:

Compañía X. S. A.
Balance general al 31 de Diciembre de 19X1.

Efectivo	\$28,000.00	Capital	\$31,000.00
Inventarios	\$14,500.00	Utilidad Neta	\$11,500.00
	\$42,500.00		\$42,500.00
	\$42,500.00		\$42,500.00

Después de hacer la distribución de la utilidad reflejada por los estados financieros, el balance quedaría de la siguiente forma:

Compañía X. S. A.
Balance General al 31 de Diciembre de 19X1.

Efectivo	\$ 16,500.00	Capital	\$ 31,000.00
Inventarios	<u>\$ 14,500.00</u>		
	<u>\$ 31,000.00</u>		<u>\$ 31,000.00</u>

Para las operaciones del siguiente período necesitaría comprar 16 unidades para poder vender la misma cantidad (18) y mantener su base en el inventario (10); supongamos el costo de compra de estas 16 unidades como el último costo de las mercancías compradas en el ejercicio anterior, (Diciembre 1o. \$1,300.00 por unidad).

Para el siguiente ejercicio necesitará efectivo por \$ 20,800.00 para poder comprar las 16 unidades para su venta, sin embargo solo dispone de \$ 16,500.00.

La imposibilidad de reponer la misma cantidad de materiales, que se palpa a través de este sencillo ejemplo, constituye quizá la más grave de método PEPS, desventaja que aunada a la de falta de actualización en los costos y falta de actualización en los resultados mostrados por el Estado de Pérdidas y Ganancias, a cambio de una sola ventaja; Actualización de la situación financiera reflejada por el balance General.

Para el método de *Últimas Entradas Primeras Salidas*, en el Balance General el inventario de materiales aparece al costo antiguo (10 unidades a \$800.00 c/u del inventario inicial y 2 unidades de la compra de marzo 1o. a \$900.00 c/u), lo que no corresponde a los precios de reposición en el mercado. En estas condiciones, el balance no refleja la situación financiera de la empresa, por lo menos en el renglón de inventarios, lo que constituye una desventaja. Si los costos de producción están actualizados, los costos de ventas también lo están, lo que se puede comprobar fácilmente al examinar la utilidad bruta y la neta reflejada por el estado de pérdidas y ganancias.

Si los precios de venta se aumentaron solo en la medida en que aumentó el precio de las compras, la utilidad neta mostrada en el estado de pérdidas y ganancias elimina la inflación de las utilidades causada por el método PEPS y evita la falsa impresión de optimismo

producida por este método. En consecuencia desde el punto de vista de la productividad de las operaciones reflejada por el estado de pérdidas y ganancias, el método UEPS tiene una ventaja definitiva sobre el PEPS.

Veamos ahora el ejercicio siguiente después de retirar las utilidades mostradas en el estado de resultados.

El balance general después de sus operaciones normales:

Compañía X. S. A.
Balance General al 31 de Diciembre de 19X1

Efectivo	\$ 28,000.00	Capital	\$ 31,000.00
Inventarios	\$ 9,800.00	Utilidad	\$ 6,800.00
	<u>\$ 37,800.00</u>		<u>\$ 37,800.00</u>

Después de hacer el retiro de las utilidades, el balance sería como lo presentamos a continuación:

Compañía X. S. A.
Balance General al 31 de Diciembre de 19X1

Efectivo	\$ 21,200.00	Capital	\$ 31,000.00
Inventarios	\$ 9,800.00		
	<u>\$ 31,000.00</u>		<u>\$ 31,000.00</u>

Recordemos que en su inventario básico debe tener 10 unidades (actualmente cuenta con 12, diez unidades a \$ 800.00 y dos a \$ 900.00). Para hacer frente a sus operaciones del período siguiente necesitará de 16 unidades para ser vendidas. El importe necesario para dichas adquisiciones le es posible pues cuenta con el suficiente en el renglón de efectivo y mantiene la cantidad base de unidades en el inventario. Esto le permitirá continuar con sus operaciones normales, alternativa desfavorable que se encontraba en el ejemplo del método anterior.

La circunstancia descrita pone de manifiesto que las utilidades que el dueño del negocio ha retirado de acuerdo con el estado de resultados son reales debido a que su disposición

integra no afecta el ritmo normal de operaciones. Esta es una ventaja incuestionable del método UEPS, aunque no se presenta así siempre.

Si se comparan ambos balances producidos por los dos métodos se percibirá que aunque aparentemente ambos reflejan prácticamente una misma posición financiera, un activo circulante de \$31,000.00 y un capital igual en realidad la situación financiera del industrial en el caso del método UEPS es mucho más favorable, más porque dispone de \$ 4,700.00 adicionales en efectivo y cuenta con la misma cantidad de materiales, aun cuando estos se valúen a un costo inferior.

Resumiendo el método UEPS tiene una seria desventaja, en cuanto a la falta de actualización de la situación financiera mostrada por el balance general, consecuencia de que los inventarios se encuentran valuados a precios diferentes a los que rigen en el mercado a la fecha del mismo. A cambio de esta desventaja se manifiestan tres ventajas esenciales:

1.- Los costos están más actualizados y cumplen con su misión orientadora de la política de precios de la industria, sin necesidad de cálculos adicionales extra contables que pondrían en evidencia la falta de utilidad y dinamismo de los costos derivados de los registros contables.

2.- La utilidad neta mostrada en es estado de pérdidas y ganancias es más real y también la información suministrada por dicho estado es correcta y está prácticamente actualizada, mostrando la verdadera productividad periódica de las operaciones practicadas.

3.- El industrial se encuentra, de hecho en condiciones de reponer totalmente sus materiales a los nuevos precios sin afectar sus existencias básicas después de retirar íntegramente las utilidades, lo que se traduce en una política financiera sana, sin los graves peligros causados por la aplicación del método PEPS.

Estas tres ventajas compensan ampliamente la primera y única desventaja, que no tiene la trascendencia implicada por aquellas.⁹

Otras Deficiencias del Método UEPS.

La razón fundamental para oponerse al UEPS es el rechazo del principio básico de filosofía consistente en evaluar las utilidades en función de los costos vigentes. Puesto que esta cuestión controvertible, al igual que casi todas en la contabilidad, no se basa en la interpretación correcta de ninguna ley natural puede resolverse siguiendo la opinión de las mayorías acerca de la información que se obtenga.

Otro punto de vista completamente distinto es el que adoptan quienes creen que UEPS no se amolda con suficiente fidelidad al concepto del costo actual. en este aspecto, la impugnación más vigorosa se concentra en la repercusión de las liquidaciones del inventario en la utilidad

⁹ORTEGA, Perez de León: *Contabilidad de Costos*. Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana. p.298.

manifestada. por ejemplo si una empresa reduce su inventario en un determinado porcentaje quedaría incluido en el costo de las mercancías vendidas, a los precios pagados por el producto del inventario en varios años atrás. esto ocasiona que haya una utilidad en el inventario (costo actual menos costo histórico de la mercancía vendida), de igual manera que hubiera ocurrido con los costos de acuerdo con el método de Primeras Entradas Primeras Salidas. Si la compañía hubiese comprado esa mercancía al costo actual en ves de tomarla del saldo del inventario su costo de venta se hubiese elevado. Veamos un ejemplo con cantidades:

	PESOS
Costo de las compras de 19X1 traspasadas al costo de ventas en 19X5 (diez piezas por \$ 800.00 c/u)\$ 8,000.00
Costo vigente en 19X5 (10 piezas a \$1,350.00 c/u)\$13,500.00

Utilidad en el Inventario	\$ 5,500.00

En otras palabras la utilidad manifestada en este caso, contenía \$ 5,500.00, que no se habrían manifestado si los inventarios no se hubieran reducido durante el año. esta utilidad en el inventario se le denomina "utilidad de Liquidación". En virtud de que puede haber largos lapsos entre la adquisición de un inventario y su liquidación, esta utilidad de liquidación puede ser sumamente grande si se liquidan cantidades importantes del inventario. La aparición de estas ganancias o pérdidas en precios a menos que se distingan claramente de los márgenes normales del periodo, obstaculizan seriamente la posibilidad de hacer comparaciones entre estadísticas de periodos operatorios de la empresa. Estas repercusiones pueden tener mucha importancia, lo demuestra el hecho de que en Estados Unidos durante la segunda guerra mundial y por algún tiempo después se proporcionó ayuda en forma de impuestos respecto de ganancias resultantes de liquidaciones involuntarias provenientes de inventarios UEPS (durante ese periodo el problema adquirió mayores proporciones debido a la gran escasez de materiales que originó numerosas liquidaciones inevitables, y también un impuesto sobre utilidades excedentes que rápidamente aumentaba el gravamen de existencias agotadas a precios anteriores a la guerra, la ayuda consistió en rebajas de impuestos en el periodo o periodos necesarios para volver a surtir los inventarios.¹⁰

Otro argumento es que, puesto que la mayoría de las empresas no usa el UEPS, y por consiguiente no incluyen ganancias y pérdidas de inventario en sus cifras netas de resultados, la eliminación que provoca UEPS de esos dos elementos reduce notablemente la posibilidad de hacer comparaciones entre empresas acerca del rendimiento, UEPS también aminora la posibilidad de hacer comparaciones en las cifras de inventarios con empresas que usan otros métodos. Después de que se ha usado UEPS durante varios años el monto de inventarios

¹⁰MYRON, Gordon J. SHILLINGLAW, Gordon: *Contabilidad un Enfoque Administrativo*, Editorial Diana, México, p. 415

mostrado en el balance general se convierte en un conglomerado sin sentido de varias cantidades físicas valoradas a precios vigentes en muchos años diferentes, algunas de ellas de un pasado lejano. Puesto que es tan difícil interpretar la cifra de inventario cualquier otra cantidad relacionada con ella (como por ejemplo el índice de solvencia entre circulantes) es también menos útil, ya sea para comparaciones entre empresas o entre ejercicios.

Finalmente el uso de UEPS puede hacer que la gerencia tome decisiones en los negocios que se considerarían incorrectas, si no fuese por razones referentes a los impuestos; por ejemplo circunstancias en que priva inflación prolongada, el castigo que se sufre si se agotan las existencias de inventario, con el método UEPS puede ser de tal magnitud que obligue a reconstruir plenamente las existencias en cualquier año a pesar de que haya perspectivas de precios de compra más bajos después de fin de año. Esta sin embargo es una de las muchas maneras en que un impuesto sobre las utilidades influye en las decisiones para determinar las utilidades y por consiguiente, está última crítica es menos convincente que las señaladas anteriormente.

UEPS y el Inventario Perpetuo.

El método UEPS constituye primordialmente una base para la información financiera anual, aunque podría usarse para la teneduría de libros cotidiana del inventario, no se usa con ese fin. con un ejemplo sencillo demostraremos el motivo:

Si una compañía inicia operaciones en el año con diez piezas valuadas a \$ 10,000.00 c/u usando el método UEPS, la compañía vendió tres unidades en Marzo y compro tres unidades en Octubre al precio de \$18,000.00 c/u, no se realizaron otras operaciones con este producto durante el año. Si se hubiera usado UEPS para los costos en los registros la cuenta habría mostrado lo siguiente:

	Cantidad	Costo Unitario	Costo Total
Saldo al 1o. de Enero	10	\$ 10,000.00	\$100,000.00
Costo de las ventas, Marzo	<u>3</u>	\$ 10,000.00	<u>\$ 30,000.00</u>
Saldo al 31 de Marzo	7		\$ 70,000.00
Compras de Octubre	<u>3</u>	\$ 18,000.00	<u>\$ 54,000.00</u>
Saldo al 31 de Diciembre	10		<u><u>\$124,000.00</u></u>

En este caso aún cuando la cantidad de fin de año fue la misma que el saldo inicial, el saldo en la cuenta de inventarios habría aumentado en \$24,000.00, para evitar la inclusión de esta suma como utilidad en inventario en la cifra de utilidad neta del año la compañía habría tenido que pasar un asiento de rectificación al final de año, para que el saldo de la cuenta de inventario volviese al nivel de \$100,000.00.

En un caso más general cuando se realizan muchas compras y muchas ventas durante el año, algunos estados financieros mensuales incluirían utilidades de inventario mientras que otros no lo harían, para evitar confusiones de este tipo, las empresas que usan UEPS para información financiera al público, usan otro método de costos para la teneduría de libros, por lo común el método de promedios o las cifras de costos estándar.

La Contabilidad del Inventario Inicial UEPS.

En una nueva compañía empezando desde cero no hay inventario inicial, el inventario inicial UEPS en dicho caso, será el inventario al final del primer período contable. Lógicamente para adecuar el nombre del método a las unidades disponibles en esa fecha se les deben fijar el precio como si hubieran sido las primeras unidades para entrar en la compañía. Sin embargo por consecuencia una compañía en esta situación se le permiten las opciones de fijar los precios de su inventario inicial UEPS, sobre una suposición UEPS, PEPS; o al costo promedio. Habiendo efectuado la selección, los valores unitarios seleccionados serán usados desde ese punto en adelante en la valuación de cualquiera cantidades del inventario inicial UEPS, permaneciendo conceptualmente disponibles en cualquier fecha.

Cuando alguna compañía cambia a UEPS de alguna otra base de valuación del inventario el valor total de inventario inicial del período, en el cuál se lleva a cabo la adopción, es generalmente cualquier valor que se le haya asignado al inventario final del período anterior por el método entonces en uso.

Precios Promedios.

Las observaciones más importantes para el método de *promedios* las podemos resumir en las siguientes:

El balance General muestra los materiales valuados a un costo que no es ni antiguo, ni el más reciente, sino intermedio por lo tanto sin que la cifra se aparte tanto de la realidad como la mostrada en el balance derivado de la aplicación del UEPS, no está apegada tampoco a la situación presente como ocurre con la aplicación del PEPS, y en consecuencia, no muestra en el renglón de inventarios la verdadera situación financiera de la empresa.

Tampoco los costos de producción están actualizados, si bien no se apartan tanto de la realidad como en el caso del PEPS, esto significa que no pueden servir de base para fijar la política de precios de la empresa, por consiguiente, no son muy útiles que digamos ya que requieren de estudios de costos adicionales, fuera de libros para la fijación de dicha política.

Los resultados que muestra el estado de pérdidas y ganancias en el cierre de ejercicio tampoco están actualizados, y se refleja una utilidad situación que puede ser falsa debido a que los aumentos en los precios se hacen para compensar el aumento en los costos de los materiales sin que se haya modificado el volumen de las ventas mismo. Este falseamiento en

la cifra de utilidad neta, mostrada por el estado de pérdidas y ganancias no es tan grave como en el caso de la aplicación del PEPS, pero existe de todas maneras.

Veamos si utilizando este método se está en condiciones de mantener un ritmo normal de actividades después de haber retirado el importe de las utilidades.

Después de terminado su ejercicio su saldos serían los siguientes:

Compañía X. S. A.
Balance General al 31 de Diciembre de 19X1.

Efectivo	\$ 28,000.00	Capital	\$ 31,000.00
Inventarios	\$ 12,000.00	Utilidad Neta	\$ 9,00.00
	-----		-----
	\$ 40,000.00		\$40,000.00

Para las operaciones del siguiente periodo necesitamos comprar 16 unidades para poder vender la misma cantidad y su base en el inventario, el costo de éstas 16 unidades sería como en los ejemplos anteriores de \$1,300.00 c/u , por lo que necesitaría de \$20,800.00 para comprar las 16 unidades pero solo dispone de \$19,000.00, cifra que es insuficiente para comprar el total de unidades según nos muestra su balance una vez retirada la utilidad obtenida.

Compañía X. S. A.
Balance General al 31 de Diciembre de 19X1

Efectivo	\$ 19,000.00	Capital	\$ 31,000.00
Inventarios	\$ 12,000.00		
	\$ 31,000.00		\$ 31,000.00

Se pueden resumir como desventajas del método de precios promedios a las siguientes:

- 1.- El Balance General al 31 de Diciembre no esta actualizado y no refleja correctamente la posición financiera de la empresa.
- 2.- Los costos correspondientes a Diciembre tampoco están actualizados.
- 3.- La utilidad neta mostrada por el Estado Resultados al mes de Diciembre está incrementada y no corresponde a la verdadera productividad de la empresa.
- 4.- El propietario del negocio al retirar íntegramente las utilidades acumuladas a diciembre se vera en imposibilidad de reponer la totalidad de sus existencias en el ejercicio siguiente

para sostener su ritmo normal de actividades, falla que se traducirá en una contracción de su negocio o en la necesidad de efectuar nuevas aportaciones al mismo.

Estas deficiencias son de una escala menor que las originadas aisladamente por cualquiera de los métodos anteriores, en los respectivos campos en donde estos las tienen, como consecuencia del promedio efectuado al costear el material usado en la producción, no es menos cierto que el procedimiento impide la obtención de una sola ventaja definitiva (el PEPS muestra una y el UEPS tres) circunstancia que determina que el método que nos ocupa sea un procedimiento sin fisonomía propia ni definida en el aspecto técnico, resultando más bien un sistema ambiguo que diluye ventajas y desventajas y carece de solidez técnica.

Como se ha comentado con anterioridad, a la larga los resultados netos a que conducen los diferentes procedimientos acaban por compensarse y por consiguiente las diferencias que se producen son únicamente temporales. Efectivamente esto sería cierto cuando terminara por liquidar sus operaciones y realizase la totalidad de sus inventarios, ya que entonces tendría que aplicar todas las partidas de materias primas, productos en proceso y artículos terminados que hubiera adquirido o producido a diferentes costos, pero no es válido pensar que las empresas pretenden cancelar o clausurar sus actividades sino que las empresas pretenden estar en marcha y porque mientras dure la operación de la empresa los diferencias en los costos y resultados periódicos derivados de la aplicación de uno u otro de los procedimientos habría propiciado todo un conjunto de decisiones diferentes cuyas consecuencias repercutirían necesariamente sobre el curso de las actividades de la empresa, en distinto sentido e intensidad.

CAPITULO CUARTO
AUDITORIA DE INVENTARIOS

AUDITORIA DE INVENTARIOS.

Objetivos de la Auditoría de Inventarios.

Los objetivos de los procedimientos relativos a la auditoría de inventarios son los siguientes:

- a) Determinar si la cantidad que aparece como inventario en los estados financieros está representada por todas las partidas físicas (integridad) disponibles, en tránsito o en consignación (existencias).
- b) Determinar si el inventario es propiedad de la empresa y si los gravámenes que pesen sobre el mismo fueron revelados debidamente (derechos y revelaciones).
- c) Determinar si el inventario se ha calculado debidamente al menor de los valores de costo o mercado, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados que se aplican en forma consistente (valoración).
- d) Comprobar que el costo de ventas corresponde a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el período a que se haya determinado en forma razonable y consistente.
- e) Determinar si las partidas excesivas, de movimiento lento o destinadas a uso especial han sido valoradas y clasificadas correctamente (valoración y presentación).¹

Planación del Trabajo de Auditoría.

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente, sistemas de información, políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc. y, en su caso, determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

¹TAYLOR, Donald H. GLEZEN, William C. *Auditoría Conceptos y Procedimientos*. México, Ediciones Orientación S. A., de C. V. p. 577

Además las características del inventario y costo de ventas, tales como los sistemas de costos, métodos de valuación, procedimientos utilizados, reglas particulares de valuación y presentación incluyendo su aplicación consistente.

El Auditor deberá efectuar una planeación adecuada para alcanzar totalmente sus objetivos y en la forma más eficiente posible, considerando siempre los aspectos de importancia relativa y riesgo probable.

Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría de inventarios.

En la determinación de la naturaleza oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría en las áreas de inventarios y costo de ventas, el auditor debe considerar entre otros elementos la importancia relativa de estos renglones en relación a los estados financieros en su conjunto, así como los registros de auditoría.

En la planeación de las pruebas de auditoría en las áreas de inventarios y costo de ventas debe incluir el análisis de los factores o condiciones que puedan influir en la determinación del riesgo de auditoría. Dichos factores se pueden relacionar tanto al riesgo de error inherente del renglón de que se trate, como el riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien que el auditor no los descubra cuando aplica técnicas de muestreo. Ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:

-Naturaleza y características propias del inventario.

-Cambios o fluctuaciones importantes en márgenes de utilidad, precios de materiales, demanda de productos, niveles y clases de inventarios o producción, métodos para determinar costos de producción, incluyendo la clasificación, acumulación o aplicación de gastos indirectos.

-Lanzamiento de nuevos productos, cambios tecnológicos o modificaciones de ingeniería.

-Nuevos productos o reducción de precios de la competencia.

-Productos discontinuados.

-Importancia de producción defectuosa o reprocesada.

-Producción y embarques importantes cerca del fin de ejercicio.

-Efecto de regulaciones oficiales, controles de precios, restricción de importaciones o exportaciones, etc.

- Contratos importantes con términos y condiciones específicas en cuanto a calidad, fechas de entrega, penas convencionales por incumplimiento, etc.
- Falta de procedimientos para salvaguarda física.
- Falta de segregación adecuada de funciones.
- Deficiencias en los procedimientos para inventarios físicos.
- Frecuencia de ajustes importantes por inventarios físicos.
- Inventarios físicos en fechas que difieran de la del fin del ejercicio.
- Inventarios físicos rotatorios en lugar de totales.
- Cambios propuestos o definidos para practicar inventarios físicos rotatorios en vez de totales.
- Registros auxiliares poco confiables.
- Cifras importantes de inventarios identificados como obsoletos o de lento movimiento, pero no investigados ni registrados como tales.
- Materiales en poder de terceros o recibidos de terceros.
- Características del sistema de costos de control de inventarios o del método de valuación y cambios en los mismos.
- Procedimientos deficientes para la revisión o actualización de costos unitarios, etc.

Procedimientos de Revisión Analítica.

En el área del inventario el auditor, puede tener gran confianza en los procedimientos de revisión analítica. Entre las comparaciones importantes que se llevan a cabo (por departamento o por línea de producto) para conocer la importancia de la relación de inventarios y costo de ventas dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor deberá aplicar entre otras las siguientes técnicas:

a) Comparación de cifras costos históricos y actualizados con las de ejercicios anteriores, tomando como referencia los índices de inflación y/o específicos, fluctuaciones en

precios, cambiarias, etc., para juzgar si las variaciones (o en su ausencia) y las tendencias son lógicas.

b) Análisis de razones financieras como costo de ventas a ventas, rotación de inventarios, etc., determinadas sobre cifras tanto históricas como actualizadas, para identificar variaciones y tendencias así como para juzgar la razonabilidad de éstas con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.

c) De ser posible comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.

d) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el año actual y anterior, contra presupuestos, etc., tales como:

- Volumen de producción (unidades y valores) por producto y localidad.
- Porcentajes de materias primas, mano de obra e indirectos.
- Márgenes de utilidad.
- Diferencias de inventarios.
- Rotación o días en existencia.
- Índice de inventarios obsoletos o de lento movimiento.
- Antigüedad de los inventarios.
- Cálculos globales del costo de producción y de ventas.
- Conciliación de las cantidades embarcadas con las facturadas y de las cantidades pedidas contra lo embarcado, etc.

Las variaciones poco comunes o significativas, indican al auditor la posibilidad de que existan errores o contradicciones en la verificación física, en la fijación de precios, en la inclusión de la obsolescencia o en la suma del inventario.

Estudio y Evaluación del Control Interno de los Inventarios.

La importancia de un control interno adecuado sobre los inventarios y el costo de las mercancías vendidas, tanto desde el punto de vista de la administración como de los auditores, difícilmente puede exagerarse. Un buen control interno es un medio para suministrar datos precisos del costo para los inventarios y el costo de las mercancías vendidas, así como de exactitud al informar sobre cantidades físicas. Los controles internos inadecuados pueden ocasionar pérdidas, permitiendo que la gerencia use datos erróneos de costo al fijar precios y al tomar otras decisiones basadas en los márgenes de utilidad de que se informa.

El control interno de inventarios y costo de ventas esta vinculado con las actividades de compra, fabricación distribución, venta y consignación. Un adecuado control interno exige que los inventarios sean debidamente pedidos, recibidos, controlados, segregados, usados, contados físicamente, embarcados y facturados. lo anterior para asegurar la corrección de los inventarios y costo de ventas, incluyendo su adecuada valuación a costos históricos y su actualización.

El primer paso consiste en estudiar los controles contables internos relacionados con el inventario y evaluar los resultados de las pruebas de cumplimiento de la función de compras, así como de los sistemas de recepción, embarques desembolsos de efectivo y contabilidad de costos. Como resultado de este estudio, el auditor establece el alcance de su trabajo en esa sección. Por ejemplo si llevan registros perpetuos y el inventario se guarda en áreas de almacenamiento seguras, bajo el control de un encargado que no desempeñe funciones incompatibles, el auditor efectuará una observación más limitada del inventario y llevará a cabo menos verificaciones de prueba que las que haría si todos los empleados tuvieran libre acceso al inventario. Además, cuando exista un sistema actualizado, eficaz e integrado de contabilidad de costos efectuará pruebas más limitadas de fijación de precios que las que llevaría a cabo si no existiera dicho sistema de costos. Por último el auditor, aplicará procedimientos más amplios de corte de inventario cuando no exista un departamento de recepción por separado y cuando se acostumbre presentar informes de recepción previamente numerados.

Llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno existente y la localización de controles clave para el manejo de los inventarios y costo de ventas, incluyendo su actualización. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de Procesamiento Electrónico de Datos, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles tales como: la determinación de costos unitarios, producción de información por excepción, prorratesos, recopilación y valuación de inventarios, etc. En su caso deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, sea alrededor o a través del computador.

Habiendo determinado en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable a través del seguimiento y observación de las transacciones y de la existencia de los controles clave y, considerando la importancia relativa y el riesgo de auditoría en las áreas de inventarios y costo de ventas, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

Pruebas de Cumplimiento de Control Interno.

El Auditor deberá desarrollar pruebas de cumplimiento que proporcionen el grado de seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que se deposita confianza existen y se aplican eficazmente. Dichas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos claves del control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

Algunas de las pruebas de cumplimiento aplicables a las áreas de inventarios y costo de ventas, cuya ejecución se realiza mediante la aplicación de las técnicas de auditoría ya conocidas (inspección de documentación, entrevistas, cálculos globales, revisión analítica, etc.), son las siguientes:

- 1.- Observación, dando seguimiento al flujo de desarrollo de los procedimientos ejecutados en la realización de las principales transacciones, tales como: recepción de inventarios, su proceso, traspasos entre las áreas de producción, adecuada custodia, correcto y oportuno embarque, etc. , constatando la adecuada segregación de funciones, asignación de responsabilidades y autoridad, existencia de formas, registros y archivos.
- 2.- Revisión selectiva de compras, inspeccionando la documentación soporte, su adecuada autorización y registro oportuno en libros y auxiliares.
- 3.- Revisión adecuada de la determinación de costos unitarios de producción, incluyendo la aplicación de los diversos elementos del costo.
- 4.- Comprobación de movimientos internos y a otros almacenes.
- 5.- Pruebas de los embarques, comprobando el costo de ventas y la facturación respectiva.
- 6.- Comprobar los sistemas y métodos de valuación, incluyendo su autorización y su aplicación consistente.

En términos generales las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función a las circunstancias particulares de cada entidad.

Ejemplos de algunos controles contables clave, en forma enunciativa pero no limitativa son los siguientes; los cuales como cualquier otro procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función a las circunstancias particulares de cada entidad.

a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.

Por su importancia, la autorización de los métodos de valuación de los inventarios y del costo de ventas a cifras históricas y actualizadas, deberá ser otorgada por la dirección de la empresa.

b) Segregación adecuada de las funciones de autorización, custodia y registro.

La segregación de las funciones relativas a inventarios, tales como adquisición, recepción almacenaje y embarque evita que un departamento o persona controle todas las fases de una transacción o controle los registros contables relativos a sus propias funciones. La segregación también propicia una vigilancia permanente entre los departamentos o personas involucradas en una misma transacción. esto por lo general mejora el eficiencia porque las habilidades que se requieren para estos trabajos son diferentes además de permitir que las actividades se chequen doblemente, esto es registros contra manejo físico.

c) Registro oportuno de la inversión en inventarios y del pasivo correspondiente.

El registro oportuno de las inversiones en inventarios, incluyendo en su caso el pago anticipado a los proveedores y aquellos que están en tránsito, tienen como objeto asegurar que se están registrado en su totalidad dichas inversiones y obligaciones dentro del periodo correspondiente.

d) Registro oportuno de todos los embarques y, en su caso, su facturación incluyendo la contabilización del correspondiente costo de ventas.

El establecimiento de formas prenumeradas facilita el control y la captación oportuna en registros contables de los embarques y, en su caso, del registro de la factura y del costo de ventas asegurando así la corrección de los créditos al rubro de inventarios por estos conceptos y los movimientos correlativos en otras cuentas afectadas por estas transacciones dentro del periodo correspondiente. Asimismo deberán existir los controles necesarios para otro tipo de embarques, tales como envíos para maquila, consignación, a vistas, etc..

e) Control de las devoluciones.

La existencia de controles para el manejo de las devoluciones debe permitir asegurar que las mismas sean procedentes, estén debidamente autorizadas, valuadas y oportunamente registradas dentro del periodo al que correspondan.

f) Custodia física adecuada de los inventarios.

Deberá existir custodia física y acceso restringido a zonas de almacenaje, producción y embarques, con el propósito de establecer e identificar claramente la responsabilidad del personal involucrado en el manejo físico de estos bienes.

g) Inventarios Físicos.

Las existencias se deben verificar periódicamente por recuentos físicos que se deben conciliar con los registros, para lo cual, deberá existir una planeación adecuada de la toma periódica de los inventarios físicos, así como de su recopilación, valuación y comparación con registros contables incluyendo la investigación y ajuste oportuno de las diferencias resultantes. Por la naturaleza de estos bienes, susceptibles de mermas, deterioros faltantes, etc., deberán planearse en forma adecuada y llevarse a cabo periódicamente para constatar su existencia.

h) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo.

La contabilidad debe captar información correcta y oportuna sobre la acumulación de los elementos del costo de adquisición y, en su caso, de los de producción para asegurar la adecuada valuación de los inventarios y la determinación del costo de ventas del ejercicio, así como la actualización de los mismos.

i) Registros adecuados para el control de existencias y anticipos a proveedores.

El mantenimiento de los registros auxiliares de las existencias en tránsito en los almacenes de la empresa, en consignación o en poder de terceros, así como de los anticipos otorgados a los proveedores representan controles que mediante la verificación por recuentos físicos, confirmaciones etc. ayudan a determinar la existencia y adecuada valuación de los inventarios, así como para investigar el origen de las diferencias, mermas, etc.

j) Registros adecuados para el control de las existencias propiedad de terceros en almacenes de la empresa.

Cuando existen mercancías propiedad de terceros en consignación, en custodia etc., se requiere de controles físicos, documentales y en registros que capten oportunamente sus entradas y salidas de los almacenes, con el propósito de distinguirlas de las propias.

k) Comparación periódica de la suma de los registros auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.

Con el propósito de asegurar la corrección de la cifra total de inventarios es necesario verificar periódicamente la igualdad entre el saldo de la cuenta de mayor y la suma de registros auxiliares e investigar y ajustar, en su caso las diferencias, previa la correspondiente autorización.

l) Comprobación de los inventarios físicos por personal interno independiente.

Es conveniente que personal distinto de quién autoriza, custodia, registra y tenga acceso a los almacenes lleve a cabo comprobaciones de que los inventarios físicos han sido efectuados adecuadamente desde su planeación hasta el ajuste en registros contables.

m) Procedimientos para determinar la pérdida de valor de los inventarios y el registro de las estimaciones correspondientes.

En atención a que pueden generarse pérdidas de valor de los inventarios en el proceso de las operaciones de la empresa deben existir procedimientos permanentes que permitan identificar las existencias con estos problemas, lo que dará lugar, previos los estudios y autorizaciones correspondientes, a la corrección en su valuación mediante estimaciones o cancelaciones.

n) Adecuada protección de la entidad mediante la contratación de seguros y fianzas.

Una medida complementaria del control interno, desde el punto de vista de la protección de sus inventarios, lo constituye un adecuado plan de seguros y la contratación de fianzas de fidelidad del personal que maneja estos bienes.

o) Sistemas de información sobre cifras actualizadas .

Es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación que incluyan:

-Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los inventarios.

-Con respecto a los costos de reposición, deben existir expedientes de cotizaciones actualizadas y un archivo de compras donde se puedan localizar los precios recientes, estudios de costos de reposición, incluyendo la integración por elementos del costo, etc.

-En los casos en que se apliquen índices generales o específicos de precios la empresa deberá mantener expedientes en los cuales se documenten los análisis por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que estos se han obtenido de una fuente apropiada.

-En relación al costo de ventas deben existir elementos objetivos y verificables que permitan determinar que son los costos actualizados que correspondían al momento de su venta.

-Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.

-Verificación del adecuado y oportuno registro de las cifras actualizadas en los libros de contabilidad.

Pruebas Sustantivas.

Como resultado de la planeación que incluyó, entre otros aspectos el estudio y evaluación del control interno, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento y considerando nuevamente factores de importancia relativa y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

Propiedad.

El auditor deberá comprobar que los inventarios presentados en los estados financieros son propiedad de la empresa, mediante la inspección de la documentación comprobatoria correspondiente, que refleje que todo lo que se tiene para la venta o para su uso en el curso normal del negocio, no incluye propiedades de terceros o partidas ya facturadas a clientes.

Existencia e integridad.

El auditor debe tener una seguridad razonable de que los inventarios existen físicamente, en buenas condiciones y están libres de cualquier gravamen por pignoración o embargo.

a) Evaluación de la planeación de la toma física de inventarios.

El cliente tiene la obligación de levantar un inventario físico exacto y el auditor deberá cerciorarse de que haya una planeación adecuada, para la toma de los inventarios físicos, la cual esté debidamente documentada en instructivos que sean del conocimiento oportuno de los participantes, esta planeación debe cubrir los siguientes aspectos:

- Controles que aseguren la clasificación adecuada y acomodo físico de las diferentes partidas de inventario, la inclusión de la totalidad de los inventarios propiedad de la empresa y de aquellos propiedad de terceros bajo su custodia.
- Participación del personal capacitado con conocimientos de las características de los inventarios.
- Procedimientos para la identificación de inventarios dañados o con indicios de lento movimiento, obsolescencia, etc.
- Medidas para asegurar la corrección de los conteos (responsables, supervisión, mesa de control, preconteos, segundos conteos, auditoría interna, etc.)
- Controles sobre las formas, incluyendo los marbetes y listas de inventarios.
- Medidas para el control de existencias que tengan movimiento durante el inventario físico.
- Identificación de los inventarios ubicados en distintas sucursales, fábricas, almacenes y en poder de terceros.

b) Observación del Inventario Físico.

El número de unidades se determina mediante la observación del inventario físico, el auditor independiente que emita una opinión cuando no ha observado los inventarios deberá tener presente que se verá en el caso de justificar la opinión expresada.

Con base en la evaluación de la planeación de la toma del inventario físico, el auditor deberá determinar el alcance de sus pruebas y tendrá obligación invariablemente de llevarlas a cabo con el propósito de comprobar la corrección del inventario físico. Estas pruebas se llevarán a cabo observando que los procedimientos se estén efectuando conforme a lo planeado.

Cuando por la naturaleza de los productos, el auditor no tenga los conocimientos necesarios para identificar, contar o determinar las condiciones de las existencias, deberá asesorarse de expertos en la realización de sus pruebas y en su caso, obtener confirmaciones por escrito de ellos.

Deberá considerarse la detección de partidas de inventarios que hayan perdido su valor por deterioro físico, lento movimiento, etc.

c) Revisión del Corte de Operaciones.

Determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, considerando el efecto del corte de los movimientos de mercancías. Al comprobar el corte de recepción se debe verificar que todos los materiales recibidos y los que estén en tránsito hasta la fecha del inventario, inclusive, han sido considerados en el inventario y que ha sido registrado el pasivo correspondiente. Al verificar el corte de embarques, se debe comprobar que todos los artículos embarcados hasta la fecha de la toma física, inclusive han quedado excluidos del inventario y que contablemente las cuentas de ventas y costo de ventas han sido afectadas correctamente dentro del periodo terminado a la fecha del inventario y que otro tipo de embarques también quedaron debidamente contabilizados.

Este corte también debe incluir los relativos a movimientos internos entre almacenes, plantas, departamentos, en consignación, maquilas, etc., así como las transacciones relativas a mercancías en tránsito y anticipos a proveedores.

Es indispensable que la revisión de este corte de operaciones se efectúe en dos etapas:

1.- Tomando nota antes, durante e inmediatamente después del inventario físico, de la documentación con que se controlan las entradas y salidas de mercancías, asegurándose que las últimas entradas y las últimas salidas se incluyeron y se excluyeron respectivamente, de los conteos. También se deberán considerar los movimientos entre inventarios.

2.- Verificando posteriormente su correcto registro en libros en el periodo que corresponda.

d) Comprobación de Existencias en Poder de Terceros.

Por lo general se trata de inventarios en poder de consignatarios, almacenes de depósito, maquiladores, etc., y se deberán verificar las existencias de mercancías mediante recuento físico, confirmaciones directas y/o examinando la documentación soporte (certificados de depósito, contratos, etc.).

e) Comprobación de Existencias de Terceros en Poder de la Empresa.

Todos los inventarios propiedad de terceros deben identificarse con claridad, segregarse y contarse, como parte del procedimiento físico. Además de obtener confirmación de los propietarios de la mercancía que la empresa tenga en su custodia (para maquila, en comisión, etc.) y/o examinar la documentación soporte correspondiente, observando que

las existencias de terceros no formen parte física y contablemente de las propias de la empresa.

f) Observación y Pruebas Físicas de Inventarios Rotatorios.

Algunas empresa efectúan sus inventarios físicos en forma rotativa durante el ejercicio, cubriendo la totalidad de las mismas. En estos casos, dichos inventarios rotatorios solo serán aceptables si el control interno, en su conjunto, incluyendo los procedimientos para la toma de los inventarios físicos es confiable. Dicho control interno debe incluir factores tales como:

- 1.- Registro de inventarios perpetuos que aseguren la determinación constante y correcta de existencias.
- 2.- Controles efectivos que permitan confiar en los registros de inventarios perpetuos, tales como podrían ser controles físicos y documentales sobre movimientos, verificaciones de auditores internos y por personal independiente de los departamentos de costos, producción y compras.
- 3.- Procedimientos seguidos por la empresa que aseguren que los excedentes o faltantes de lo que se recuenta en determinado momento, no se compensen con faltantes o excedentes en otros departamentos que no se están contando.
- 4.- Conteo físico de todos los inventarios en plazos razonables en función a las características de la empresa, de los inventarios y de la experiencia de los resultados obtenidos, lo cual debe indicar que las diferencias no hayan sido significativas en forma constante durante el ejercicio.
- 5.- Investigación oportuna de los resultados de los inventarios rotatorios y que los registros de inventarios perpetuos se ajusten oportunamente, en su caso, con base en el resultado de los conteos.

Una vez que se verifique que se reúnen los anteriores requisitos, se deberán considerar los procedimientos aplicables de auditoría en relación a inventarios físicos, corte de operaciones, etc.

g) Observación y Pruebas físicas de la Toma de Inventarios en Fecha Distinta a la de fin del Ejercicio.

La aceptación de la toma de los inventarios físicos a una fecha distinta a la de cierre del ejercicio dependerá del control interno existente. Con el objeto de reducir la posibilidad de errores en el registro de movimientos y que sea representativo de la cifra a

dictaminar, el lapso entre la toma del inventario y la fecha de cierre del ejercicio deberá ser el menor posible.

De considerarse necesario el auditor, deberá revisar la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de la toma de inventarios físicos y la de fin de ejercicio, por medio de otros procedimientos, como serían los siguientes:

- 1.- Revisión de movimientos de las distintas cuentas de inventarios, incluyendo el examen de la documentación que los origina, y en su caso obtención de explicaciones satisfactorias sobre movimientos poco usuales o anormales.
- 2.- Comprobación del cálculo uniforme del costo unitario de los inventarios de acuerdo con el método establecido, tanto a costos históricos como actualizados, esto es observando que no haya cambios en el método de valuación.
- 3.- Revisión de porcentajes de utilidad bruta, incluyendo la obtención de información satisfactoria sobre variaciones, considerando costos históricos y actualizados, cálculos globales por unidades de ser posible, etc.
- 4.- Revisión de aumentos y disminuciones importantes en el monto de las existencias, incluyendo la obtención de información satisfactoria sobre variaciones.
- 5.- Comprobación de que las rupturas, faltantes y mermas normales (incluyendo variaciones en consumo) se hayan considerado en las cuentas de inventarios o provisionadas con estimaciones.

Cuando existan diferencias importantes localizadas en el desarrollo de los procedimientos antes indicados, deberá considerarse la necesidad de que se efectúen pruebas físicas complementarias al cierre del ejercicio sobre los artículos más significativos.

h) Comprobación de la Sumarización y Costeo de los Inventarios Físicos.

Es necesario que el auditor aplique los siguientes procedimientos con el alcance necesario en las circunstancias:

- 1.- Verificar el corte de marbetes y/o listados, lo cual implica comparar las unidades según los marbetes o listados utilizados, con las relaciones de inventarios y viceversa.
- 2.- Comparar las unidades contadas según pruebas físicas del auditor, con las relaciones del inventario.
- 3.- Verificar que los costos unitarios utilizados coincidan con los registros contables.

4.- Verificar las operaciones aritméticas.

5.- Comparar la suma de las relaciones valuadas con los saldos de las cuentas de mayor, asegurándose de que se hayan investigado, autorizado y registrado los ajustes resultantes de los inventarios físicos.

6.- Evaluar las aplicaciones específicas del procesamiento electrónico de datos, cuando este valúa, compila, resume los inventarios, ajusta el costo de ventas, las diferencias y variaciones, etc., y en las circunstancias, determinar y documentar el enfoque de los procedimientos por aplicar alrededor o a través del computador.

i) Procedimientos Aplicables en el caso que no haya Podido Observar el Inventario Fisco Inicial y/o Final.

En caso de que el auditor se le soliciten sus servicios profesionales en fecha posterior a la toma física de los inventarios, ya sea el inicial y/o el final del periodo sujeto a examen, deberá evaluar si es necesario que se realice otro inventario y las pruebas que considere necesarias. Para ello deberá satisfacerse de la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de su observación y las del inicio o del término del ejercicio, evaluando la razonabilidad de los movimientos habidos entre esas fechas.

Si no es posible llevar a cabo los procedimientos en la forma recomendada en el párrafo anterior, en las circunstancias, el auditor aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos supletorios:

1.- Examen de evidencia documental suficiente y competente de que se practicaron inventarios físicos y de que los procedimientos seguidos garantizaron la correcta determinación de las existencias. Dicho examen comprenderá revisión de la instrucciones escritas para la toma y corte de los inventarios, los marbetes y listados de conteo y su sumarización, revisión de los papeles de trabajo del anterior auditor (si lo hubo), cálculos globales por unidades de ser posible, comparaciones de costos unitarios entre periodos, índices de rotación, etc.

2.- En su caso de obtener confirmaciones de existencias en poder de terceros.

3.- Revisar transacciones subsecuentes que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios.

4.- Examinar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.

5.- Efectuar conteos selectivos y conciliaciones de las cifras del inventario.

6.- Comprobar el corte de operaciones.

- 7.- Verificar la corrección aritmética de los inventarios físicos.
- 8.- Probar la valuación a costos históricos y actualizados.
- 9.- Verificar la razonabilidad de la estimación por pérdida de valor, de tal forma que no se traspasen pérdidas de un ejercicio a otro.
- 10.- Verificar la razonabilidad de la estimación por pérdida de valor, de tal forma que no se traspasen pérdidas de un ejercicio a otro.

Valuación.

Pruebas de Valuación del Inventario y del Costo de Ventas.

El método de fijación de precios y el sistema de costeo adoptados por el cliente determinan en buena medida los procedimientos de auditoría que se aplican a la prueba de fijación de precios del inventario. El costo de las partidas de inventario está determinado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados de una manera consistente y que se han hecho estimaciones del valor de realización, cuidadosa y consistentemente.

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

Deberá verificarse que el importe de los inventarios, tanto a 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" Del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. Además el auditor deberá vigilar que exista congruencia en los métodos de actualización utilizados para inventarios y costo de ventas, cerciorándose de que se actualicen las mercancías en poder de terceros, en tránsito y en su caso los anticipos a proveedores.

Deberá cerciorarse de que los métodos de valuación sean los adecuados a las necesidades de la empresa, que hayan sido autorizados y aplicados consistentemente y que los valores no excedan a los de realización.

Para el examen de la actualización de importes, estos deberán verificarse como sigue:

Ajustes por Cambios en el Nivel General de Precios.

Ajustes por cambios en el nivel general de precios índices (Factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor publicados).

1.- Comprobar que se aplique el índice al valor histórico original, en función a la antigüedad de las partidas objeto de actualización.

2.- Revisar que la antigüedad de las partidas se haya determinado conforme a la fecha de adquisición o producción, en algunos caso la antigüedad puede determinarse en función a la permanencia promedio que arroje el método de valuación de costos históricos que tenga la empresa, es decir, considerando su rotación o capas.

3.- Comprobar que el costo de ventas haya sido reexpresado a pesos de poder adquisitivo al momento de la venta.

Costos específicos.

a) Verificar que cuando se utilicen los métodos de Primeras Entradas Primeras Salidas, Última Compra, Estándares o Costo de Reposición, los valores así determinados sean representativos de los costos específicos de reposición a la fecha del balance. En estos casos, el auditor deberá comprobar que la empresa cuenta con elementos objetivos, verificables y recientes, tales como facturas de compras, cotizaciones de proveedores, estudios de costos elaborados por personal capacitado, etc.

b) En los casos de que las empresas actualicen la valuación de sus inventarios mediante índices específicos de precios, el auditor deberá comprobar que estos sean de los de la rama industrial de la empresa conforme a publicaciones del Banco de México, de otro organismo de prestigio, o bien, desarrollados por la propia empresa. En este último caso, se debe evaluar el estudio técnico que lo justifica y lo soporta. En todos los casos, comprobar que el factor aplicado corresponde a la antigüedad de las existencias a través, normalmente de rotaciones o capas de inventarios.

c) Cuando el método de valuación de inventarios Últimas Entradas Primeras Salidas monetario o unitario, se utilice para la actualización del costo de ventas, el auditor deberá juzgar que sea representativo del costo de reposición en la fecha en que se efectuaron las ventas. Asimismo deberá vigilar la correcta determinación de las capas, índices internos de inflación, factores de rotación, etc. y en caso de consumo de capas de ejercicios anteriores, que se hayan hecho las actualizaciones correspondientes.

Revisión de Mercancía en Tránsito.

- a) Examinar la documentación que compruebe la propiedad del bien (contrato de compraventa, pedido, Factura, etc.) y su registro en el período correspondiente.
- b) Verificar, en su caso la recepción posterior de los inventarios en tránsito.
- c) Obtener confirmación de proveedores, agentes aduanales u otros intermediarios.
- d) Investigar las partidas de conciliación con proveedores y la razón de las mercancías en tránsito antiguas.
- e) Examinar el corte de operaciones.

Vigilar, a través del corte de operaciones, que en la fecha del inventario físico se hayan excluido del saldo de mercancías en tránsito todas las mercancías recibidas por la empresa, aún cuando no se hubiera recibido la factura del proveedor, verificando además que estas se incluyan como parte del inventario, tanto físico como en libros.

f) Comprobar la actualización de cifras.

- Comprobar que las mercancías en tránsito sean actualizadas con el mismo método usado para los demás inventarios.

- Verificación de Anticipo a Proveedores.

1.- Inspeccionar la documentación comprobatoria, incluyendo los recibos de pago, contratos, convenios, etc., observando si las condiciones de la operación contienen restricciones o compromisos.

2.- Verificar la posterior recepción de los inventarios.

3.- Obtener la confirmación de los anticipos entregados .

4.- Investigar las partidas de conciliación con proveedores y la razón de anticipos antiguos.

5.- Comprobar en su caso la actualización de cifras.

- Verificación de las Estimaciones por Pérdidas de Valor en inventarios.

Las siguientes condiciones, entre otras, pueden ser indicativas de que se puede sufrir una pérdida por baja de valor de los inventarios;

- 1.- Mal estado físico.
- 2.- Obsolescencia por cambios o avances tecnológicos, cambios de moda o estacionales y, en general, por la baja demanda del mercado.
- 3.- Limitación para su reposición por cambios en las condiciones de mercado, reglamentaciones gubernamentales, cierre o apertura de fronteras, etc.
- 4.- Lento movimiento o exceso en existencia.
- 5.- Que no vayan a ser utilizadas en futuras producciones.
- 6.- Cambios en los precios y cotizaciones en el mercado.

La empresa deberá efectuar un estudio sobre los inventarios para identificar las condiciones antes descritas, y el auditor deberá comprobar la razonabilidad de dicho estudio a través de la aplicación de ciertos procedimientos, tales como: la inspección física de las existencias, revisión de reportes internos y de movimientos en registro de control, examen del resultado de la realización del inventario cotejos contra presupuestos de consumos, entrevistas con almacenistas y funcionarios de la empresa, declaraciones de funcionarios y técnicos, rotación de inventarios examen de reportes de mercado interno y externo, condición de la economía, apertura o cierre de fronteras lectura de actas de juntas e consejo y de asambleas de accionistas, etc. Asimismo si en las pruebas físicas se determinaron inventarios con problemas de pérdidas de valor, las partidas deberán localizarse en los listados de valuación de inventarios.

Con base en los resultados del estudio anterior, el cual deberá ser debidamente documentado, el auditor determinará la posible existencia de pérdida de valor en los inventarios, en cuyo caso deberá cerciorarse de que exista una estimación suficiente para absorber estas pérdidas. Lo anterior no solamente se refiere a la existencia de productos semiterminados, en proceso de fabricación, materias primas, mercancías en tránsito, anticipos a proveedores y en poder de terceros.

Declaraciones.

Obtención de declaraciones de la administración.

Es una práctica normal que los auditores obtengan de los clientes declaraciones por escrito donde se indiquen los aspectos relevantes a inventarios y costo de ventas. El certificado de inventario confirma los informes que el cliente ha dado al auditor tales como métodos usados consistencia en su aplicación, pérdidas por baja de valor, existencias de gravámenes y otras restricciones, compromisos etc.

En trabajos iniciales es conveniente obtener un certificado similar que cubra los inventarios a principio del período.

La situación que guarden los compromisos de compra, puede quedar cubierta en el certificado de inventarios, se le debe diseñar de acuerdo con las circunstancias individuales y como es una manifestación hecha por el cliente debe mecanografiarse en papel del mismo.

Presentación y Revelación.

Cerciorarse de que exista revelación adecuada en los estados financieros.

En tanto sean circulante los inventarios se llevan dentro de los activos circulantes, por lo general enseguida de las cuentas por cobrar.

Comprobar que los estados financieros o en sus notas, se revele lo siguiente:

- 1.- Principales grupos que integran los inventarios.
- 2.- Métodos seguidos para la valuación de los inventarios y del costo de ventas, tanto a costos históricos como su actualización, así como, en su caso, divulgación y justificación de los cambios en los métodos.
- 3.- Estimaciones por pérdidas de valor.
- 4.- Gravámenes sobre los inventarios.
- 5.- Compromisos de compras o de venta de los inventarios a plazo mayor de un año o a un precio fijo, así como cualquier otro compromiso, incluyendo garantías sobre productos vendidos.
- 6.- Actualización de cifras de costo de ventas por consumo de capas de inventarios de períodos anteriores, en el caso de utilizarse el método de Últimas Entradas Primeras Salidas de valuación de inventarios.
- 7.- Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros, en función de las disposiciones normativas vigentes de principios de contabilidad.

PROGRAMAS PARA EL EXAMEN DE INVENTARIOS

**Guía Estándar para la Preparación de un Programa
para el Examen de inventarios.
Evaluación del Control Interno.**

<u>Registros</u>	<u>Si</u>	<u>No</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
1.- a. ¿Existen registros auxiliares de inventarios perpetuos en contabilidad?				
b. ¿Se utilizan estos registros en la administración de los inventarios y la planeación de compras o simplemente se utilizan como registros contables?				
2.- Muestran los Auxiliares contables:				
a. ¿Cantidades en especie?				
b. ¿Localización de las existencias?				
c. ¿Cantidades mínimas?				
d. ¿Cantidades máximas?				
e. ¿Costos unitarios?				
f. ¿Importe total?				
3.- ¿Llevan estos Auxiliares?				
a. ¿Empleados del departamento de Contabilidad o que dependen de él?				
b. ¿Empleados ajenos a los almacenistas?				
c. ¿Empleados que no tengan acceso a las existencias?				
d. ¿Empleados que no autoricen movimientos de inventarios?				
4.- Se llevan registros Auxiliares de inventarios perpetuos para:				

<u>Registros</u>	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic</u>
------------------	-----------	-----------	--------------------	-------------

a. ¿Materias Primas?

b. ¿Otros materiales de fabricación?

c. ¿Subproductos?

d. ¿Productos terminados?

5.- ¿Se llevan registros auxiliares o perpetuos o algo equivalente para los inventarios en proceso (tales como ordenes de trabajo, sumarios de costos, requisiciones de materiales etc.?)

6.- a. ¿Quién es el Funcionario que revisa y aprueba los ajustes o correcciones por errores contables en las cuentas de inventarios?

b. Es este funcionario independiente de la persona que lleva:

¿El control de inventarios?

¿Los registros de inventarios?

7.- Respecto a los auxiliares de inventarios perpetuos:

a. ¿Se registran los movimientos únicamente con base en los asientos registrados en las cuentas de control?

b. En caso negativo o cuando se lleven los auxiliares únicamente en unidades se valúan periódicamente las unidades para conciliar el total con las cuentas de mayor?

<u>Registros</u>	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
------------------	-----------	-----------	--------------------	--------------

8.- a. ¿ Se emplean auxiliares en el almacén para controlar las existencias Físicas únicamente?

b. ¿De que tipo son?

9.- ¿Opera el libro mayor un empleado distinto del encargado de los auxiliares de inventarios perpetuos?

10.- a. ¿Cuántas veces se han ajustado los registros de inventarios perpetuos a los resultados de inventarios físicos en este año?

b. ¿En que fechas?

c. ¿Cuales fueron los ajustes?

11.- Respecto a entradas:

a. ¿Las materias primas y materiales comprados se cargan a los auxiliares con base en informes prenumerados debidamente autorizados?

b. ¿Los productos manufacturados se cargan a los auxiliares con base en informes prenumerados de producción terminada?

c. ¿Las entradas de productos devueltos por clientes se controlan con informes especiales prenumerados y autorizados por la gerencia de ventas?

d. ¿ Se envía una copia de estos informes directamente a contabilidad para

<u>Registros</u>	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
------------------	-----------	-----------	--------------------	--------------

resumirlos y registrar totales en las cuentas de control?

12.- Respecto a las salidas:

a. Se hacen las entregas únicamente con base en requisiciones o avisos de embarque prenumerados y autorizados?

b. ¿Garantizan los procedimientos, a través del control numérico o por otro medio, que todas las salidas se registran?

13.- ¿Que procedimientos se han establecido para asegurarse que los documentos que amparan las entradas y salidas no sean alterados?

14.- a. ¿Cuando se usan maquinas se comparan los resúmenes de entradas y salidas de los registros auxiliares con los resúmenes de material recibido, embarques, etc. para asegurar se que todos fueron registrados en las cuentas de control de inventarios?

b. ¿Quién hace esa comparación?

15.- ¿Esta toda la producción controlada sobre la base de ordenes de producción aprobadas?

b. En caso de lo contrario como se ejerce el control sobre producción?

16.- ¿Están los programas de producción en proporción a los niveles de inventarios y pronósticos de ventas?

17.- ¿Se determina la cantidad de unidades producidas por contadores

<u>Registros</u>	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
------------------	-----------	-----------	--------------------	--------------

automáticos, básculas u otras técnicas que aseguren un conteo bastante exacto?

18.- Cuando hay diferencias entre los registros auxiliares y las cuentas de control y antes de que los ajustes de registren:

a. ¿Se investigan las diferencias por alguien independiente de la custodia y registro?

b. ¿Se aprueban por escrito los ajustes por un empleado responsable que no este relacionado con el manejo o control de los inventarios?

19.- ¿Existe control sobre partidas excluidas de los inventarios y cargadas a resultados que se encuentran físicamente en existencia, tales como: mercancías obsoletas, materiales cargados a costos o gastos, etc.

20.- Concluya sobre la eficiencia del control interno y la necesidad de ampliar los procedimientos de auditoría.

Auditor a Cargo:

Fecha:

Gerente General:

Fecha:

**Programa para el Examen de Inventarios
Examen de transacciones y registros.**

<u>Registros</u>	<u>Hecho</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
21.- Revise con el personal de contabilidad correspondiente los procedimientos empleados durante el ejercicio para reportar y registrar en los auxiliares y cuentas de control los movimientos de entradas y salidas de modo que pueda identificar y evaluar las excepciones o desviaciones que puedan existir.			
22.- a. Prepare una cédula que identifique el monto aproximado de la compra anual, nombre y precio unitario de los principales artículos: comprados localmente importados fabricados			
b. Compruebe documentalmente los precios de estos productos.			
23.- Por un periodo seleccionado por el encargado de la auditoría obtenga las pólizas de diario los papeles de trabajo y los análisis necesarios que respalden los asientos registrados en las cuentas de control de inventarios para llevar a cabo el trabajo señalado en los siguientes puntos.			
24.- Por los traspaso de las cuentas de control del almacén de materias primas y materiales:			

<u>Registros</u>	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
------------------	-----------	-----------	--------------------	--------------

a. Compare los créditos de las cuentas de control de los resúmenes valuados de salidas de almacén .

b. Compare los importes anteriores con los cargos por materiales a producción en proceso.

25.- Usando los listados valuados de salidas de almacén de materias primas y materiales:

a. Coteje algunas salidas individualmente partiendo del registro auxiliar de materias primas y materiales y viceversa, asegurándose de que coinciden la cantidad de unidades y los costos unitarios.

b. Asegúrese de que las salidas anteriores se cargaron en los registros auxiliares de producción en proceso asegurándose de que coinciden la cantidad de unidades y los costos unitarios.

c. Compruebe que las requisiciones que amparan las salidas de almacén están debidamente aprobadas y que se verifica su numeración progresiva.

26.- Por los traspasos de las cuentas de control de producción en proceso:

a. Compruebe que los créditos en las cuentas de control coinciden con los productos que se terminaron y transfirieron al almacén de productos terminados.

RegistrosHechoInic.

b. Coteje que los importes anteriores al resumen de cargos a la cuenta control de productos terminados, por tipo de producto u otro detalle que se considere conveniente.

27.- Usando el resumen de costos de productos que se terminaron:

a. Coteje la cantidad de unidades y los costos unitarios o partiendo de los auxiliares de producción en proceso y viceversa.

b. Coteje la cantidad de unidades y los costos unitarios anteriores con los asientos en los auxiliares y de productos terminados.

c. Revise la corrección del computo del costo unitario en los registros auxiliares de productos terminados según el método de la compañía (costo promedio, PEPS, etc.)

28.- Por los trasposos (embarques de las cuentas de control de productos terminados:

a. Compruebe que los créditos en las cuentas de control coinciden con el resumen costado de embarques.

b. Coteje los importes anteriores al resumen de cargos a la cuenta control de costo de ventas.

c. Usando el resumen costado de embarques, examine algunos embarques partiendo del auxiliar de productos terminados, asegurándose que coinciden

RegistrosHechoInic.

las cantidades de unidades y los costos unitarios y viceversa.

29.- Con los cargos o créditos a las cuentas de control de inventarios y costo de ventas que no hayan quedado cubiertos con los puntos anteriores haga lo siguiente:

a. Examine la documentación comprobatoria debidamente autorizada para estas cancelaciones, correcciones y otros ajustes.

b. Investigue cualquier otro ajuste, según sea necesario.

30.- Revise la corrección aritmética de los listados y resúmenes mencionados en los puntos anteriores.

31.- Por las principales compras que representan recibo de materiales

a. Coteje las facturas por compra de materias primas y materiales a los auxiliares de inventarios perpetuos, por lo que respecta a cantidad de unidades e importe (asegúrese de que los gastos de importación, fletes etc. se apliquen en forma consistente)

b. Revise la corrección del computo del costo unitario en los registros auxiliares de materias primas y materiales (por ejemplo costo promedio, PEPS etc.)

c. Coteje las facturas que representen cargos directos a producción en proceso, a los auxiliares correspondientes.

RegistrosHechoInic.

32.- Respecto a ventas compare las cantidades de unidades según las facturas de venta con los sumarios costeados de embarque usados para cargar a las cuentas de control de costo de ventas.

33.- Obtenga las conciliaciones de los registros auxiliares con las cuentas control de inventarios y:

a. Coteje los saldos según auxiliares en forma selectiva y los saldos según cuentas control a los registros correspondientes.

b. Revise las partidas de conciliación y los ajustes para asegurarse de que estos proceden.

34.- a. Revise los gastos del ejercicio que correspondan a materiales cargados a gastos y mantenimiento y compárelos con los del ejercicio anterior y con el presupuesto del año.

b. Investigue variaciones importantes.

c. Juzgue de la razonabilidad de la política seguida por la compañía.

Breve conclusión del ayudante sobre el resultado del trabajo realizado.

Auditor a Cargo:

Fecha:

Gerente:

Fecha:

Programa para el Examen de Inventarios
Evaluación del Control Interno.

Listados Finales de Inventarios

SI NO Comentarios Inic.

35.- Se preparan los listados de inventarios finales con base en hojas de conteo, marbete, etc. por empleados que no están involucrados en el registro y control de inventarios.

36.- Están preparados los resúmenes, listados, etc. en tal forma que:

a. ¿Se agrupan cantidades por tipo de material o producto, por grado de avance en la producción, etc. y proporcionan suficiente información para que se reduzcan al mínimo los errores en la valuación?

b. ¿Haya referencia al documento de conteo original que se usó para prepararlos.

37.- ¿Son revisados después de su preparación para asegurarse de que los conteos fueron transcritos en forma adecuada? ¿por quién?

¿Se concilian los listados finales con los marbetes u otros registros originales que fueron usados durante el recuento físico?

38.- ¿Se obtienen los costos unitarios de los registros auxiliares de costos y son usados para valuar los listados de inventarios por empleados que están familiarizados con? :

a. ¿El sistema de costos?

Listados Finales de InventariosSI NO Comentarios Inic.

b. ¿Los tipos de materiales y productos, agrupaciones por cantidades, medidas unitarias, etc. que se usaron en los listados finales?

c. ¿Las técnicas apropiadas para costear el inventario en proceso?

39.- Se revisan los listados finales de inventarios, ya valuados, por empleados responsables para:

a. Detectar errores de multiplicaciones u otros errores aritméticos?

b. Juzgar la razonabilidad de las cantidades y de los costos unitarios por tipos de inventario, grados de avance de la producción, etc. ?

40.- Se tiene la seguridad con el método seguido para el corte de operaciones y formas de que:

a. ¿Se hayan registrado todos los pasivos por aquellos inventarios que se contaron físicamente?

b. ¿Todos los embarques anteriores al inventario físico fueron facturados y registrados?

c. Todas las recepciones y embarques de última hora que hayan sido segregadas y excluidas del inventario físico, se consideran en la conciliación del físico con las cuentas de control?

Listados Finales de InventariosSI NO Comentarios Inic.

41.- ¿Se preparan las conciliaciones de inventarios físicos con las cuentas del control del mayor en tal forma que pueden ser identificadas claramente las partidas de conciliación por tipos?

¿Revisa un funcionario responsable de que las partidas de conciliación procedan?

42.- a. ¿Se investigan oportunamente los ajustes resultantes del inventario físico?

b. ¿Se aprueban por escrito por un funcionario responsable?

43.- a. ¿Presentan estos ajustes y sus explicaciones a un nivel adecuado de la gerencia?

b. ¿Quiénes son los funcionarios a quienes se presentan?

Concluya sobre la eficiencia del control interno y la necesidad de ampliar los procedimientos de auditoría.

Auditor a cargo:
Fecha:

Gerente :
Fecha:

Programa para el Examen de Inventarios
Examen de transacciones y registros.

<u>Listados Finales de Inventarios</u>	<u>Hecho</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
--	--------------	--------------------	--------------

44.- Obtenga los listados finales de inventarios valuados así como los resúmenes y conciliaciones con el mayor general.

45.- Compare el total de las cuentas de control y el importe de los inventarios físicos según las conciliaciones, con el mayor general y el listado final de inventarios.

46.- Con base en la información y corte obtenidos durante el inventario físico:

a. Coteje las cantidades según nuestras pruebas físicas a los listados finales de la compañía.

b. Asegúrese de que todas las tarjetas de recuento fueron listadas.

c. Compare partidas importantes que aparezcan en las listas finales no probadas según punto (a) contra las tarjetas de recuento. Considere la necesidad de hacer alguna comprobación física posterior de alguna de estas partidas.

d. Asegúrese de que se listaron las existencias en bodegas fuera de la compañía o en consignación con distribuidores, etc.

e. Asegúrese de que se excluyeron las existencias que no son propiedad de la compañía.

Listados Finales de InventariosSI NO Comentarios Inic.

47.- Revise los marbetes o las hojas de conteo e investigue a fondo cualquier posible alteración en las mismas.

48.- Revise los procedimientos seguidos para obtener un buen corte de inventarios y:

a. Asegúrese con base en la información para el corte tomada antes del inventario físico que las últimas entradas, salidas, movimientos entre plantas, etc. han sido registradas en las cuentas de control en el periodo correspondiente.

b. Asegúrese de que las entradas y salidas registradas poco antes y después del inventario físico en las cuentas de control coinciden con el movimiento que observamos durante la toma del inventario físico.

c. Asegúrese de que se manejaron adecuadamente al corte de formas, las partidas en tránsito, etc.

d. Asegúrese de que cualquier movimiento de mercancía observado durante la toma del inventario físico, haya sido contabilizado correctamente .

49.- Investigue las partidas de conciliación importantes entre el inventario físico y libros.

50.- Obtenga o prepare un resumen de los ajustes resultantes de los inventarios físicos y explique faltantes y sobrantes individuales de importancia.

Listados Finales de InventariosSI NO Comentarios Inic.

51.- Haga pruebas sobre los listados finales de inventarios para identificar y evaluar las mercancías obsoletas y de lento movimiento, incluyendo aquellas que haya observado durante la toma del inventario físico.

52.- a. Coteje los costos unitarios de las partidas más importantes a nuestras pruebas de precios y/o registros de la compañía.

Considere la necesidad de aumentar el alcance de las pruebas de precios.

b. Coteje los demás precios, a base de pruebas selectivas, contra los auxiliares de inventarios. simultáneamente observe que concuerden cantidades e importes totales.

53.- En relación con el inventario en proceso:

a. Asegúrese de que los registros de costos de los cuales se obtuvo el costo unitario para valuar estos inventarios contienen las acumulaciones correspondientes hasta el grado de adelanto que llevaba el producto en la línea de producción de acuerdo con nuestras observaciones durante la toma del inventario físico.

Haga las pruebas necesarias sobre los registros de costos para asegurarse de que la acumulación de costos es correcta hasta el grado de avance que llevaba el producto.

54.- En el listado final de inventarios revise las cantidades y los costos unitarios como sigue:

Listados Finales de InventariosHechoComentariosInic.

a. Revise la razonabilidad de los inventarios por tipo, categoría y localización física relacionándolos con el conocimiento de la operación etc.

b. Razonabilidad de los costos unitarios relacionándolos con el tipo de material o producto y en comparación con productos y materiales similares.

c. Posibles errores de multiplicación (punto decimal equivocado, etc.)

55.- En lo que se refiere a corrección aritmética:

a. Compruebe a base de pruebas selectivas, las sumas y multiplicaciones en las listas de inventario (algunas en forma aproximada a ojo)

b. Confronte los totales de cada hoja con los mostrados en el resumen.

c. Sume el resumen.

56.- Examine la aprobación y registro adecuado de los ajustes resultantes del inventario físico, en las cuentas de control y registros auxiliares.

Breve conclusión del ayudante sobre el resultado del trabajo hecho.

Auditor a Cargo:

Fecha:

Gerente:

Fecha:

**Programa para el Examen de Inventarios
Evaluación del Control Interno.**

<u>Condición y Valuación de los Inventarios</u>	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
---	-----------	-----------	--------------------	--------------

57.- ¿Se revisan periódicamente los inventarios para determinar aquellos que están en exceso, obsoletos, en mal estado, etc. u otros aspectos en relación con la utilización final en producción o venta?

58.- ¿Son estas revisiones hechas por empleados que no están involucrados con los registros o con su custodia física?

59.- ¿Tienen ellos suficiente información respecto a niveles de inventarios, requerimientos de producción y de ventas, etc. para llevar a cabo su trabajo en forma adecuada?

60.- ¿Se pasan informes respecto a inventarios en forma regular a los niveles adecuados de la organización?

61.- ¿Se toma en consideración y en forma consistente para la valuación de los inventarios el principio de costo o mercado el que sea menor?

62.- ¿Se registran a tiempo los ajustes necesarios para reflejar pérdidas de uso o valor de los inventarios?

63.- Son estos aprobados por funcionarios que no están involucrados en:

a. ¿Compras o producción?

<u>Condición y Valuación de los Inventarios</u>	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>Comentarios</u>	<u>Inic.</u>
---	-----------	-----------	--------------------	--------------

b. ¿Control contable o custodia física?

Concluya sobre la eficiencia del Control Interno y la necesidad de ampliar los procedimientos de auditoría.

Auditor a Cargo:

Fecha:

Gerente:

Fecha:

Programa para el Examen de Inventarios
Examen de Transacciones y Registros.

Condición y Valuación de los Inventarios

Hecho

Comentarios Inic.

64.- Revise y haga pruebas según sea necesario sobre los siguientes registros e información para obtener datos pertinentes y hacer evaluación del grado de utilización que tienen los inventarios:

a. Análisis preparados por la compañía en relación con obsolescencia, exceso de inventarios, rotación etc.

b. Utilización anterior de los inventarios de acuerdo con los registros auxiliares, producción, ventas, etc.

c. Usos futuros según indicaciones de los requerimientos de producción pronósticos de ventas, adiciones y retiros de los catálogos de ventas, cambio de políticas, etc.

d. Avisos o cambios de ingeniería o de producción que afecten el uso de materiales.

e. Márgenes de utilidad por tipos de producto, líneas, etc. por el periodo presente y los pasados.

f. Mercadeo del producto, control de calidad, cumplimiento con reglamentaciones especiales del gobierno, etc.

g. Análisis de devoluciones y descuentos.

Condición y Valuación de los InventariosHechoComentariosInic.

65.- Con base en los resultados obtenidos en el punto anterior, la información obtenida durante el inventario físico y otras fases de la revisión, evalúe si las cantidades provistas en las reservas por obsolescencia, baja de valor, etc. son razonablemente suficientes para absorber cualquier pérdida por este concepto.

66.- revise los inventarios por tipo de producto, etc. en relación con los compromisos existentes o que se puedan anticipar respecto a precio de venta, cantidades de venta, rotaciones, gastos de venta, etc. y después de revisarlos con el personal de la compañía apropiado, concluya respecto a la consistencia y la razonabilidad de la valuación sobre la base de costo o mercado el que sea menor.

67.- Examine la aprobación para cancelaciones castigos u otros ajustes que se hubiesen hecho durante el ejercicio y que afecten la valuación de los inventarios.

Breve conclusión del ayudante sobre el resultado del trabajo hecho.

Auditor a cargo:

Fecha:

Gerente:

Fecha:

Programa para el Examen de Inventarios

Final de Año.

HechoComentariosInic.

68.- Determine, por medio de discusión con funcionarios de la compañía, revisión de los registros de inventarios, etc. , que después del inventario físico no han ocurrido acontecimientos que pudieran afectar substancialmente la valuación de los inventarios al final del año.

69.- Tabule y revise la corrección de los movimientos habidos partiendo del inventario físico hasta la fecha de los estados financieros.

70.- Actualice y vea efectos hasta la fecha de nuestra opinión de aquellos puntos importantes cubiertos en este programa bajo el rubro de condición y valuación de los inventarios.

71.- Complete hasta la fecha de cierre y de nuestra opinión aquellos otros datos y puntos de la visita preliminar que se consideren necesarios.

72.- Compare los costos unitarios y las cantidades por tipo, localización y otro detalle apropiado, con aquellos que había a la fecha del inventario físico y a la fecha posterior al cierre del ejercicio y la relación de las variaciones con cambios a la producción o en la actividad de ventas, etc.

73.- Asegúrese de que se llevó a cabo un apropiado corte de inventarios a fin de año y coordine esto con el trabajo de cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

74.- Evalúe los compromisos de compras y ventas para determinar si el

Hecho Comentarios Inic.

cumplimiento de estos no resultará en pérdidas que requieran de una provisión a fin de año.

75.- Determine si existen y se les dio tratamiento contable apropiado o se revelaron adecuadamente en los estados financieros o notas explicativas:

- a. Compras a filiales.
- b. Inventarios en consignación.
- c. Mercancías en almacenes externos, en tránsito, o enviadas a vistas.
- d. Inventarios gravados e hipotecados.

76.- Anote toda la información necesaria para asegurar que en consolidación se haga una correcta eliminación de utilidades que se encuentren en inventarios.

77.- Concluya acerca de la razonabilidad del inventario a fin de año y del costo de ventas del ejercicio.

Auditor a Cargo:
Fecha:

Gerente:
Fecha:

CASO PRACTICO

Datos del Caso Práctico.

La Compañía X. S. A. fue constituida el diez de junio de 19Y1, Su principal objetivo es la producción, distribución y comercialización de productos farmacéuticos, importación y exportación de productos químicos y a la exportación de farmacéuticos listos para el consumo humano.

Los inventarios de materias primas, envases y empaques se registran al costo de adquisición, utilizando el método de valuación de precios promedio

Los productos terminados y en proceso se valúan sobre la base de costeo absorbente.

El costo de ventas se determinó por el método de valuación utilizado para los inventarios.

El saldo del rubro de inventarios se forma de la siguiente manera:

Concepto	Saldos al 31-12-X2
Almacén de Materias Primas	\$1,841,932.41
Almacén de Envases y Empaques	\$1,347,892.13
Inventario de Producción en Proceso 10	\$1,717,004.43
Almacén de Producto Terminado	\$4,164,749.84
	<u>\$9,071,578.84</u>

La empresa X. S. A. contrata al Despacho X,Y, Z, y Asociados S.C. para que hagan la revisión del rubro de Inventarios, al 31 de Diciembre de 19X2.

Dicha revisión comprenderá desde, el análisis de los procedimientos, evaluación del personal que interviene en el manejo, directa o indirectamente de los inventarios y un análisis detallado de los registros de los mismos, así como de los reportes que se elaboran para su control.

En base a lo anterior se determinará la razonabilidad de los cargos al costo de ventas.

Compañía X., S. A.

Balanza de Comprobación al 31 de Diciembre de 19X2

No. Cuenta	Nombre de la Cuenta	Saldo Inicial	Debe	Haber	Saldo Final
111100	Caja	2,500.00			2,500.00
111200	Bancos	1,941,206.55	47,352,009.15	46,945,829.12	2,347,386.58
112100	Cuentas por Cobrar	6,325,789.16	46,801,820.58	47,888,023.71	5,239,586.03
116100	Inventarios	10,425,963.17	49,325,563.00	50,679,947.36	9,071,578.81
120000	Activo Fijo	4,259,180.62	75,123.60		4,334,304.22
121000	Depreciaciones	(895,236.74)		17,526.93	(912,763.67)
212100	Cuentas por Pagar	(9,809,631.85)	69,385,309.18	64,218,838.07	(4,643,160.74)
214100	Impuestos por Pagar	(893,325.10)	7,396,540.00	8,793,325.00	(2,290,110.10)
311100	Capital Social	(10,412,768.81)			(10,412,768.81)
311200	Resultado de Ejercicios Anteriores	(943,677.00)			(943,677.00)
411100	Ventas	0.00		57,170,930.65	(57,170,930.65)
511100	Costo de Ventas	0.00	53,416,079.97		53,416,079.97
612100	Gastos de Administración	0.00	1,918,296.83		1,918,296.83
631300	Otros Gastos y Productos	0.00	43,678.53		43,678.53
					0.00
					0.00
					0.00
		0.00	275,714,420.84	275,714,420.84	0.00

Compañía X, S. A.
Balance General al 31 de Diciembre de 19X2

<u>Activo</u>		<u>Pasivo y Capital Contable</u>	
<i>Circulante</i>		<i>Circulante</i>	
Efectivo en Caja y Bancos	2,349,886.58	Cuentas y Documentos por Pagar	4,643,160.74
Cuentas y Documentos por Cobrar	5,239,586.03	Impuestos por Pagar	2,290,110.10
Inventarios	9,071,578.81	Suma Pasivo	<u>6,933,270.84</u>
<i>Suma el Activo Circulante</i>	<u>16,661,051.42</u>	<i>Capital Contable</i>	
		Capital Social	10,412,768.81
Inmuebles Maquinaria y Equipo	4,334,304.22	Resultados de Ej. Anteriores	943,677.00
Depreciacion Acumulada	(912,763.67)	Utilidad del Ejercicio	1,792,875.32
<i>Neto Activo Fijo</i>	<u>3,421,540.55</u>	Suma el Capital Contable	<u>13,149,321.13</u>
Suma el Activo	<u>20,082,591.97</u>	Suma Pasivo y Capital Contable	<u>20,082,591.97</u>

Compañía X, S. A.**Estado de Resultados del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 19X2**

Ventas	57,170,930.65
Costo de Ventas	53,418,079.97
	<hr/>
Utilidad Bruta	3,754,850.68
Gastos de Operación	1,918,296.83
	<hr/>
Utilidad de Operación	1,836,553.85
Otros Gastos y Productos	43,678.53
	<hr/>
Utilidad Neta.	1,792,875.32
	=====

Compañía X, S. A:	
Estado Conjunto de Costo de Producción y Ventas	
Del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 19X2	
Inventario Inicial de Producción en Proceso	1,343,323.97
Consumos de Materias Primas, Env. y Empaques	
=====	
Inventario Inic. de M. Primas, Envases y Emp.	3,163,884.36
Compras Netas de M. Primas, Envases y Emp.	45,408,453.28
Materia Prima Disponible	48,572,337.84
Inventario Final de M. Primas, Envases y Emp.	3,189,824.54
	45,382,513.10
Mano de Obra Directa	2,846,009.03
=====	
Costo Prímo.	48,228,522.13
Gastos Indirectos de Fabricación	3,807,233.30
=====	
Costo Incurrido	52,035,755.43
Costo Total de Produccion	53,379,079.40
Inventario Final de Producción en Proceso	1,717,004.43
	51,662,074.97
Costo de Producción de Artículos Terminados	
=====	
Inventario Inicial de Producto Terminado	5,918,754.84
Inventario Final de Producto Terminado	4,164,749.84
Costo de ventas	53,418,079.97
	=====

Compañía X. S. A.
Cauditoría al 31 de Diciembre de 1977.

HT
AGU-8-02-X3

PREPADO	MONEDA	TIPO
IMPRESO		

Hoja de trabajo

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Cuenta	Nombre de la cuenta			Saldo al 31 Dic 1977	Saldo al 31 Dic 1977	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		Saldo Final al 31 Dic 1977			
						CARGOS	ABONOS	CARGOS	ABONOS				
1	111.100	Caja		2.800.00	2.800.00					2.800.00			
2	111.200	Bancos	✓	1.991.206.55	2.397.316.58					2.397.316.58			
3	112.100	Cuentas por cobrar		6.335.782.16	5.239.586.03					5.239.586.03			
4	116.100	Inventarios	@	10.425.912.17	9.071.578.81		✓	26.822.17		9.044.756.64	n		
5	120.000	Activo fijo		4.339.106.63	4.339.304.72		✓			4.339.304.72			
6	121.000	Depreciaciones		(895.236.91)	(912.712.67)					(912.712.67)			
7	310.100	Cuentas por pagar		(9.809.631.63)	(9.895.102.29)					(9.895.102.29)			
8	314.100	Impuestos por pagar		(895.321.10)	(2.290.110.10)					(2.290.110.10)			
9	311.100	Capital Social		(10.412.762.81)	(10.412.762.81)					(10.412.762.81)			
10	311.200	Resultado Ejercicios Ant.		(943.677.00)	(943.677.00)					(943.677.00)			
11	411.100	Cuentas			(57.120.326.63)					(57.120.326.63)			
12	511.100	Costo de Cuentas			53.416.072.97	26.822.17				53.442.895.14	n		
13	612.100	Gastos Administración			1.918.296.83					1.918.296.83			
14	613.300	Otros gastos y productos			43.672.53					43.672.53			
15				0	0	26.822.17	26.822.17			0	n		

@ = De papelo de trabajo de Cauditoría Anterior
n = Sumas Verificadas

Compañía T. S. A.
Auditoría al 31 de Diciembre de 1977

AGN 1807-X3

PREPAGO	IMPORTE

Cédula Semajia de Inventarios

No. Cuenta	Concepto	5		6		7		8		9		10	11	12	13	14
		Saldo, a.l. 31 Dic. 1977	%	Cargos	AJUSTES Abonos	Saldo ajustado 31 Dic. 77										
116101	Almacén de Materiales Puros	1,891,332.44	30		15,011.72	1,906,344.16										
116102	Almacén de Ensaladas y Emp.	1,347,892.15	15		3,918.03	1,351,810.18										
116103	Inventaria. P. Documentos Puros	1,711,000.13	19			1,711,000.13										
116104	Almacén de Producto Terminado	4,164,748.89	46		1,900.00	4,166,648.89										
		9,071,572.61	100		26,829.75	9,098,402.36										

H/A

H/A

DE = Balance General
4 = Suma Verificada

Inventario físico
Memorandum del trabajo realizado

Objetivos:

- Comprobar su existencia física.
- Identificar que sean propiedad de la empresa.
- Comprobar que se incluyan únicamente artículos o materiales en buenas condiciones de consumo, de existir y en su caso identificar aquellos en mal estado obsoletos o de lento movimiento.

Trabajo Realizado:

El día 29 de diciembre nos presentamos en las almacenes de la Compañía X. S. A. a las 7:30 A.M. con una copia del instructivo para la toma física de:

- Materias Primas
- Envases y Empaques
- Producción en proceso
- Producto terminado

Al 31 de Diciembre de 1922.

Se solicitaron los listados en donde se encontrarán todos los artículos de los diferentes inventarios a realizar, mismos que contaban con la siguiente información por columnas:

- El tipo consecutivo de todos los marbetes emitidos
- Ubicación del Producto
- Breve descripción del producto
- No. de parte
- Existencia teórica
- Costo unitario
- Costo total.

Se nos proporcionaron los listados emitidos con toda la información cargada al 28 de dic. 1922. Se tenían los marbetes a como dadas en un 100%. Se hizo la evaluación del procedimiento para la toma física de los inventarios considerándose como aceptable.

Compañía X. S. D.

Auditaria al 31 de Diciembre de 1982

	MEMO 7
	INICIALES FECHA
PREPARO	AGN
APROBO	29-Dic-82

Inventario físico

Memorandum de trabajo Realizado.

Trabajo Realizado:

- Se solicitaron los listados de Inventarios
- Se hizo el corte de la documentación fiscal y de control Interno
- Se hizo la distribución de los listados entre los diferentes personal del despacho
- Se hicieron conteos selectivos en varias partes de los diferentes inventarios
- Se verificó con los ingenieros el grado de avance de la producción en proceso.
- Al realizar nuestras pruebas se consideraron en un principio los costos más elevados de los inventarios y después en menor cantidad considerando el volumen sin importar su costo.

Compañía X. S. A.
Auditoría al 31 de Diciembre de 19X2

PREPARO	HEARD 31
APROBO	INCIALES FECHA
	OG.N. 22-12-X2

Inventaria físico
Memorandum de trabajo Realizado

Observaciones:

El material se encontraba en el orden establecido, el material se encontraba en el lugar a que se especificó y correspondió a la ubicación descrita en los listados.

Por los artículos que por sus características o por su volumen no estaban en el mismo lugar o a que se describió en el listado existía una anotación o letra visible para guiar a la persona que hacía los conteos para que los considerara (esta situación se presenta en muy raras ocasiones).

Al hacer aclaraciones de diferencias se encontraron algunos errores por contar piezas o materiales muy semejantes.

Se verificaron los procedimientos de entradas y salidas tanto en forma física como documental, no se encontró problema alguno.

Memorándum para la Toma del Inventario Físico

Para:

Personal de Contabilidad
que participa en la toma
del Inventario Físico.

Por medio del presente me permito comunicar a ustedes que la toma del Inventario Físico correspondiente al ejercicio de 19X2, será llevado a cabo los días 29 y 30 de Diciembre de 19X2, a las 7:00 A.M. y deberán presentarse el día 31 a la misma hora si es necesario, este inventario se llevará a cabo con el instructivo anexo y tomando en cuenta los lineamientos siguientes:

a) Cada uno de ustedes como representante del departamento de contabilidad, será auxiliado por un empleado del departamento de almacén, que deberá hacer el recuento propiamente dicho, las obligaciones de cada uno serán:

1.- Anotar con tinta en forma clara y precisa el las tarjetas de inventario (marbetes) las cantidades contadas, verificando a su criterio los recuentos del empleado del almacén.

2.- Cuidar que no se extravíe ninguna de las tarjetas en las áreas que les sean asignadas, cancelando y conservando aquellas en que se cometa error, para devolverlas al terminar el inventario.

3.- Cuidar que no se omita el recuento de alguna partida dentro del área asignada, tomando nota de aquellas que se encuentren en mal estado.

b) El trabajo será llevado a cabo en el orden siguiente:

- 1.- Area de Almacén de Materias Primas
- 2.- Area de Almacén de Envases y Empaques
- 3.- Area de Proceso de Fabricación
- 4.- Area de Producto Terminado

La asignación de las personas en las áreas a inventariar se efectuará el día del inventario.

c) Al terminar el primer recuento se procederá a la recolección de las tarjetas, distribuyendo el trabajo de tal manera que no sean las mismas personas que efectuaron el primer conteo, las que efectúen el segundo.

d) Todas las tarjetas deberán ordenarse numéricamente y concentrarse para entregarlas al suscrito.

Les ruego muy atentamente su colaboración para lograr la mayor exactitud en este inventario.

Atentamente,

C. P. Fernando Ramírez
Contador General.

INSTRUCTIVO PARA LA TOMA DEL INVENTARIO FISICO.

I.- PREPARACIÓN:

Para el jueves 27 de septiembre se formarán grupos, integrados cada uno por una persona de contabilidad y una del almacén para trabajar en las siguientes áreas:

- Area de Almacén de Materia Prima
- Area de Almacén de Envases y Empaques
- Area de proceso de Fabricación
- Area de Producto Terminado

Estos grupos contarán con el apoyo de personal de planta para mover el material que sea necesario.

Se formarán también grupos de supervisores que se encargarán de controlar toda la toma del inventario y hacer recuentos selectivos si fuera necesario.

Además estarán presentes Auditores Externos que contarán selectivamente, al igual que los grupos mencionados.

Cada almacén deberá estar perfectamente ordenado, cuidando que no haya un mismo producto en dos lugares diferentes.

Al momento de acomodar se deberán adherir a cada producto un papel que diga el número de código en caso de materia prima y su nombre, o fotocopia de la orden que ampare la producción en proceso contado con otra copia para anexas al marbete respectivo.

Deberá verificarse que todas las instalaciones del almacén (luz, sanitarios, etc.) estén en óptimas condiciones, así como todo el equipo de almacén (patines, montacargas, básculas, etc.)

II.- PROCEDIMIENTO.

Las responsabilidades de cada persona, dentro del grupo de conteo serán:

I.- Personal del Almacén.

- a) Deberá indicar el nombre del producto que se vaya a contar, aclarando cualquier dato que sirva par su identificación.
- b) Especificará las condiciones físicas del producto, diciendo si es obsoleto o tiene muy poco movimiento.

c) Contará el producto independientemente de su compañero.

2.- Personal de Contabilidad.

a) Contará independientemente de su compañero y verificará su conteo con el de éste.

b) Una vez que se haya puesto de acuerdo, procederá a llenar el marbete.

c) Para llenar el marbete deberá utilizar pluma atómica y no deberá hacer tachaduras, en caso de error, deberá cancelar ese marbete, hacer otro y entregar el primero con todas sus partes.

d) Será responsable del cuidado de los marbetes que se le asignen y no deberá perder uno solo.

e) Entregará los marbetes llenos y los cancelados en orden numérico al responsable del inventario, cada vez que este los solicite.

f) Se encargará que su grupo cuente correctamente.

g) Efectuará un segundo conteo, de una área diferente a la que se inventario inicialmente. Si en el recuento se encontraran varias diferencias se deberá recontar toda el área.

Este segundo conteo se deberá anotar en la parte numero dos del marbete adherido al producto, la cual será desprendida, dejando únicamente la parte tres del marbete adherida al producto; la parte dos deberá ser ordenada numéricamente y entregada al responsable del inventario.

Cualquier duda que surgiera durante el inventario, deberá ser comentada con los supervisores.

No deberán inventariarse los siguientes productos:

a) Rechazados de control de calidad, que haya sido incluidos en una orden como desperdicio.

b) Materias primas que no hayan sido aprobadas por control de calidad, y a las cuales no se les ha dado entrada.

Estas indicaciones podrán tener modificaciones de última hora.

III.- RECOPIACION.

Una vez terminado el primer conteo y mientras se lleva a cabo el segundo, los responsables del inventario recogerán todos los marbetes parte no. 1 (los cancelados deberán estar completos) y los ordenarán numéricamente verificando que no haya ningún faltante.

Al terminar el segundo conteo, se recogerán esos marbetes (parte no. 2) y se compararán con la parte no. 1, si hubiera alguna diferencia, se hará otro conteo (o más si fueren necesarios) por personas diferentes a las que hicieron el primero o segundo conteo, hasta estar seguros de la cantidad existente.

Una vez ordenados y conciliados todos los marbetes, se procederá a la comparación de las existencias físicas contadas contra los saldos en libros de contabilidad y se determinarán diferencias que serán investigadas y ajustadas si es necesario.

IV.- CORTE DE FORMAS.

Se deberá realizar el día 29 de Diciembre a las 8:00 A. M. y se verificará el día 30 a la misma hora.

En este corte de formas participarán los encargados de los departamentos involucrados. Mostrarán los tres últimos documentos utilizados hasta el 28 de Diciembre y los tres siguientes deberán estar en blanco.

Además la persona encargada de cada departamento deberá reportar por escrito su corte de formas ese mismo día.

Para cualquier aclaración o duda estoy como siempre a sus ordenes.

Atentamente

C.P. Fernando Ramírez
Contador General.

Compañía K. S. O.

Auditoria al 31 de Diciembre de 19X2

CORTE Y

PERIODO 06/11 27-12-22
 ANO 19

Corte de Documentación Inventarios.

No. de Documento fecha Descripción Importe

1	2	3	4	5	6	7	8
1							
2	8616	25 Dic X2	Nota de entrada del				
3			almacen de Materiales				
4			fosfato de bario de calcio 50kg.		36,548.00		
5							
6	8617		Nota de entrada (En blanco)				
7							
8							
9	5782	27-12-22	Nota de Salida a producción				
10			Escalaf. 507		27kg		
11							
12	5783		Nota de Salida a producción				
13			(En blanco)				
14							
15	7326	26 Dic X2	Nota de entrada del Almacén				
16			Envases y Empaques				
17			frasco 34.80 Gubert. 120ml				
18			5000 pzas		1500.00		
19							
20	7327		Nota de entrada del Almacén				
21			Envases y Empaques (En blanco)				
22							
23	335	25-Dic X2	Orden de producción terminada				
24			Donnatal tabs x100 3500		37,475.00		
25							
26	336		Orden de producción terminada (En blanco)				
27							
28	33374		factura				
29			Robaxim ampoyeta x 3		106,200.00		
30			7200 pzas				
31							
32	33375		factura (en blanco)				
33							
34	783		Nota de crédito		500.00		
35			Sanificación esp. 7F3003				
36							
37	784		Nota de Crédito (En blanco)				
38							
39							
40							
41							
42							

Corte de Documentación

El corte de documentación que incluye la retención de los siguientes documentos: Última nota de entrada y salida del almacén de materiales, última nota de entrada y salida del almacén de envases y paquetes, orden de producción terminada facturas y notas de crédito respectivas, los cuales son propiedad de la compañía X S.A. fueron verificadas en mi presencia por representantes del despacho X y Z y asoc. S.C. y devueltos a mi entera satisfacción.

Cía X. S. A.

X y Z y asoc. S.C.

Benito Romero

Edmonda Pérez

abs: se otorgo copia de los documentos en blanco

COMPAÑIA X, S. A.
Almacén de Materias Primas.
Saldos al 31 de Diciembre de 19X2

<u>Código</u>	<u>Producto</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Costo Unit.</u>	<u>Importe</u>
003	Metocarbamol	592.50 kgs.	732.25	433,858.13
018	Fosfato Dibásico Anhidro	86.27 kgs.	324.30	27,977.36
020	Acido Acetilsalicílico	19.87 kgs.	132.48	2,632.38
025	Benzoato de sodio	134.31 kgs.	173.50	23,302.79
028	Cloruro de metileno	189.83 kgs.	437.85	83,117.07
030	Celulosa microcristalina	125.06 kgs.	735.00	91,919.10
032	Dicalite	91.92 kgs.	584.16	53,695.99
034	Acido estearico en polvo	49.07 kgs.	174.83	8,578.91
035	Sacarina Sódica	63.53 kgs.	993.00	63,085.29
041	Acido Algínico	53.15 kgs.	982.10	52,198.62
042	Metocel	215.24 kgs.	603.01	129,791.87
043	Pancretina 5 N. F.	407.65 kgs.	931.15	379,583.30
053	Escalol 507	591.16 kgs.	370.26	218,882.90
054	Alcohol 96°	161.62 lts.	13.00	2,101.06
060	Acido ascorbico	271.31 kgs.	194.37	52,734.52
071	Fosfato dibásico de calcio	215.74 kgs.	732.96	158,128.79
077	Sulfato de calcio	124.89 kgs.	483.18	60,344.35
Totales				1,841,932.41

=====

Compañía K. S. A.
 Auditoria al 31 de Diciembre de 1962

Cuenta de Prueba

PREPARO A.M. 28/12/62
 APROBO

No. Cuenta	No. Parte	Descripción	Cantidad	Costo Unitario	Importe
<u>Almacén de Materias Primas</u>					
0001	003	Metacarbamal	572,500 Kgs.	732.25	412,213.12
0011	042	Metacel	215,242 Kgs.	603.01	129,791.87
0012	043	Pancreatina	467,630 Kgs.	931.15	379,583.22
0013	053	Escaból	591,160 Kgs.	370.26	218,881.92
0016	071	Fosfato dibásico C.	215,240 Kgs.	732.96	158,128.72
					<u>1,288,522.85</u>
Importe de la muestra			1,288,522.85	70%	
Importe total del Inventario			1,811,932.41	100%	

Compañía X. S. A.
 Auditoría al 31 de Diciembre de 1952.

I-1
 2
 661
 1952-53

PREPAGO
 EFECTIVO

Prueba de asignación de precios Materia Prima

No parte	Segun Registros de Inventario				Segun facturas del Proveedor			Precio de Inventario mayor o menor que el precio de la factura
	Segun Registros de Descripción	Cantidad	precio por unidad	Costo por unidad	Cantidad	Fecha	Proveedor	
016	Fosfato dibasico Anhidro	30,400 Kg	324.30	324.30	30,400 Kg	11-Dic-1952	US. Forno Mexicana SA	-
030	Lactosa Microcristalina	23,700 Kg	740.00	740.00	23,700 Kg	9-Oct-1952	Gayco Farmaceutica SA	-
043	Paniculina SNT	70,150 Kg	933.20	933.20	70,150 Kg	13-Mar-1952	Hofmann G.M.B.H.	-
077	Sulfato de Cobalto	15,300 Kg	165.00	165.00	15,300 Kg	01-Dic-1952	Farmaceutica Nacional	-
<p>Valor del inventario seleccionada para prueba de piezas de empresas de materias primas \$ 100,754.69</p> <p>1/6 total de Materias primas compradas seleccionadas 100,754.69 / 101,932.41 = 5%</p> <p>Los precios del inventario parecen razonables considerando la valoración del inventario a precios promedio.</p> <p><u>Conclusiones</u></p> <p>Con base en nuestra prueba se tiene una certeza razonable de que no hay errores de importancia en la asignación de precios a las Materias primas.</p>								

Compañía X. S. A.

Auditoría al 31 de Diciembre de 1962.

PREPARO: MGN 14/12/63
 APROBO:

1	2	3	4	5	6	7	8	
No. Material	No. Parte	Descripción	Cuenta		Recurso	Recurso	Diferencia	
			del Cliente	Auditoría				
1	0001	003	Metacarbamol		572.500 kg	572.000 kg	500.00	
2								
3	0011	042	Metacel		215.24 kg	215.242 kg	r - -	
4								
5	0012	043	Pancreatina		402.650 kg	402.650 kg	r - -	
6								
7	0013	053	Escalal 597		591.160 kg	591.160 kg	r - -	
8								
9	0016	071	fosfato dibasico de Calcio		215.740 kg	215.740 kg	r - -	
10								
11								
12	Valuación de la diferencia							
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								
21								
22								
23								
24								
25								
26								
27								
28								
29								
30								
31								
32								
33								
34								
35								
36								
37								
38								
39								
40								
41								
42								

20.500 kgs X 732.35 = 15.011.12 ^{Al}

Costo de venta 15.011.12

Inventarios
 Almacén de M. Prima 15.011.12

para reflejar la diferencia detectada por auditoría en el recurso físico

Nota: la diferencia se debe a que se habían considerado como el inventario varios paquetes con material en descenso, pasados presentaban hongos y humedad que lo habían inservible

r = Verificados físicamente
 r = Cálculos Verificados

Compañía A. S. A.

Auditaria el 31 Diciembre 1982.

PREPARO	AGN 14-B-1-X3
APROBO	

Cantidad Contada por auditoria 572,000 $\frac{I-1}{1}$

2a. CONTEO No. 0001

TIPO	CANTIDAD	UNIDAD	LOCALIZACION
	0003		1-A-3
DESCRIPCION			
METOCARBAMOL			
CANTIDAD	UNIDAD	CONTADO POR	
572.50	kg.	Barril	
ANOTACIONES			

La diferencia se debe a que la empresa considera algunas paquetes de material en moler-tado como bienes; se verifico con los tecnicos y se determino que no podian ser utilizados del. 30.500 kg.

$\frac{I-1}{1}$

DA 1 12 31 12 X2

Ter. CONTEO No. 0001

TIPO	CANTIDAD	UNIDAD	LOCALIZACION
	0003		1-A-3
DESCRIPCION			
METOCARBAMOL			
EXISTENCIA FISICA			
CANTIDAD	UNIDAD	CONTADO POR	
572.50	kg.	Barril	
ANOTACIONES			

DA 1 12 31 12 X2

⊕ = de papeles de trabajo del cliente
 1 = verificado fisicamente

COMPANÍA X, S. A.
 Almacén de Envases y empaques
 Saldos al 31 de Diciembre de 19X2

Código	Producto	Cantidad		Costo Unit.	Importe
113	Frasco 2480 ambar 120 ml.	361,141.00	piezas	0.30	108,342.30
120	Frasco 2509 ambar 240 ml.	395,187.00	piezas	0.50	197,593.50
128	Frasco 3111 ambar 71 ml.	180,003.00	piezas	0.30	54,000.90
131	Frasco 362 ambar 45 ml.	292,896.00	piezas	0.30	87,868.80
142	3045 ambar 125 ml.	397,416.00	piezas	0.50	198,708.00
211	casquillos no. 24	985,630.00	piezas	0.01	9,856.30
212	casquillos no. 28	356,201.00	piezas	0.01	3,562.01
213	Casquillos no. 38	160,301.00	piezas	0.01	1,603.01
214	Casquillos no. 22	324,569.00	piezas	0.01	3,245.69
619	Caja no. 12 p/ dimmetane iny.	170,241.00	piezas	0.20	34,048.20
633	Caja no. 12 p/donnamycin pg.	325,420.00	piezas	0.20	65,084.00
634	Caja para donnatal ped.	144,380.00	piezas	0.20	28,876.00
636	Caja no. 17 p/ dimmetapp ped.	197,325.00	piezas	0.25	49,331.25
637	Caja no. 14 p/ dimmetane exp. dc.	150,029.00	piezas	0.23	34,506.67
638	Caja no. 22 p/ dimacol ped.	172,938.00	piezas	0.23	39,775.74
639	Caja no 22 p/ loviscot ped.	161,141.00	piezas	0.24	38,673.84
203	Tapa 4024	783,924.00	piezas	0.01	7,839.24
204	Tapa 4028	82,345.00	piezas	0.01	823.45
205	Tapa 4030	91,329.00	piezas	0.01	913.29
222	Gotero no. 24	58,946.00	piezas	0.23	13,557.58
223	Gotero 22 ml.	198,789.00	piezas	0.27	53,673.03
910	Aluminio plata 0254 s/impresión	1,984.72	kgs	98.75	195,991.10
911	Alumino plata 0254 impreso	1,120.20	kgs	107.14	120,018.23
Totales					1,347,892.13

Compañía X. S. A.

Auditoría al 31 de Diciembre de 1922

Pruebas físicas de inventarios

PREPARO	AGN	28-Dec-22
APROBO		

Almacén de Envasos y Empaques

No. Muestra	No. Parte	Descripción	Cantidad	Costo Unitario	Importe
0018	0113	frasco 240 Ombay 120	357141	paos	0.30 107142.30
0019	0120	frasco 2509 Ombay 240	385187	paos	0.50 192593.50
0022	0142	frasco 3045 Ombay 125	387516	Paos	0.50 193708.00
0039	0910	Aluminio Plata Fin	1974320	kg.s	98.75 194984.10
0040	0911	Aluminio Plata Impus	1113750	kg.s	107.14 119327.18
					<u>817735.08</u>

% Verificado

Importe total de la muestra 817735.08

61%

Importe total del inventario 1347892.13

100%

5/1

V = Cálculos Verificados

M = Sumas Verificadas

Compañía X. S. D.

Auditoría al 31 de diciembre de 1922.

Reuento de Proeba Envases y Empaques

PREPARO 260 29 Dic 22
 APROBO

No. Material	No. Parte	Descripción	Reuento del Cliente	Reuento Auditoría	Diferencias	
1	0018	0113	frasco 3480 ambar 120 ml.	361141	357141	4000
2	0019	0120	frasco 3509 ambar 250 ml.	395187	385187	-
3	0032	0142	frasco 3045 ambar 125 ml.	397416	397416	-
4	0039	0910	Aluminio Plata 0354 Limp.	1924720	1974320	10400
5	0040	0911	Aluminio Plata 0354 Limp.	112020	1113750	6430

Valuación de diferencias

4000 x 0.30 = 1200.00 ✓
 10,400 x 98.75 = 1,027.00 ✓
 6,430 x 107.14 = 691.05 ✓

2918.05 A/c

Costo de Ventas 2918.05

Inventarios 2918.05
 Envases y Empaques

Para collear la diferencia en inventario Envases y Empaques

Nota:

- Ⓐ El ajuste se presenta por un error en el conteo de una caja destapada a la que le faltaban biscochos y se consideró como llena.
- Ⓑ Se consideraran las anotaciones hechas en los paquetes como pesos netos, para el ser pesado el material se determinaran estas diferencias.

✓ = Verificado físicamente
 ✗ = Cálculos verificados
 ♣ = Sumas verificadas

Compañía R. S. A.
Auditoría al 31 de Diciembre de 1922

PREPARO	AGUI	FECHA	1922
APROBO			

1 2 3 4 5 6 7 8

Cantidad contada por auditoría Frasco 2480 Ambar 120 mL 357141 ¹⁻²

1er. CONTEO No. 0018

TIPO ARTICULO LOCALIZADOR
0113 2-B-15

DESCRIPCION
FRASCO 2480 AMBAR 120 ML.

EXISTENCIA FISICA

CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
361141 Pzas. Chain

ANOTACIONES

DA MES AÑO
31 12 22

2o. CONTEO No. 0018

TIPO ARTICULO LOCALIZADOR
0113 2-B-15

DESCRIPCION
FRASCO 2480 AMBAR 120 ML.

EXISTENCIA FISICA

CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
361141 Pzas. Rawm

ANOTACIONES

DA MES AÑO
31 12 22

La cantidad real sea de 357141 piezas, la compañía tiene 4000 piezas de más al considerar cajas abiertas como si estuvieran llenas.

La cantidad determinada por auditoría de Aluminio 0254 S/IMP. 1984320 ²⁻²

1er. CONTEO No. 0039

TIPO ARTICULO LOCALIZADOR
0910 3-F-45

DESCRIPCION
ALUMINIO PLATA 0254 S/IMP.

EXISTENCIA FISICA

CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
1984320 Kgs. Roman

ANOTACIONES

DA MES AÑO
31 12 22

2o. CONTEO No. 0039

TIPO ARTICULO LOCALIZADOR
0910 3-F-45

DESCRIPCION
ALUMINIO PLATA 0254 S/IMP.

EXISTENCIA FISICA

CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
1984320 Kgs. Chain

ANOTACIONES

DA MES AÑO
31 12 22

Agua se consideraron las anotaciones hechas en algunas paginas como cantidades sobrantes y no lo eran, la cantidad real es 1974320 Kgs.

Compañía K. S. A.
Auditoría al 31 de Diciembre de 1972

PREPARO AGN 280283
APROBO

1-2
1

la cantidad determinada por auditoría de:
Aluminio Plata 254 impreso = 1113,750 kgs

1er. CONTEO No. 0040
TIPO ARTÍCULO LOCALIZACIÓN
0911 3-F-46
DESCRIPCIÓN
ALUMINIO PLATA 0254 IMPRESO

EXISTENCIA FÍSICA
CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
1120.200 kgs. M. Camero
ANOTACIONES

31 12 X2

2o. CONTEO No. 0040
TIPO ARTÍCULO LOCALIZACIÓN
0911 3-F-46
DESCRIPCIÓN
ALUMINIO PLATA 0254 IMPRESO

EXISTENCIA FÍSICA
CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
1120.200 kgs. Camero
ANOTACIONES

31 12 X2

Se consideraron las anotaciones hechas en algunos registros como cantidades correctas y no la era la cantidad de cierre la fue 1113,750 kgs.

Compañía X. S. A.
 Auditoría a l. 31 de Diciembre de 19XX

I-2
 25/11/19XX

PRELIMINAR
 ANEXO

Prueba de integridad de precios, envases y empaques (Papeletas)

No. Parte	Según registros de inventario	Cantidad	Precio por Unidad	Costo por Unidad	Según facturas al Proveedor		Precio del inventario mayor o menor que el precio de la factura
					Cantidad	Fecha	
120	Paquete 2000 Ambal 125ml	100,000	0.53	0.53	100,000	30-Mar-X2	Univiera Continental S.A.
148	Paquete 3000 Ambal 125ml	75,000	0.54	0.54	75,000	25-Mar-X2	Univiera Continental S.A.
638	Caja No. 22 Adminal 300ml	50,000	0.35	0.35	50,000	15-Dic-X2	Cartón y Papel S.A.
703	Tapa 4024	100,000	0.01	0.01	100,000	20-Dic-X2	Comercializadora Nal.
910	Aluminio Plata 300ml	100,000	0.70	0.70	100,000	12-Dic-X2	Comercializadora Nal.
911	Aluminio Plata 300ml	100,000	0.70	0.70	100,000	17-Dic-X2	Comercializadora Nal.
<p>Valor del inventario de envases y empaques comprados seleccionados para prueba de precios 128,100.00</p> <p>% Total de envases y empaques comprados seleccionados para prueba de precios: $128,100 / 1,342,872.13 = 9.5\%$</p> <p>El precio unitario parece razonable considerando el método de precios promedio.</p> <p>Conclusiones: Con base en muestras probadas se tiene una confianza razonable de que no hay errores importantes en la asignación de precios a los envases y empaques comprados.</p> <p>Se verificó documentación del inventario.</p>							

COMPANÍA X, S. A.
 Inventario de Producción en Proceso.
 Saldos al 31 de Diciembre de 19X2

código	Producto	cantidad	% de avance	Cantidad Estimada	Costo Unitario	importe
141	Phenaphen c/c no. 2	5,320.00 piezas	70.00%	3,724.00	\$13.25	49,343.00
311	Robinul Tabs. x30	8,627.00 piezas	45.00%	3,882.15	\$4.23	16,421.49
412	Donnatal tabs. x 100	1,345.00 piezas	60.00%	807.00	\$7.85	6,334.95
451	Donnatal ped. x 60	2,386.00 piezas	80.00%	1,908.80	\$2.43	4,638.38
721	Loviscol ped. X 30	9,931.00 piezas	75.00%	7,448.25	\$8.93	66,512.87
731	Loviscol 5-12 X 120 tabs	10,998.00 piezas	75.00%	8,248.50	\$1.75	14,434.88
931	Ponderex 40 X 30 tabs.	43,521.00 piezas	35.00%	15,232.35	\$3.26	49,657.46
111	Donnazyme Grageas X30	43,923.00 piezas	30.00%	13,176.90	\$4.75	62,590.28
1121	Entozyme Grageas X 25	24,536.00 piezas	70.00%	17,175.20	\$3.96	68,013.79
1146	Metozyme Grageas X20	8,210.00 piezas	65.00%	5,336.50	\$7.12	37,995.88
1416	Robaxim Tabs. X 30	9,529.00 piezas	80.00%	7,623.20	\$3.69	28,129.61
1421	Robaxim Amp. X 3	18,746.00 piezas	70.00%	13,122.20	\$8.65	113,507.03
1476	Robaxifen Tabs. X 30	17,325.00 piezas	60.00%	10,395.00	\$13.01	135,238.95
1481	Estrialgin Tabs. X 30	26,351.00 piezas	50.00%	13,175.50	\$13.78	181,558.39
1521	Dimmetane Exp. c/c x 118	17,369.00 piezas	60.00%	10,421.40	\$9.03	94,105.24
1531	Robitussin Jarabe X 125	16,737.00 piezas	45.00%	7,531.65	\$7.54	56,788.64
1561	Robitussin Dm. Ped. X 60	93,215.00 piezas	80.00%	74,572.00	\$8.43	628,641.96
849	Dimacol Ped. X 30 exp.	18,126.00 piezas	65.00%	11,781.90	\$8.75	103,091.63
Totales						<u><u>1,717,004.43</u></u>

COMPAÑIA X, S. A.
 Almacén de producto terminado
 Saldos al 31 de Diciembre de 19X2

<u>código</u>	<u>Producto</u>	<u>cantidad</u>	<u>Costo unitario</u>	<u>Importe</u>
141	Phenaphen c/c no. 2	14,747.00 piezas	\$13.25	\$195,397.75
311	Robinul Tabs. x30	23,843.00 piezas	\$4.23	\$100,855.89
412	Donnatal tabs. x 100	14,268.00 piezas	\$7.85	\$112,003.80
451	Donnatal ped. x 60	22,865.00 piezas	\$2.43	\$55,561.95
721	Loviscol ped. X 30	8,342.00 piezas	\$8.93	\$74,494.06
731	Loviscol 5-12 X 120 tabs	34,258.00 piezas	\$1.75	\$59,951.50
931	Ponderex 40 X 30 tabs.	32,090.00 piezas	\$3.26	\$104,613.40
111	Donnazyme Grageas X30	13,721.00 piezas	\$4.75	\$65,174.75
1121	Entozyme Grageas X 25	13,047.00 piezas	\$3.96	\$51,666.12
1146	Melozyme Grageas X20	24,534.00 piezas	\$7.12	\$174,682.08
1416	Robaxim Tabs. X 30	99,021.00 piezas	\$3.69	\$365,387.49
1421	Robaxim Amp. X 3	33,090.00 piezas	\$8.65	\$286,228.50
1476	Robaxifen Tabs. X 30	25,580.00 piezas	\$13.01	\$332,795.80
1481	Estrialgin Tabs. X 30	24,921.00 piezas	\$13.78	\$343,411.38
1521	Dimmetane Exp. c/c x 118	21,305.00 piezas	\$9.03	\$192,384.15
1531	Robitussin Jarabe X 125	39,518.00 piezas	\$7.54	\$297,965.72
1561	Robitussin Dm. Ped. X 60	63,975.00 piezas	\$8.43	\$539,309.25
849	Dimacol Ped. X 30 exp.	92,899.00 piezas	\$8.75	\$812,866.25
Totales				\$4,164,749.84 =====

Compañía X. S. A.

Auditoría al 31 de Diciembre de 19x2

PREPARO	AGN	PP.DI	XX
AFRCHO			

Almacén de Producto Terminado

No. Muestra	No. Parte	Descripción	Cantidad		Costo Unitario	Importe
0057	0141	phenaphen No. 2	14747 M	Paad	13.25	195327.25
0068	1146	Mabzyme Gageas x20	24534 M	Paad	7.12	174583.08
0069	1446	Robaxim. tab. x 30	99031 M	Paad	3.69	365387.49
0070	1431	Robaxim. Ampujectos x 3	35090 M	Paad	8.65	306228.30
0071	1476	Robaxim. tab. f. l. x 30	25530 M	Paad	13.01	332785.80
0072	1481	Estirakim. tab. x 30	24931 M	Paad	13.78	343411.38
0073	1531	Dimimactone Cyp. 1/10	31305 M	Paad	9.03	282384.52
0074	1531	Robitussin. Jarabe 1/25	49518 M	Paad	7.54	373365.72
0075	1581	Robitussin. Dm. Pod. x 60	53225 M	Paad	8.43	450029.25
0076	0849	Dimacal. Pod. x 30 Cyp.	92899 M	Paad	8.75	812866.25
						<u>3531528.37</u>

Almacenado

Importe de la muestra 3531528.37

84%

Importe total del Inventario 4164749.84

100%

41

M = Verificadas físicamente
 V = Cuentos Verificadas
 H = Sumas Verificadas

Compañía X. S. A.

Auditoría al 31 de Diciembre de 1982.

PREPARO	AGN	FECHA	14-12-82
APROBO			

Reuento de Proba Almacen Producto Terminado.

No. Material	No. Parte	Descripción	Reuento del Cliente	Reuento Auditoría	Diferencia
1	0059	00141 Phenaphen No 2	14,747	14,747	✓
2	0068	00146 Metozyme Crageas X20	24,534	24,534	✓
3	0069	01416 Robaxim tabletas X30	9,902	9,902	✓
4	0070	01421 Robaxim Ampoyetas X3	3,990	3,990	✓
5	0071	01436 Robaxim tabletas X30	25,580	25,580	✓
6	0072	0151 Eshtalgil tabs X30	24,921	24,921	✓
7	0073	01521 Dimmetane Exp. 4c X112	21,305	21,305	✓
8	0075	01561 Robitussin Dry Red X60	63,975	53,975	✓ (10,000) ①
9	0074	01531 Robitussin Syrate X125	39,518	49,518	✓ 10,000
10	0076	00549 Dimacol Red X30 Exp	92,899	92,899	✓
11					
12					
13		Variación de Diferencias			
14					
15		Robitussin Syrate X125 10,000 X 7.54 = 75,400.00			
16					
17		Robitussin D.M. Pedabiva 10,000 X 8.43 = (84,300.00)			Al 3
18					(8,900.00) ✓
19					
20					
21					
22		Costo de Ventas 8,900.00			
23					
24					
25		Inventarios 8,900.00			
26		Producto Terminado			
27					
28		Para reflejar la diferencia en precio			
29		prod. terminado			
30					
31					
32					
33		Nota: ① Se consideró con producto por otro al momento de hacer			
34		el conteo, es necesario hacer el ajuste por tener			
35		diferentes precios.			
36					
37					
38					
39		✓ = Verificado físicamente			
40		✓ = Cálculos Verificados			
41					
42					

Compañía K. S. A.
 Robtaria el 31 de Diciembre de 1922.

PREPARO	AGN	FECHA	1402 X3
APROBADO			

Cantidad determinada por auditoria Robitusin Jarabe X125 49518 pesos H/

1er. CONTEO No. 0074
 TIPO ARTICULO LOCALIZACION
 1531 7-G-13
 DESCRIPCION
 ROBITUSIN JARABE X 125

EXISTENCIA FISICA
 CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
 39518 Juan Pazo.
 ANOTACIONES

31 12 X2

2o. CONTEO No. 0074
 TIPO ARTICULO LOCALIZACION
 1531 7-G-13
 DESCRIPCION
 ROBITUSIG JARABE X 125

EXISTENCIA FISICA
 CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
 39518 Pazo Jaime
 ANOTACIONES

31 12 X2

Cantidad determinada por auditoria Robitusin Ped 63975 pesos H/

1er. CONTEO No. 0075
 TIPO ARTICULO LOCALIZACION
 1561 7-G-43
 DESCRIPCION
 ROBITUSIN DM. PED. X 60

EXISTENCIA FISICA
 CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
 63975 Pazo Juan.
 ANOTACIONES

31 12 X2

2o. CONTEO No. 0075
 TIPO ARTICULO LOCALIZACION
 1561 7-G-43
 DESCRIPCION
 ROBITUSIN DM. PED. X 60

EXISTENCIA FISICA
 CANTIDAD UNIDAD CONTADO POR
 63975 Pazo Jaime.
 ANOTACIONES

31 12 X2

Se consideró en producto por gho al momento de hacer el conteo.
 Es necesario hacer el ajuste pues tenían diferentes precios.

Compañía X. S. A.

Guatemala el 31 de Diciembre de 1972

ANUALES FECHA

PREPARO AGU 2802 X3

APROBO

Relación de giros

		D	H
1			
2	<u>I-1</u>	511100 Costo de Cuentas	15011.12
3	<u>2</u>	faltante en inventario	
4			
5		116100 Inventarios	15011.12
6		almacen de M. Prima	
7			
8		Para registrar el faltante en inventario físico	
9		de Materias primas.	
10			
11			
12		<u>2</u>	
13			
14	<u>I-2</u>	511100 Costo de Cuentas	2918.05
15	<u>2</u>	faltante en inventario	
16			
17		116100 Inventarios	
18		Almacén de Env. y Emp.	2918.05
19			
20		Para registrar el faltante en inventario físico	
21		de Envases y Empaques.	
22			
23			
24		<u>3</u>	
25			
26	<u>I-4</u>	511100 Costo de Cuentas	8902.00
27	<u>2</u>	faltante en inv.	
28			
29		116100 Inventarios	8902.00
30		Almacén de Prod. Term.	
31			
32		Para registrar el faltante en producto terminado vs. inventario físico.	
33			
34			
35			
36			
37			
38			
39			
40			
41			
42			

Compañía K. S. A.

Balance General Ajustado al 31 de Dic de 1982

PREPARO	INICIALES	FECHA
APROBO		

1 2 3 4 5 6 7 8

Activo		Pasivo y Capital Contable	
Circulante:		Circulantes	
Efectivo Caja y Bancos	2349886.58	Cuentas y Documentos por Pagar	4627180.74
Cuentas y Dtes por Cobrar	5239586.03	Impuestos por pagar	2290110.10
Inventarios	9044748.64	Suma el Pasivo	6917290.84
Suma el activo circulante	16634221.25	Capital Contable	
Activo fijo:		Capital Social	
Inmuebles Maq. y Equipo	4334304.22	Capital Social	10412768.81
Depreciacion Acumulada	(919763.67)	Res. de Ejercicios Ant.	243677.00
Neto Activo fijo	3414540.55	Utilidad del Ejercicio	1766016.15
Suma el Activo	<u>20055762.80</u>	Suma el Capital Contable	<u>13122492.96</u>
			<u>20055762.80</u>

Compañía X. S. C.

Estado conjunto de Costo de Producción y Ventas ajustado
del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 1922.

PREPARO	INCLUIR	PLUM
APROBO		

1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			
19			
20			
21			
22			
23			
24			
25			
26			
27			
28			
29			
30			
31			
32			
33			
34			
35			
36			
37			
38			
39			
40			
41			
42			

Inventario Inicial de Producción en Proceso	1,343,323.47
<u>Consumos de Materias Primas Enr. y Empaques</u>	
Invent. Inicial Mat. Primas Enr. y Empaques	3,63,884.36
Compras Netas de Mat. Primas Enr. y Empaques	45,388,453.28
Materias Primas disponibles	48,572,337.99
Invent. Final de Mat. Primas Enr. y Empaques	3,171,825.32
	<u>45,100,442.37</u>
<u>Mano de Obra Directa</u>	2,826,007.03
Costo Primo	48,226,451.30
Gastos Indirectos de Fabricación	2,807,233.30
Costo Incurrido	<u>57,053,684.60</u>
Costo total de Producción	53,297,026.37
Invent. final de Producción en Proceso	1,717,004.25
	<u>51,580,022.12</u>
<u>Costo de Producción de artículos terminados</u>	
Inventario Inicial de Producto terminado	5,915,754.44
Inventario Final de Producto terminado	4,155,419.44
Costo de Ventas	<u><u>53,447,907.14</u></u>

**A los Accionistas de
Compañía X. S. A.**

De acuerdo con su solicitud, he aplicado ciertos procedimientos de auditoría que se describen más adelante, con el fin de verificar la determinación de la valuación de los inventarios, verificar su existencia física y comprobar su legítima propiedad, al 31 de Diciembre de 19X2.

Los procedimientos aplicados se resumen a continuación:

- a) Se revisó con el personal correspondiente los procedimientos empleados durante el ejercicio para reportar y registrar en los auxiliares y cuentas de control los movimientos de entradas y salidas, para identificar y evaluar las excepciones o desviaciones que pudieran existir.
- b) Se revisó la corrección del computo del costo unitario en los registros auxiliares de productos terminados, materias primas y materiales.
- c) Examiné selectivamente las hojas de costos en las que se consigna el valor de las compras utilizadas en la fabricación de los productos terminados como sigue:
 - Comparé los costos de las materias primas con las facturas de compra correspondientes.
 - Cotejé algunas salidas individualmente partiendo de algunos registros auxiliares de materias primas y materiales asegurándome de que coincidieran cantidad de unidades y los costos unitarios.
- d) Participé activamente en la toma del inventario físico, haciendo las pruebas que consideré necesarias en las circunstancias.
- e) Verifiqué la corrección aritmética de los listados finales de cada uno de los inventarios.

f) Comprobé la existencia de material obsoleto o en mal estado y su segregación de los renglones de inventarios.

En mi opinión con base en los procedimientos efectuados anteriormente, el rubro de inventarios de la Compañía X, S. A. al 31 de Diciembre de 19X2, fue determinado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y presenta razonablemente el valor real de dicho rubro.

Este informe se refiere únicamente a la revisión del rubro de inventarios. Debido a que los procedimientos antes indicados no constituyen un examen de los estados financieros de la Compañía X. S. A. por el periodo del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 19X2, efectuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no estoy en posición de expresar opinión alguna sobre los mismos.

C. P. Jaime Morales P.
X, Y, Z, y Asociados, S. C.

CONCLUSIONES.

-El objetivo de la Contabilidad, es el uso de la información contable su análisis e interpretación para brindar la información requerida, como base para tomar las decisiones comerciales que permitan a la gerencia conducir a la compañía dentro de un cause productivo y solvente.

-La Auditoria se deriva de la contabilidad y surge por el deseo de los propietarios de empresa de proteger sus intereses asegurándose del adecuado cumplimiento de las obligaciones de aquellas personas a las que se les encomendaba la protección de sus bienes y de conocer el grado de certeza de los registros de sus transacciones.

-La realización de una auditoria no es privativa de una profesión específica, dado que en función de la especialización de las actividades, se requerirá de profesiones especializadas, sin embargo esta técnica es utilizada por la contaduría pública, para ser aplicada preferentemente dentro de entidades públicas o privadas. Así pues la contaduría pública, es la única profesión que se ha dedicado al estudio y sistematización de esta actividad, razón por la cual, bases y fundamentos han nacido al amparo de esta.

-El objetivo primordial de un examen de auditoria por un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la exactitud con que los estados financieros preparados por un cliente, representan la posición financiera y los resultados de las operaciones de la compañía cliente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados por la profesión contable.

-En Dictamen o informe del auditor va a reposar la confianza de los distintos interesados en los estados financieros para prestarles fe en las declaraciones que en ellos aparecen, sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa, es a través del dictamen como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y en muchos caso es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

-Los inventarios constituyen una especie de amortiguadores para:

a) Absorber los errores de planeación y las fluctuaciones imprevistas de la oferta y la demanda, y

b) Para facilitar la fluidez de las operaciones de producción y de mercadeo.

Además los inventarios ayudan a aislar o reducir a mínimo la interdependencia de cada parte de la organización, de tal forma que cada una pueda trabajar eficazmente.

-La adecuada valoración del inventario, representa el medir el ingreso neto de una manera precisa y suministrar a todas aquellas personas que se interesen por la situación financiera y por los resultados de las operaciones de un negocio, datos de contabilidad confiables y de máxima utilidad como base para las decisiones comerciales.

-El costo aplicado a los inventarios significa, la suma de los corrientes desembolsos y cargos directa e indirectamente sufragados para poner un artículo en su actual condición y ubicación.

-En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores, cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación: En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas.

-Cualquiera que sea el sistema de contabilidad y control del inventario es una practica común, efectuar conteos físicos periódicamente del inventario y de este modo corregir los registros contables y del almacén y equiparlos con la situación física.

-El auditor deberá efectuar una planeación adecuada para alcanzar totalmente sus objetivos y en la forma más eficiente posible considerando siempre los aspectos de importancia relativa y riesgo probable. En la planeación de las pruebas de auditoria en las áreas de inventarios y costo de ventas debe incluir el análisis de los factores o condiciones que puedan influir en la determinación del riesgo de auditoria. Dichos factores se pueden relacionar tanto al riesgo de error inherente, como el riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien que el auditor no los descubra cuando aplica técnicas de muestreo.

-La importancia de un control interno adecuado sobre los inventarios y el costo de las mercancías vendidas, tanto desde el punto de vista de la administración, como de los auditores difícilmente puede exagerarse, un buen control interno es un medio para suministrar datos precisos del costo para los inventarios y el costo de las mercancías vendidas así como de exactitud al informar sobre cantidades físicas.

-Es necesario determinar en forma preliminar la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno, a través del seguimiento y observación de las transacciones y de la existencia de los controles clave, considerando la importancia relativa y el riesgo de auditoria en las áreas de inventarios y costo de ventas, para poder definir la naturaleza de los procedimientos de auditoria, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

BIBLIOGRAFIA.

- Hernández Robles Felipe.
Contabilidad y Finanzas.
Bases y Herramientas actuales.
I.M.C.P. A.C. 1988.
- Prieto, Alejandro.
Principios de Contabilidad.
Editorial Banca y Comercio.
México.
- Kennedy Ralph, D. Mc. Mullen Stewart Y.
Estados Financieros, Forma Análisis e Interpretación.
Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.
España, 1981.
- Ramírez Valenzuela Alejandro.
Contabilidad Comercial.
Editorial Limusa.
México.
- Kester Roy B.
Contabilidad Teoría y Practica Tomo II
Editorial Labor.
México.
- Vance Lawrence A. Taussin Russell.
Principios de Contabilidad y Control.
Cia. Editorial Continental S. A. de C. V.
- Pyle John W. White Arch, Larsen Kermit D.
Principios Fundamentales de Contabilidad
Cia. Editorial Continental S. A.
México.
- Lara Flores Elías
Primer Curso de Contabilidad.
Editorial Trillas.
México.
- Perdomo Moreno Abraham.
Análisis e Interpretación de Estados Financieros.

Editorial E.C.A.S.A.

México.

Miller Herbert E. Finney H. A.

Curso de Contabilidad Intermedia.

Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.

México, Tercera Edición.

Guajardo Canty Gerardo, Woltz Phebe M. Arlen Richard T.

Contabilidad.

Mc. Graw-Hill.

México.

Diccionario Enciclopédico Salvat.

Salvat Editores.

Madrid, España.

Backer Morton, Jacobsen Lyle, Ramírez Padilla David N.

Contabilidad de Costos un enfoque Administrativo para la Toma de Decisiones.

Mc. Graw-Hill.

México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

I.M.C.P. A. C.

México, 1993.

Mc. Neil Eugene.

Contabilidad Financiera, Sistema de Información para Tomar Decisiones.

Editorial Diana.

México

Du-billy Roberto, Ramos Daniel.

Contabilidad Contemporánea.

Editorial Trillas.

México.

Nickerson, Clarence B.

Manual de Contabilidad

Editorial Grijalbo, S. A.

México.

Morales Lozano Samuel.

Tesis: *La Auditoría Operacional en el Control de los Activos Fijos.*

Universidad Nacional Autónoma de México. 1986.

Mendivil Escalante Víctor Manuel

Elementos de Auditoría.

Editorial E.C.A.S.A

México 1984.

Adam Adam Alfredo, Becerril Lozada Guillermo.
La Auditoria Interna en la Administración Pública Federal
I.M.P.A.C. México.

Meigs Walter B. Larsen John E. Meigs Robert F.
Principios de Auditoria.
Editorial Diana.
México 1983.

Kohler Eric L.
Auditoria
Editorial Diana
México 1982.

Holmes Arthur W.
Auditoria Principios y Procedimientos.
Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.
México.

Porter Thomas W. Butron John C.
Auditoria un Análisis Conceptual.
Editorial Diana.
México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C.
Normas y Procedimientos de Auditoria.
I.M.P.A.C. México 1993.

Deflense Philip L. Johnson Kennet P. Mc. Leod Roderick K.
Auditoria Montgomery
Editorial Ciencia y Técnica.
México 1987.

Scott Richard, John Page, Hooper Paul.
Auditing a Sistem Approach.
Reston Publishing Company Inc.
Reston Virginia U.S.A.

Johnson Charles B. Meigs Walter B. Meigs Robert.
Contabilidad Base para Decisiones Gerenciales.
Editorial Mc. Graw-Hill.
México.

Ley del Impuesto sobre la Renta 1994.
Dofiscal Editores.
México 1994.

Ortega Perez de León Armando.

Contabilidad de Costos.
Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana
México.

Myron Gordon J. Shillinglaw Gordon.
Contabilidad un enfoque Administrativo.
Editorial Diana.
México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C.
Manual de Informes del Auditor.
Guía para la preparación de Dictámenes y otros informes.
I.N.C.P. A. C.
México 1993.