



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**

**PÉRDIDAS EN LA EMPRESA
POR DEFICIENCIAS EN
EL CONTROL DE INVENTARIOS.**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURÍA
P R E S E N T A :
MARÍA AZUCENA HERNÁNDEZ CRUZ

ASESORA: M.C.E. ROSA MA. OLVERA MEDINA

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx. 2004.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas

Tesis Digitales

Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

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



ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

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



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

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

Pérdidas en la empresa por deficiencias en el control de
inventario.

que presenta la pasante: María Azucena Hernández Cruz
con número de cuenta: 8256240-1 para obtener el título de :
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 29 de Junio de 2004

PRESIDENTE C.P. Jorge López Marín

VOCAL MCE. Rosa María Olvera Medina

SECRETARIO L.C. Martha Oropeza Goden

PRIMER SUPLENTE C.P. Alberto Razo Arenas

SEGUNDO SUPLENTE C.P. Dionicio Montes Molina

A Dios porque camina a mi lado a pesar de todo.

A ellos, que me dieron el regalo máspreciado, la vida.

Ella... aunque no este, me entregó parte de su ser, me enseñó a disfrutar plenamente cada momento y contruyó parte de mi futuro, me educó y me amó hasta el último instante.

¡ Mi madre !
+ Zorahín Cruz Islas

A él... que con su fortaleza, entrega total, apoyo incondicional, honestidad, amor y ejemplo, me enseñó a tener libertad de pensamiento y acción de una manera conciente y responsable, que todo lo que obtenemos es producto de nuestro esfuerzo y trabajo, que me mostró el camino para ser feliz, al hombre que más quiero y admiro....

¡ Mi padre !
Venancio Hernández Guerrero

De una manera muy especial, de quién estoy orgullosa y esperé con tanto amor, porque mis triunfos le guíen en la vida y mis fracasos no lo intimiden, porque juntos trabajemos y lleguemos a otra meta, para que mi ejemplo lo impulse a realizar sus sueños, porque sé que su fuerza de carácter lo conducirá a realizar todo lo que se proponga, por su tolerancia y comprensión, por cada sonrisa y abrazo que me ha dado, porque es la persona más importante para mí, por ser como es...

¡ Mi hijo !
Manuel Alejandro

A mis amigos de siempre, que sin condiciones y desinteresadamente han visto por mí y mi hijo, que me han dado su cariño y apoyo, que cada uno en su lucha constante por superarse, ha sembrado una pequeña semilla en mí, que es parte de su personalidad y me impulsa a ser mejor. A mis hermanos Abel, Grisél, Zorahín, Lilian, Norma Iris, Manuel y Erick.

A quienes son parte de nosotros, para los que siempre estaré y daré mi apoyo incondicional, a los que sé que no hay nada que detenga su camino, a los que quiero y respeto, mis sobrinos, Jesy, Beto, Zaira, Yered, Jefte, Katy, Carlo, Alexis, Gil, Angel, Areli, Zory, Alexa y Carol.

Para ti que te esperamos con ilusión y amor, nueva bebé.

A los que me ayudan y apoyan directa o indirectamente, a los que están en todo momento Mauro y Ale.

A la UNAM, en especial a la FESC, porque con los conocimientos que en ella adquirí pude desarrollar otro de mis proyectos, por darme la oportunidad de integrarme a su equipo.

A los profesores que se esforzaron por transmitirme sus conocimientos y mi profundo agradecimiento a la persona que con ese espíritu de lucha y gran vocación me asesoró a la Maestra en Ciencias de la Educación Rosa María Olvera Zuñiga.

Í N D I C E

INTRODUCCIÓN

Página

CAPÍTULO 1 AUDITORÍA.

1.1. Antecedentes de Auditoría.	1
1.2. Definición de Auditoría.	2
1.3. Normas de Auditoría.	2
1.4. Procedimientos de Auditoría.	5
1.5. Técnicas de Auditoría.	6
1.6. Auditoría Interna.	10
1.7. Auditoría Operacional de la Administración de Inventarios.	12

CAPÍTULO 2 CONTROL INTERNO

2.1. Definición.	14
2.2. Boletín 3050 Estudio y Evaluación del Control Interno.	14
2.3. Boletín 4100 Opinión sobre el Control Interno.	20
2.4. Boletín 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno.	22
2.5. Boletín 5250 Metodología de Revisión Relativa a la Opinión sobre el Control Interno Contable.	38

CAPÍTULO 3 INVENTARIOS

3.1. Definición.	43
3.2. Boletín C-4 Inventarios.	44
3.3. Procedimientos para el Registro de Inventarios.	51
3.4. Métodos de Valuación de Inventarios.	63
3.5. Boletín 5120 Inventarios y Costo de Venta.	66
3.6. Importancia del Control Interno de Inventarios y Pérdidas en una Empresa.	86
CASO PRÁCTICO	89
CONCLUSIONES	107
BIBLIOGRAFÍA	109

INTRODUCCIÓN

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas preescritas.

Ningún sistema de control interno por más detallado y estructurado que sea puede por sí solo garantizar el cumplimiento de sus objetivos, pero si puede brindar la seguridad razonable de que se logren.

Dado que los estados financieros los utiliza la empresa para dar información de carácter financiero sobre la entidad, es conveniente de que un profesional independiente revise su contenido. En consecuencia, el auditor determinará el grado de confiabilidad en base a la aplicación de normas y procedimientos de auditoría que trataremos en el primer capítulo.

En el capítulo segundo, estudiaremos con más detalle aspectos del control interno que se deben observar en la empresa.

En el capítulo tercero, se hace referencia a los procedimientos para el registro de mercancías y métodos de valuación de inventarios, dado que los controles internos que se implementen deben ser acordes a los procedimientos y métodos que se utilicen.

Se manejará el caso práctico de una empresa de transformación y comercializadora con sucursales en el interior de la República.

1 AUDITORÍA

1.1. Antecedentes de Auditoría.

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (denominada así desde 1971), la cual fue establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

En 1971 el propósito fue ampliado a cuatro objetivos principales para los contadores públicos independientes que emiten dictamen, éstos son:

- a) Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros.
- b) Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros.
- c) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría.

d) Hacer recomendaciones prácticas como complemento, considerando las situaciones que con mayor frecuencia se presentan en su trabajo de auditoría.

1.2. Definición de Auditoría.

Auditoría es el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. (IMPC, 2002: glosario de términos)

1.3. Normas de Auditoría

El auditor realiza su trabajo mediante la aplicación de conocimientos especializados, en el desempeño de su labor el auditor adquiere responsabilidad no solo con el que contrata sus servicios, sino con el público en general, ya que algunos van a utilizar su información como base para tomar decisiones de negocios o de inversión. Debido a esa responsabilidad social se consideró que se tenían que observar fundamentos básicos en su trabajo, y éstos son, las normas de auditoría, cuya definición es:

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. (IMCP.2002:1010-5)

Las normas de auditoría se clasifican en:

a) Normas personales

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Cuidado y diligencia profesionales.
- Independencia.

b) Normas de ejecución del trabajo

- Planeación y supervisión.
- Estudio y evaluación del control interno.
- Obtención de evidencia suficiente y competente.

c) Normas de información

- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- Bases de opinión sobre estados financieros.

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener en el desarrollo de su actividad profesional para poder cumplir con su trabajo.

Estas normas nos indican que la persona que realice el trabajo de auditoría debe tener título profesional legalmente expedido y reconocido, así como entrenamiento y capacidad profesional, debe ejercitar cuidadosa y diligentemente su revisión y preparación del dictamen, pero sobre todo ser independiente mentalmente, esto es no tener consideraciones o pasar por alto aspectos de su revisión si hay relación con las personas a las que audita.

Las normas de ejecución del trabajo, como su nombre lo indica son aquellas que tiene que llevar a cabo en la realización de su trabajo, considerando elementos básicos y fundamentales desde la organización de su trabajo hasta la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente para sustentar objetivamente su opinión.

Las normas de información son las que regulan la calidad y los requisitos mínimos del dictamen o informe que se emite como resultado de la auditoría, aclarando su relación con los estados o información financiera y con base en qué expresa su opinión.

1.4. Procedimientos de Auditoría.

El trabajo de auditoría, no solo implica observar ciertas normas en su ejecución, también tiene como finalidad proporcionar al contador público los elementos de juicio y evidencia suficiente para emitir su opinión. Por lo tanto es su responsabilidad, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que va a aplicar.

Los procedimientos de aplicación general que puede utilizar el auditor para obtener los elementos de juicio que fundamenten su opinión, los establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en el boletín 5010.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación que se aplican a una partida o a un grupo de hechos, relativas a los estados financieros que se examinan, y a través de los cuales el contador público obtiene las bases para emitir su opinión.

Para obtener el conocimiento necesario en su auditoría sobre una o varias partidas, el auditor

tiene que aplicar suficientes pruebas, ya sea al mismo tiempo o en forma sucesiva.

Debe aplicar su criterio profesional para seleccionar cuales procedimientos o técnicas utilizará en cada empresa. No se pueden establecer sistemas rígidos de prueba para los estados financieros, ya que cada negocio opera diferente, pues existen diferentes sistemas de organización, contabilidad y control.

La extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría. Esa extensión o alcance es la relación de las transacciones examinadas, es decir, una prueba selectiva del total de los movimientos de la empresa y se realiza cuando hay multiplicidad de partidas y similitud entre ellas.

El auditor decidirá el momento en el que se apliquen los procedimientos de auditoría. A veces es conveniente en una fecha anterior o posterior a la fecha del examen de los estados financieros.

1.5. Técnicas de Auditoría.

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional. (IMPC, 2002, boletín 5010-5)

Las técnicas de auditoría son las herramientas que el auditor utiliza para comprobar la razonabilidad de la información que se le proporciona, así como los saldos que integran cada una de las cuentas o partidas que conforman los estados financieros.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- Estudio general.
- Análisis.
- Inspección.
- Confirmación.
- Investigación.
- Declaración.
- Certificación.
- Observación.
- Cálculo.

En el estudio general el auditor observa las características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes que sean extraordinarias o significativas.

Su aplicación debe ser con cuidado y diligencia, por un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional y amplio.

El análisis puede ser por saldos o movimientos en las cuentas o rubros de los estados financieros, para saber como se agrupan y se clasifican los distintos elementos que las integran.

La inspección es el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o una operación registrada, para cerciorase de su existencia y de la veracidad del saldo.

La confirmación es la solicitud por escrito, a una persona independiente de la empresa, para que conteste sobre la naturaleza y condiciones de ciertas operaciones con las que tiene relación y puede ser:

- Positiva. Se envían datos y se pide que contesten, si están o no conformes con ellos.
- Negativa. Se envían datos y se pide que contesten solo si están inconformes con ellos.
- Indirecta, ciega o en blanco. Se solicita información de saldos, movimientos o cualquier dato necesario para la auditoría.

La investigación es la obtención de información, datos y comentarios sobre los movimientos de la empresa, directamente de los funcionarios o empleados, para formarse una opinión sobre el saldo de alguna cuenta.

En la declaración se hace un manifiesto por escrito con la firma de los interesados, cuando los datos o resultados de la investigación son muy importantes. La validez de esta declaración es limitada porque la información la proporciona una persona que participó en las operaciones realizadas o en la formulación de los estados financieros que se examinan.

La certificación es también un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado (por lo general) con la firma de una autoridad.

En la observación, se debe cerciorar el auditor de cómo se realizan ciertas operaciones.

El cálculo es la verificación matemática de algunas partidas mediante un procedimiento diferente al que se empleo en la empresa.

1.6. Auditoría Interna.

La auditoría interna forma parte de las técnicas de control interno y efectúa la evaluación del mismo en su totalidad, para determinar el nivel de efectividad en todas las etapas del proceso administrativo.

Auditoría interna debe enfatizar en el examen de los siguientes aspectos del control interno:

- Que la información contable como operativa sea confiable, integra y oportuna, evaluando los medios utilizados para su identificación, clasificación, control y comunicación.
- Que cumpla con las disposiciones legales vigentes, políticas, planes, normas y procedimientos que influyan de manera

significativa en las operaciones e informes de la empresa.

- Que proteja sus activos y aplique los procedimientos necesarios para satisfacerse de sus existencia.
- Que el uso de los recursos económicos sea eficiente y óptimo en términos del objetivo al que sean aplicados.
- Que compuebe que los resultados sean congruentes con los objetivos y metas establecidas.

Cuando hay un departamento de auditoría interna, los procedimientos que el auditor externo aplicará para evaluar la función de auditoría interna como una técnica de control interno, son para determinar si a su juicio cumple totalmente, parcialmente o no cumple con los objetivos del control interno. Dependiendo del resultado de su evaluación el auditor externo determinará la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que aplicará.

Esos procedimientos que aplicará el auditor externo cuando hay un departamento de auditoría interna, los establece el boletín 5040. Procedimientos de

Auditoría para el Estudio y Evaluación de la Función de Auditoría Interna.

1.7. Auditoría Operacional de la Administración de Inventarios.

La administración de inventarios es el conjunto de actividades que determinan los gerentes de una empresa para asegurar la existencia de materia prima, materiales, suministros, productos semielaborados y terminados, para su producción o venta con la cantidad, calidad y oportunidad a costos óptimos.

Algunas de las funciones básicas que integran la administración de inventarios son:

- Vigilar el cumplimiento de los objetivos, estructura organizacional, políticas y procedimientos de la administración de inventarios y que éstos sean acordes a los objetivos generales de la empresa.
- Definir actividades y funciones asignando recursos materiales y humanos.
- Coordinar de manera eficiente los recursos con los que cuenta la empresa.

- De acuerdo a sus programas de producción y ventas, planear y solicitar con oportunidad sus materiales.
- Trabajar con mínimos y máximos en inventarios, para asegurar sus materiales en la calidad, cantidad y oportunidad necesarios.
- Establecer y vigilar el sistema de almacenaje.
- Diseñar y definir documentos y flujo de los mismos, para procesar en forma correcta y oportuna los datos.
- Implantar sistema de costos y métodos de valuación para el registro contable de inventarios.
- Mantener la comunicación entre los diferentes niveles de la organización, mediante sus informes.
- Detectar y corregir oportunamente desviaciones, mediante la comparación sistemática de los resultados reales.
- Identificar mediante medidas de control, los inventarios de lento movimiento y obsoletos.

2 CONTROL INTERNO

2.1. Definición.

El control interno, es de una importancia fundamental para la estructura administrativo-contable de una empresa, ya que se relaciona con la confiabilidad de sus estados financieros, de su sistema de información interno y con su eficacia y eficiencia operativa. Estas consideraciones van implícitas en la definición de control interno que es el siguiente:

El conjunto de políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad. (IMPC,2002:glosario de términos).

2.2. Boletín 3050. Estudio y Evaluación del Control Interno.

El boletín tiene por objetivo definir los elementos de la estructura del control interno y establecer pronunciamientos normativos, para diseñar la estrategia de auditoría, asimismo señalar lineamientos para informar sobre debilidades o desviaciones del control interno.

El auditor debe realizar el estudio y evaluación del control interno existente, para conocer hasta que punto es confiable y poder determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que le dará a los procedimientos de auditoría.

Los elementos del control interno son:

- A) El ambiente de control.
- B) La evaluación de riesgos.
- C) Los sistemas de información y comunicación.
- D) Los procedimientos de control.
- E) La vigilancia.

Esta división le es muy útil al auditor para evaluar el impacto del control interno existente.

- A) El ambiente de control.

La importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos se observa en la calidad de éstos. El ambiente de control es una interacción de factores que afectan las políticas y procedimientos de la empresa. Estos factores son:

- La actitud de la Administración hacia los controles internos.
- La estructura de la organización.
- El funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- Asignación de autoridad y responsabilidad
- Control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos.
- Políticas y procedimientos para contratar, capacitar, promover e incentivar a los empleados, así como lineamientos de comportamiento.
- La comunicación con clientes, proveedores y otros, mediante el flujo de información adecuada sobre las normas éticas de la entidad.

B) La evaluación de riesgos.

La evaluación de riesgos se refiere a la identificación, análisis y administración de riesgos importantes en la elaboración de estados financieros que pudieran evitar que estén razonablemente presentados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o

a cualquier otra base aceptada. La administración debe minimizar estos riesgos o aceptarlos.

Estos riesgos pueden surgir por:

- Cambios en el ambiente operativo.
- Nuevo personal con apreciación diferente con respecto al control interno.
- Sistemas de información nuevos o rediseñados.
- Crecimientos acelerados que forcen demasiado los controles.
- Nuevas tecnologías en procesos productivos o sistemas de información.
- Nuevos productos o actividades por la poca experiencia.
- Reestructuraciones corporativas.
- Cambios en pronunciamientos contables.
- Personal con mucha antigüedad en el puesto que ignore controles por exceso de confianza.
- Operaciones en el extranjero.

C) Los sistemas de información y comunicación.

Los sistemas de información incluyen el sistema contable y se refieren a los métodos y registros para obtener la información cuantitativa de las

operaciones que realiza una entidad económica. Para que un sistema sea útil y confiable, debe contar con métodos que:

- Identifiquen y registren transacciones reales.
- Describan todas las transacciones con oportunidad y detalle para su clasificación.
- Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- Registren las transacciones en el periodo correspondiente.
- Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

D) Los procedimientos de control.

Son los procedimientos y políticas que establece la administración para lograr los objetivos de la entidad. Pueden ser preventivos o detectivos y cumplir con los siguientes objetivos:

- Debida autorización de transacciones y actividades.
- Segregación de funciones y responsabilidades.

- Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.
- Establecimiento de dispositivos de seguridad para protección de activos.
- Verificaciones independientes y adecuada valuación de las operaciones registradas.

E) La vigilancia.

Supervisar el funcionamiento óptimo de los controles o modificarlos cuando se requiera, para asegurar su eficiencia. También incluye la evaluación del diseño, operación de procedimientos de control y aplicación de medidas correctivas en forma oportuna.

El departamento de auditoría interna contribuye en forma significativa en el proceso de vigilancia. Este proceso debe incluir información o comunicación de entidades externas, que pueden indicar áreas en donde se necesita mejorar.

2.3. Boletín 4100. Opinión sobre el Control Interno.

Independientemente de la auditoría que se realice en una empresa cumpliendo con la norma de auditoría que establece la obligación de estudiar y evaluar el control interno, un auditor también puede proporcionarles una opinión independiente sobre el control interno existente en una empresa.

Este boletín tiene como objetivo establecer los pronunciamientos normativos aplicables a esa opinión, que son:

- Un auditor que ha efectuado una auditoría de estados financieros puede también revisar y emitir opinión en forma independiente sobre el control interno de la misma empresa.
- Puede revisar el control interno parcial o totalmente
- La opinión del auditor debe contener al menos:
 - a) Alcance del trabajo y periodo al que se refiere
 - b) La indicación de que es responsabilidad de la administración de la empresa el

establecimiento y mantenimiento del control interno contable.

- c) Mencionar que el estudio y evaluación del control interno se realizó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - d) Mencionar que pueden existir errores e irregularidades que no sean detectados. Asimismo que la proyección de la evaluación del sistema a periodos posteriores y debido a cambios en las circunstancias los procedimientos pueden ser inadecuados.
 - e) La opinión de si el control interno contable sujeto a examen cumple con los objetivos o describir las excepciones encontradas.
- El auditor debe estar en posibilidad de aplicar todos los procedimientos necesarios, si emitiera una opinión sin salvedades por limitaciones en el alcance.
 - Si tuviera restricciones respecto al alcance de su trabajo por cualquier circunstancia, tiene que emitir una opinión con salvedades o abstenerse de opinar según sea el caso.
 - Si se detectan irregularidades o desviaciones en el control interno contable y dependiendo de su importancia relativa se emitirá una opinión limpia, con salvedades o una opinión negativa.

2.4. Boletín 5030. Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno.

El objetivo de este boletín es dar a conocer los procedimientos de auditoría recomendados para realizar y documentar el estudio y evaluación del control interno durante el proceso de planeación de la auditoría.

En el boletín 3050 se definieron cinco elementos de la estructura del control interno. El auditor debe conocer ampliamente cada uno de esos elementos, para planear la auditoría de estados financieros. Ese conocimiento debe incluir el diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y evidencia de que la entidad los ha puesto en marcha.

Esos elementos de la estructura del control interno, de los cuales veremos los procedimientos recomendados para su estudio y evaluación son:

El Ambiente de control.

Para evaluar adecuadamente los factores del ambiente de control, el auditor debe investigar y documentar en sus papeles de trabajo lo siguiente:

A) Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.

a) Características e integridad de la administración, así como habilidad en el desarrollo de sus funciones.

El auditor para determinar la integridad y habilidad de la administración, debe considerar:

- Si la administración esta involucrada en actos ilegales.
- Su actitud para aceptar riesgos anormales de alto nivel.
- Distorsión en los estados financieros
- Cambios continuos de bancos, abogados o auditores.
- Dificultades personales que pudieran afectar su integridad o actitudes de desempeño.
- Si la administración ha contratado personas de buena reputación.
- Si la administración está concentrada en una persona o en un grupo.
- Si hay alguna persona que tenga influencia en asuntos de la entidad, sin que sea accionista o ejecutivo.

- Si han ocurrido cambios inesperados en los miembros de la administración.

b) Compromiso de la administración sobre lo razonable de los estados financieros.

El auditor debe investigar si la administración:

- Acepta y registra los ajustes de auditoría.
- Si muestra un crecimiento consistente en las utilidades en lugar de un incremento real.
- Si busca distorsionar los resultados.
- Si se están planeando o negociando financiamientos nuevos que pudieran influir en los resultados financieros.

c) Compromiso de la administración para diseñar y mantener sistemas contables y controles internos efectivos.

El auditor debe confirmar y documentar el compromiso de la administración para diseñar y mantener, así como controlar los sistemas contables y de control de la entidad, considerando las siguientes situaciones:

- Si existe interés por parte de la administración cuando hay deficiencias en los sistemas de contabilidad y en los procedimientos de control.
- Si están establecidas y se comunican las políticas de la entidad.
- Si se han establecido procedimientos que prevengan actos ilegales.
- Si se realiza un seguimiento adecuado de problemas sobre resultados financieros o de variaciones contra presupuesto.
- Si la rotación es alta en puestos clave.
- Si se han establecido con claridad las funciones y responsabilidades con respecto a la preparación de informes.
- Si se cumple con las fechas de cierre.
- Si en auditorías anteriores, se han detectado un número significativo de errores o correcciones en los registros contables.

B) Estructura de la organización de la entidad.

La estructura de la organización y de la administración general considerando el tamaño y la naturaleza de la entidad debe proporcionar una base para la planeación, ejecución y control

de las operaciones y de la emisión de la información, y evaluar si la supervisión y el control son adecuados.

El auditor debe evaluar la complejidad de la estructura, dependiendo de su crecimiento, si ha adquirido otras empresas, si tiene entidades descentralizadas y si existe suficiente supervisión y control de las operaciones de PED (procesamiento electrónico de datos).

C) Funcionamiento del Consejo de Administración y sus comités.

Para verificar el funcionamiento del consejo de administración, el auditor debe cerciorarse si ha delegado funciones en un consejo directivo o en un comité de auditoría. También debe evaluar la experiencia y reputación de cada integrante y si se reúnen para establecer políticas y objetivos, revisar el desempeño de la entidad actuando según lo requiera cada situación y si se preparan oportunamente y firman las minutas de las juntas.

El auditor debe revisar si las funciones y responsabilidades del consejo o comité con

respecto a los estados financieros están establecidas, si se reúne con periodicidad con los auditores externos y con el consejo de administración.

D) Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.

Dependiendo del tamaño y naturaleza de la entidad se debe evaluar la asignación de autoridad y responsabilidad, ya que debe contar con líneas bien definidas en cada uno de los niveles y puestos administrativos y operativos. Para evaluar ésto, el auditor debe tomar en cuenta los métodos de la administración para dirigir y vigilar la planeación, desarrollo y mantenimiento de los sistemas de contabilidad y control.

El auditor debe verificar si los canales de comunicación son adecuados y el flujo de la información y documentación es el correcto y suficiente.

Los atributos necesarios para la asignación de autoridad y responsabilidad son los siguientes:

- Dar a conocer los objetivos generales y particulares a cada una de las áreas

establecidas, evitando así duplicidad de funciones y la invasión de las líneas de autoridad.

- Contar con un organigrama general y particular de cada área, para definir departamentos y jerarquías.
- Tener descripción de puestos de los empleados, funciones específicas, relaciones jerárquicas y restricciones, para saber quién tiene autoridad y quién responsabilidad sobre cada actividades.
- Indicar los procedimientos para autorizar transacciones y aprobar cambios a los sistemas existentes.
- Tener políticas por escrito, acordes a los objetivos, tanto internas y externas como:
 - a) Prácticas de negocios.
 - b) Conflicto de intereses.
 - c) Código de conducta.
- Tener documentación de los sistemas de cómputo, indicando los procedimientos para aprobar cambios y autorizar transacciones.

E) Métodos de control administrativo.

Se deben evaluar los métodos de control que la administración utiliza, incluyendo los de auditoría interna, para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de los objetivos del negocio. Los aspectos que el auditor debe considerar para evaluar estos métodos están:

- Un proceso formal de planeación y presupuesto mediante personal que conozca las áreas del negocio, que se analicen las variaciones y se implementen las medidas correctivas para que sea un método de control efectivo.
- Un departamento de auditoría interna que disminuya las situaciones de riesgo en el ambiente de control.

F) Políticas y prácticas de personal.

El establecer un código de conducta como política por escrito en la empresa y vigilar su cumplimiento, así como establecer procedimientos claros también por escrito que incluyan reclutamiento, contratación, inducción, razones para separación del personal, evaluación,

capacitación, promoción, compensación, minimizará el riesgo de fraude.

En el control interno se debe dar una atención especial al personal o recursos humanos, ya que los controles internos que se implementen los opera el personal y éste debe tener un nivel de alta moralidad, estar bien compensado, contar con descripciones de trabajo adecuadas para cada puesto y canales de comunicación hacia todos los niveles con información de carácter general, de negocios y técnica, para no provocar errores e irregularidades en el registro y control de los activos y operaciones de la empresa.

G) Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

El mantener abierta la comunicación con terceros mediante un departamento de atención a clientes o quejas y medir el nivel de satisfacción de los clientes, ayudará a la administración a identificar deficiencias en el control interno y corregirlo.

Evaluación de riesgos.

Los procedimientos en los que se apoya la entidad para identificar, analizar y administrar los riesgos y su impacto en la información financiera los debe evaluar el auditor. Por ejemplo el ampliar líneas de crédito para obtener más clientes puede generar más cuentas incobrables y debe ser neutralizado por procedimientos de control más rigurosos, mediante análisis de crédito más estrictos.

Los sistemas de información y comunicación.

El auditor deberá obtener conocimiento de los registros y procedimientos establecidos por la empresa para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar, procesar, resumir e informar sobre los movimientos importantes y distinguir cuales se procesan sistemáticamente y las que no.

Cuando la empresa utiliza procesamiento electrónico de datos (PED) el auditor debe saber hasta que punto se utiliza, el grado de transformación de la información, el volumen de operaciones, la importancia del PED para la entidad y documentar sus conclusiones sobre el efecto de éste en sus

pruebas de auditoría. De igual manera el determinará la naturaleza y los conocimientos que requiere sobre el uso de las computadoras o si necesita la ayuda de un especialista.

Para conocer el sistema contable el punto de partida es el mayor general y subsistemas que lo alimentan y tienen efecto en él.

Estos subsistemas incluirán lo siguiente:

- Órdenes de compra y recepción.
- Contabilización de inventarios y costos.
- Cuentas por pagar y pago de éstas.
- Pedidos, embarque y facturación.
- Cuentas por cobrar y cobros de éstas.
- Contabilización de gastos.
- Contabilización de activos fijos y depreciación.
- Nóminas.

El auditor debe elaborar una lista de los subsistemas(aplicaciones) más importantes y de las cuentas de los estados financieros con las que se relacionan; después deberá elaborar una descripción general que incluya el propósito de la aplicación,

el enfoque para el control del sistema, función en el inicio y control de los movimientos e historia de los errores de proceso.

También debe determinar los volúmenes de los movimientos, si el programa de cómputo es de desarrollo interno o comprado y en qué lenguaje se formuló, la naturaleza del procesamiento y su nivel de complejidad.

Definir las funciones más importantes del procesamiento del sistema y la frecuencia de su uso. Las funciones pueden ser; preparación de facturas, órdenes de compra, actualización de archivos maestros y emisión de informes para la administración.

Identificar y documentar el flujo de operaciones en donde especifique las fuentes de entrada, reportes que emiten, archivos y los usos de cada uno, bases de datos y conexiones con otros sistemas.

Para evaluar cada sistema se deben considerar aspectos como:

- a) La importancia de los movimientos procesados y los saldos de las cuentas relacionadas.

b) La posibilidad de un incremento en el riesgo de errores:

- Si el sistema realiza transacciones complejas o controla el movimiento de los activos.
- Si hay cambios significativos en el sistema o en el personal que lo opera.
- La historia de errores en el proceso, si originan cifras monetarias y la importancia relativa del monto.
- Si el sistema inicia y ejecuta movimientos (prepara cheques o hace transferencias electrónicas de fondos) o sus funciones son solo de acumulación o suma.

Procedimientos de control.

Algunos procedimientos de control están incluidos en el ambiente de control y de los sistemas de información y comunicación por lo que el auditor debe estar familiarizado con ellos y debe decidir si es necesario dedicar más tiempo a entender otros procedimientos.

Vigilancia.

La forma en que la entidad supervisa el funcionamiento del sistema de control interno se lleva a cabo en tres formas:

- En momento de efectuar las operaciones. Al efectuar una transacción las personas que participan en ella se deben cerciorar que los requisitos de control interno se han completado o en caso contrario no efectuar la transacción.
- Supervisiones independientes. Como en el caso de la preparación de los cheques de pago a proveedores y la autorización de los mismos se efectúa por el departamento de pago a proveedores, sin embargo la firma de los cheques la realiza un funcionario de otra área.
- La combinación de ambas. Es la forma más adecuada de realizar transacciones, en donde hasta que se requisiite todo el movimiento se realiza e intervienen varios departamentos y funcionarios, cada uno de ellos de acuerdo a sus funciones específicas.

La evaluación de la vigilancia de las operaciones y la evaluación de los controles internos clave de la empresa es documentada conjuntamente. Es importante saber quiénes y en qué momento realizan la documentación para que el auditor pueda determinar la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría requeridos para verificar la razonabilidad de las cifras.

Documentación. La documentación dependerá del grado de profundidad que se quiera alcanzar, considerando el tamaño y complejidad de la empresa. La documentación del sistema contable y de sus aplicaciones puede hacerse utilizando cuestionarios específicos, memorandos descriptivos que detallen los sistemas y mediante diagramas que muestren el flujo de las principales transacciones.

Pruebas de cumplimiento. Ya que se evaluó el control interno el auditor podrá diseñar las pruebas sustantivas y de cumplimiento para emitir una opinión sobre los estados financieros, si éste no confía en los controles internos con respecto a algunas transacciones, el auditor debe incrementar el alcance de sus pruebas sustantivas y si puede confiar en los controles internos puede reducir el alcance de las pruebas sustantivas.

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que de los procedimientos de control interno operaron con efectividad en el periodo auditado. El alcance con qué se deberán probar los procedimientos de control depende de varios factores como la importancia de:

- El área en relación con los saldos de las cuentas que se presentan en los estados financieros.
- Los objetivos de control dentro del sistema contable.
- Un procedimiento de control específico para cada objetivo de control.
- El grado de confianza que nos da el resultado de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

Las pruebas de cumplimiento deben concluirse antes de iniciar las pruebas sustantivas, para ajustar eficientemente éstas.

Pruebas sustantivas. Están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los movimientos que se reflejan en esa cuenta. Incluyen

técnicas como; confirmaciones, observación física, cálculo, inspección e investigación.

El alcance y naturaleza de las pruebas sustantivas dependerá del tipo y volumen de errores que no fueron detectados por los procedimientos de control interno.

El auditor podrá aplicar pruebas sustantivas en lugar de pruebas de cumplimiento siempre y cuando el esfuerzo y tiempo necesarios para aplicar las pruebas de cumplimiento sean tales, que sea más práctico aplicar pruebas sustantivas.

2.5. Boletín 5250. Metodología de Revisión Relativa a la Opinión sobre el Control Interno Contable.

Para emitir una opinión sobre el control interno contable el auditor debe considerar lo siguiente:

- Planear el alcance de su trabajo.
- Revisar la estructura del control interno contable, para comprender el ambiente de control, del sistema contable y de los procedimientos de control establecidos.

- Preparar un programa y realizar pruebas de cumplimiento para evidenciar que los sistemas de control son adecuados.
- Evaluar los resultados de la revisión y preparar su opinión.

Los procedimientos recomendados para el desarrollo de dicha metodología son:

a) Planeación. En la cual el auditor debe tomar en cuenta:

- La naturaleza de las operaciones de la empresa, el grado de riesgo de que los activos sean utilizados incorrectamente y el volumen de las transacciones que se efectúan.
- El ambiente de control existente, el sistema contable, los procedimientos de control, la reputación de la administración, la calidad y rotación del personal con el cual trabaja, el medio en el que desarrolla la empresa operaciones con terceros.
- Si los procedimientos de control son comunicados de manera formal y a todo el personal que lo aplica o son resultado de la experiencia.

- Si existen procedimientos para supervisar el cumplimiento del control interno contable.
- Un sistema de información financiera, con informes específicos para planear y controlar las operaciones.
- Conocimiento del control interno cuando se han realizado con anterioridad auditorías, incluyendo sus deficiencias considerando que se pueden presentar nuevamente.
- La existencia de centros de proceso de transacciones en diferentes localidades.
- El alcance y calidad de la función de auditoría interna.
- Comentar con la administración, el compromiso de ésta en el establecimiento y mantenimiento de los procedimientos de control, la descripción de cualquier irregularidad que tenga un papel importante en el control interno y los cambios ocurridos en el control interno.

b) Revisión de la estructura del control interno contable. Se realiza para llegar a una conclusión preliminar para saber si la estructura del control interno contable es adecuada y el auditor debe conocer aspectos tales como:

- Las principales aplicaciones contables en las que se pueden agrupar transacciones.
- El flujo de las transacciones.
- Los objetivos de control en las áreas en donde exista riesgo de que ocurran errores o irregularidades.
- Los procedimientos establecidos para alcanzar los objetivos de control.

c) Preparación del programa de trabajo. El auditor prepara el programa de trabajo considerando que el alcance y oportunidad de los procedimientos puede variar ya que efectuará pruebas de cumplimiento para opinar sobre el control interno.

d) Evaluación de resultados. En este proceso es necesario identificar deficiencias importantes en el control interno contable y el efecto en las operaciones de la empresa. El juzgar la importancia relativa de la deficiencia de control es cuestión de juicio profesional. Los errores en los procedimientos de control interno pueden ocurrir por fallas en éstos o irregularidades por acciones de personas involucradas en el mantenimiento del control interno.

e) Papeles de trabajo. El auditor dejará evidencia en sus papeles de la planeación, los programas, las pruebas llevadas a cabo, las conclusiones a las que llegó y la carta de declaraciones de la administración. Deben quedar documentados los procedimientos de control fundamentales para el logro total o parcial de los objetivos del control y los resultados de las pruebas de controles, así como las conclusiones sobre la auditoría.

3 INVENTARIOS

3.1. Definición.

Los inventarios están integrados y representados por aquellos bienes que las empresas adquieren para su posterior venta, pudiendo mediar o no proceso de transformación. (Principios de Contabilidad, 2001, Javier Romero p. 440)

Estos bienes constituyen el objetivo principal de cualquier entidad comercial o industrial. Y pueden ser materia prima, producción en proceso, artículos terminados, materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías, refacciones para mantenimiento ya sea para construcción de inmuebles o maquinaria, que se consuman en el ciclo normal de operaciones.

Aquellos artículos de mantenimiento que no se consuman en el ciclo normal de operaciones y los que servirán posteriormente para la construcción de inmuebles o maquinaria no deben clasificarse como activo circulante.

3.2. Boletín C-4 Inventarios.

Este boletín considera los conceptos del boletín del "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera" y los comentarios que se hicieron a la presentación del boletín de la serie C que dió origen a éste.

Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se llevan a cabo en un ente económico es necesario tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad:

-Período Contable. Los costos y gastos que se generen con cierto ingreso deben identificarse en la misma fecha del ingreso independientemente de la fecha en que se paguen.

-Realización. Las operaciones o eventos económicos que cuantifica la contabilidad se consideran realizados cuando:

- a) Se han realizado transacciones con otras entidades económicas.
- b) Se han hecho transformaciones internas que modifican la estructura de recursos.

c) Eventos económicos externos derivado de las operaciones de la entidad y su efecto pueda cuantificarse en términos monetarios.

Valor Histórico. Se refiere a la estimación de las transacciones o eventos económicos que de ellos se haga al momento en que se realizan contablemente.

Consistencia. Es el registro de las transacciones o eventos de la misma manera, permaneciendo en el tiempo.

Basados en los principios anteriores, la regla para valuar inventarios es: la suma de lo que se gastó en la adquisición o producción de un artículo y los gastos que directa o indirectamente se incurren para darle su condición de uso o venta.

En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores a considerar y puede hacerse por medio los siguientes sistemas de valuación:

- Costeo absorbente. Son aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos en que se incurre en el proceso productivo. Los elementos que forman el costo de un artículo

son; materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

- Costeo directo. Se deben tomar en cuenta: materia prima consumida, mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos.

El boletín también menciona los procedimientos para el registro de inventarios y los métodos de valuación.

Hay que cuidar los aspectos importantes al costear como son:

- a) Materia prima y materiales. Se refiere a los costos y gastos de adquisición de los artículos hasta colocarlos en el sitio para su proceso de fabricación como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, refacciones para mantenimiento, empaques o envases de mercancía.
- b) Mercancías en tránsito. Son los artículos que se compran libre a bordo al proveedor y que deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información, así como son acumulables para determinar el costo.

- c) Anticipos a proveedores. Todos los anticipos que se le den al proveedor o al agente aduanal se deben registrar en una cuenta específica dentro del capítulo general de inventarios.
- d) Costo de Producción. Es el importe de los distintos elementos del costo hasta dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un proceso posterior de fabricación.

Cada empresa de acuerdo a su estructura y características elige los sistemas para determinar su costo, pero es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales que deben de llevarse directamente a resultados como:

- Capacidad de producción no utilizada, cuando hay parte de sus instalaciones ociosas.
- Castigos de inventarios, por artículos obsoletos o de lento movimiento.
- Desperdicios anormales de materia prima, como en el caso de fabricar un producto nuevo o falta de ajuste a la máquina e inexperiencia en el manejo de la producción.

Se mencionan los principios que se deben tomar en cuenta para presentar los informes de los

inventarios, conforme al boletín "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera".

Estos principios son:

- Revelación suficiente. La información contable que se presenta en los estados financieros, debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgarlos.
- Importancia relativa. Se debe mostrar aspectos importantes que pueden ser cuantificados en términos monetarios en la información que aparece en los estados financieros.
- Consistencia. Se deben aplicar los mismos principios y reglas de cuantificación, en el registro de las operaciones para proporcionar la información contable y ésta pueda ser comparable con otros ejercicios y otras entidades económicas. Si se llegan a cambiar esos principios y reglas debe ser justificable y advertirlo claramente en la información que se presenta.

Los inventarios se presentan en el balance general dentro del activo circulante, detallando las partidas que lo componen según se trate (materias primas, producción en proceso,

artículos terminados, anticipo a proveedores y mercancías en tránsito).

Se indicará el sistema y método a que están valuados y si hubiera modificaciones su importe y si obedece a efectos del mercado o de la obsolescencia o lento movimiento de los artículos.

Si se selecciona el costeo directo deben hacerse las siguientes aclaraciones:

- a) En el estado de resultados identificar claramente el importe de los gastos fijos de producción que se absorbieron en el periodo.
- b) Debe incluirse en el costo de ventas el de producción más el variable de distribución y venta.
- c) Se denominará utilidad marginal al primer concepto de utilidad del estado de resultados para diferenciarla del término utilidad bruta.

Si se cambian los métodos de valuación se tiene que hacer la indicación correspondiente en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa, indicar también si hay gravámenes sobre los inventarios o si fueron ofrecidos en garantía

referenciándolos con el pasivo correspondiente. Esta información es posible proporcionarla dentro de cada rubro de los estados o a través de notas aclaratorias.

Ya que se ha determinado si se manejarán costos absorbentes o directos, hay que definir que procedimiento de registro se utilizará y puede ser por:

- Costos históricos. Que consiste en acumular los elementos del costo para la adquisición o producción de artículos hasta que se realizan.
- Costos predeterminados. Que se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos, de acuerdo con la forma como se determinan puede clasificarse en:
 - a) Costos estimados. Se calculan por estimaciones realizadas por expertos en el ramo o en la determinación de costos de años anteriores realizadas con base en la experiencia.
 - b) Costos estándar. Se basan en la investigación de especificaciones técnicas y en la experiencia.

Si el sistema elegido son costos predeterminados se pueden llevar siempre y cuando se aproximen a los históricos en condiciones normales de fabricación.

3.3. Procedimientos para el Registro de Inventarios.

El objetivo de los procedimientos para el registro de los inventarios cualquiera que se seleccione, es determinar la utilidad bruta.

Para el registro de los inventarios tenemos tres procedimientos que son:

- A) Global o de Mercancías Generales.
- B) Analítico o Pormenorizado.
- C) Inventarios Perpetuos.

A) Procedimiento Global o de Mercancías Generales.

Consiste en registrar las operaciones en dos cuentas una de:

- Mercancías generales en la que se registrarán las operaciones a precio de costo y a precio de venta por lo que su saldo es mixto es decir

de activos y resultados y su saldo al final del ejercicio no tendrá significado alguno.

- Inventarios en la que se registra a precio de costo el importe del inventario final que se hace mediante recuento físico.

El recuento físico antes mencionado se valúa a precio de costo y se obtiene el inventario final, con este dato podemos correr un asiento de ajuste para obtener la utilidad bruta que será cargo a la cuenta de inventarios con abono a la cuenta de mercancías generales, la cual mostrará como saldo acreedor el importe de la utilidad bruta que se cargará para saldarla con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias. Los movimientos de la cuenta de mercancías generales e inventarios son:

Mercancías Generales

1.- Inv. Inicial (PC)*	1.- Ventas (PV)**
2.- Compras (PC)	2.- Devoluciones sobre compra (PC)
3.- Gastos sobre compra (PC)	3.- Rebajas sobre compras (PC)
4.- Devoluciones sobre venta (PV)	
5.- Rebajas sobre venta (PV)	
Al finalizar el ejercicio	Al finalizar el ejercicio
B.- Del importe de su saldo para saldarla con abono a pérdidas y ganancias	A.- Del importe del inventario final a precio de costo para determinar la utilidad bruta, con cargo a la cuenta de inventarios.

* PC = Precio de costo

**PV = Precio de venta

Inventarios

Al finalizar el ejercicio	Al finalizar el ejercicio
B.- Del importe del inventario final a precio de costo, para determinar la utilidad bruta, con abono a la cuenta de mercancías generales.	A.- Del importe de su saldo para saldarla, para cierre de libros.

El utilizar este procedimiento implica las siguientes desventajas:

- a) Al término del período contable no se identifican las distintas operaciones de ventas, devoluciones y rebajas sobre venta, las compras, gastos, devoluciones y rebajas sobre compra.
- b) Se dificulta la elaboración del estado de resultados.
- c) No se conoce el importe del inventario final de mercancías.
- d) Ya que no se controlan las existencias no se pueden detectar errores, robos, extravíos en el manejo de las mercancías.
- e) Se tiene que tomar un inventario físico y valorarlo para conocer el inventario final.
- f) Se desconoce el importe del costo de ventas y de la utilidad bruta hasta que se conoce el inventario final.

Es casi nula su utilización o aplicación de este procedimiento, pero se menciona porque de él derivan los otros procedimientos de registro.

B) Procedimiento Analítico o Pormenorizado.

Este procedimiento consiste en abrir una cuenta para cada operación de mercancías realizadas que son:

- Inventarios.
- Compras.
- Gastos sobre compras.
- Devoluciones sobre compras.
- Rebajas sobre compras.
- Ventas.
- Devoluciones sobre ventas.
- Rebajas sobre ventas.

En este procedimiento para determinar el costo de ventas se necesita conocer:

- El importe de las mercancías en existencia al inicio del periodo contable
- El importe de las mercancías que se adquirieron durante el ejercicio.

- El importe de las existencias de mercancías no vendidas que aún se tienen al final del periodo.

Al final del ejercicio podemos conocer los importes del inventario inicial, de las compras, gastos sobre compra, devoluciones, rebajas y bonificaciones sobre compra, ventas, devoluciones, rebajas y bonificaciones sobre venta, pero no conoceremos el inventario final ni el importe del costo de venta y la utilidad en ventas. También debemos obtener el importe de las ventas netas, compras totales y compras netas, por lo que es necesario realizar una serie de ajustes a las cuentas de mercancías, que llamaremos asientos de ajustes tradicionales porque son cíclicos y periódicos.

Las ventas netas se obtienen restándole a las ventas totales las devoluciones y rebajas sobre venta.

La contabilidad actual registra acumulativamente los ingresos y sus costos al momento de conocerse la operación, y no al momento de recibirse y pagarse el efectivo. Esto da cumplimiento al principio de "realización periodo contable" que

dice que "en términos generales" los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron.

El costo de ventas, lo obtenemos si a la mercancía disponible le restamos el inventario final.

Las compras totales, las obtenemos sumando a las compras, el importe de los gastos sobre compras.

Las compras netas, se obtienen de la diferencia entre las compras totales, menos las devoluciones y rebajas sobre compras.

Las mercancías disponibles para la venta, se obtienen de la suma de las compras netas más el inventario inicial.

La utilidad bruta o en ventas se obtiene de la resta de las ventas netas, menos el costo de venta.

Inventarios

Al iniciar el ejercicio	Al finalizar el ejercicio
1.- Del importe de su saldo deudor, que representa el inventario inicial a precio de costo.	1.- Del importe de su saldo con cargo a la cuenta de compras, obteniendo las mercancías disponibles.
Al finalizar el ejercicio	
2.- Del importe del inv. Final a precio de costo con abono a compras para determinar el costo de ventas.	

COMPRAS

Al iniciar el ejercicio	Al finalizar el ejercicio
1.- Del importe de las adquisiciones de mercancías (compras) a precio de costo.	1.- Del importe de las devoluciones sobre compra.
Al finalizar el ejercicio	2.- Del importe de las rebajas sobre compras.
2.- Del importe de los gastos sobre compra.	3.- Del importe del inventario final.
3.- Del importe del inventario inicial.	4.- Del importe de su saldo para saldarla, con cargo a la cuenta de ventas, para determinar la utilidad bruta.

GASTOS SOBRE COMPRAS

Durante el ejercicio.	Al finalizar el ejercicio
1.- Del importe del precio de costo de los gastos realizados (fletes, acarreos, derechos aduanales, permisos) al adquirir mercancía.	1.- Del importe de su saldo para saldarla con cargo a la cuenta de compras, para determinar las compras totales.

DEVOLUCIONES SOBRE COMPRAS

Al finalizar el ejercicio.	Durante el ejercicio.
1.- Del importe de su saldo para saldarla, con abono a la cuenta de compras, para determinar las compras netas.	1.- Del importe del precio de costo de las mercancías que devolvemos a los proveedores.

REBAJAS SOBRE COMPRAS

Durante el ejercicio	Durante el ejercicio
1.- Del importe de las reducciones que sobre el precio de costo de las mercancías que les devolvemos a los proveedores.	1.- Del importe de las reducciones que sobre el precio de costo de las mercancías adquiridas nos conceden los proveedores.
Al finalizar el ejercicio	
2.- Del importe de su saldo para saldarla, con abono a la cuenta de compras, para determinar las compras netas.	

VENTAS

Al finalizar el ejercicio.	Durante el ejercicio.
1.- Del importe de las devoluciones sobre venta.	1.- Del importe de las ventas de mercancías a precio de venta.
2.- Del importe de las rebajas sobre venta.	
3.- Del importe del costo de ventas, el cual es el saldo de la cuenta de compras para obtener la utilidad bruta	
4.- Del importe de su saldo para saldarla, con abono a pérdidas y ganancias.	

DEVOLUCIONES SOBRE VENTA

Durante el ejercicio.	Al finalizar el ejercicio.
1.- Del importe del precio de venta de las mercancías que los clientes devuelven.	1.- Del importe de su saldo para saldarla, con cargo a la cuenta de ventas, para determinar las ventas netas.

REBAJAS SOBRE VENTA

Durante el ejercicio.	Al finalizar el ejercicio.
1.- Del importe de las reducciones que sobre el precio de venta se concede a los clientes.	1.- Del importe de su saldo para saldarla, con cargo a la cuenta de ventas, para determinar las ventas netas.

C) Procedimiento de Inventarios Perpetuos.

Este procedimiento consiste en registrar las operaciones de compraventa de mercancías de tal manera que se pueda conocer en cualquier momento el inventario final, el costo de ventas y el importe de las ventas netas.

Para lo cual si se emplea de manera técnicamente pura emplea tres cuentas:

- Almacén.
- Costo de Ventas.
- Ventas.

En las cuentas de almacén y costo de ventas, se registrarán las entradas y salidas a precio de costo por cada artículo vendido o devuelto por los clientes. Cuando se realiza una venta se registra un doble asiento; uno a precio de venta y otro a precio de costo.

En empresas que venden un reducido número de artículos, se puede llevar un control individual de los artículos que se venden, mediante el uso de tarjetas auxiliares de almacén. Así podemos detectar robos, malos manejos, extravíos o errores en el manejo de los inventarios.

En este procedimiento es que los costos (incidentales) gastos y rebajas sobre compras, al registrarlos en la cuenta de almacén, los importes del mayor no coinciden con la tarjeta ni con la valuación del recuento físico.

Observemos un registro para ejemplificar:

Tenemos como inventario inicial en almacén tres unidades con un costo de \$ 1,000.00 c/u. Realizamos una venta al contado por dos unidades en \$ 1,500.00 c/u y una devolución sobre ventas de una pieza.

SI Saldo inicial.

1. Registro a precio de venta.
2. Registro a precio de costo.
3. Registro a precio de venta.
4. Registro a precio de costo.

ALMACÉN

SI) \$ 3,000.00	\$ 2,000.00 (2)
4) \$ 1,000.00	

VENTAS

3) \$ 1,500.00	\$ 3,000.00 (1)

I V A

3) \$ 225.00	\$ 450.00 (1)

BANCOS

1) \$ 3,450.00	\$ 1,725.00 (3)

COSTO DE VENTAS

2) \$ 2,000.00	\$ 1,000.00 (4)

El procedimiento combinado es la alternativa en donde manejaremos cuentas controladoras independientes, una de naturaleza deudora llamada gastos sobre compra y otra de naturaleza acreedora denominada rebajas sobre compras, las que se saldarán al finalizar el ejercicio contra pérdidas y ganancias.

El procedimiento de inventarios perpetuos técnicamente puro maneja tres cuentas y el combinado puede manejar cinco o siete cuentas si se desea tener información más detallada sobre devoluciones y rebajas sobre ventas, sin embargo el procedimiento no pierde su esencia.

Al finalizar el ejercicio es necesario que se lleve a cabo un inventario físico con lo que conoceremos el número de mercancías en el almacén y posteriormente procederemos a valuarlo dependiendo del método que se haya seleccionado.

Las cuentas de inventarios perpetuos cuando se utiliza el procedimiento técnicamente puro se cargan y abonan de la siguiente manera:

ALMACÉN

Al iniciar el ejercicio	Durante el ejercicio
1.- Del importe de su saldo deudor que representa el inventario inicial de mercancías, valuadas a precio de costo.	1.- Del importe de las ventas de mercancías a precio de costo.
Durante el ejercicio	2.- Del importe de las devoluciones sobre compras, a precio de costo.
2.- Del importe de las compras de mercancías a precio de costo.	3.- Del importe de las rebajas sobre compra, a precio de costo.
3.- Del importe de los gastos sobre compra a precio de costo.	Al finalizar el ejercicio
4.- Del importe de las devoluciones sobre venta, a precio de costo.	4.- Del importe de su saldo para saldarla al cierre de libros.

COSTO DE VENTAS

Durante el ejercicio	Durante el ejercicio
1.- Del importe de las ventas de mercancías a precio de costo.	1.- Del importe de las devoluciones sobre venta a precio de costo.
	Al finalizar el ejercicio
	A.- Del importe de su saldo para saldarla, con cargo a la cuenta de ventas, para determinar la utilidad bruta.

VENTAS

Durante el ejercicio	Durante el ejercicio
1.- Del importe de las devoluciones sobre venta a precio de venta.	1.- Del importe de las ventas de mercancías a precio de venta.
2.- Del importe de las rebajas sobre venta, a precio de venta.	
Al finalizar el ejercicio	
A.- Del importe del costo de ventas para determinar la utilidad bruta.	
B.- Del importe de su saldo para saldarla, con abono a pérdidas y ganancias.	

3.4. Métodos de valuación de inventarios

Los inventarios pueden valorarse conforme a los siguientes métodos:

- a) Costos identificados.
- b) Costos promedios.
- c) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).
- d) Últimas entradas, primeras salidas (UEPS).
- e) Detallistas.

a) Costos identificados.

En algunas empresas se puede identificar cada artículo con una compra específica y su factura correspondiente, por lo tanto los precios específicos de las facturas se asignan al precio de costo de los artículos vendidos y del inventario final.

Esto permite valorar de manera adecuada el costo de venta y nos mostrará una utilidad muy cercana a la realidad, tiene como desventaja que solo se aplica a un pequeño número de empresas, por ejemplo las de joyería.

b) Costo promedio.

Consiste en dividir el importe del saldo entre el número de unidades en existencia, esta operación se efectuará en cada operación de compra.

La ventaja de este método es la sencillez en el manejo de los registros auxiliares del almacén, se recomienda en épocas de estabilidad económica en donde su costo de ventas es representativo del mercado. La desventaja es que en épocas de inflación aleja los precios del mercado que son necesarios para una correcta valuación del costo de ventas y del inventario final.

c) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).

En este método las primeras unidades en entrar al almacén o a la producción serán las primeras en salir, el inventario final quedará valuado a costos actuales o muy cercanos al costo de reposición, el costo de ventas quedará valuado a los costos del inventario inicial y a los costos de las primeras compras del ejercicio, por lo tanto el importe que aparecerá en el estado de resultados será obsoleto o no actualizado.

La desventaja es que al valuar por este método obtendremos un menor costo de ventas y una mayor utilidad e inventario final.

d)Últimas entradas, primeras salidas (UEPS).

En el método UEPS los inventarios finales quedan valuados a costos no actualizados y el costo de ventas a costos actuales que se acercan mucho a los costos de reposición o de mercado, por lo que obtendremos un costo de ventas mayor y una menor utilidad e inventario final.

e) Detallistas.

En este método se valúan las existencias de los inventarios a precios de venta y se deducen los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupos homogéneos de artículos. Se utiliza en empresas con ventas al menudeo o por departamentos por la facilidad para determinar costo de ventas y saldos de inventarios. Los registros se llevan a precios de costo y a precios de venta.

Es decir tomamos las ventajas de los métodos UEPS Y PEPS en la valuación de inventarios, de UEPS porque valuamos el costo de ventas de manera actualizada y de PEPS valuamos el inventario final también de manera actualizada. Al cargar a costo de ventas a precios UEPS y abonar al almacén a precios PEPS se origina una diferencia, la cual se abonará a una cuenta de capital llamada "diferencia por valuación en inventarios", que se muestra en el balance general dentro del capital contable que representa los efectos de la inflación.

3.5. Boletín 5120. Inventarios y Costo de Venta

El objetivo del boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para inventarios y costo de ventas, que deberán ser diseñados por el auditor considerando las características de la entidad.

Los objetivos relativos a inventarios y costo de ventas son los siguientes:

- Comprobar su existencia física.
- Verificar que pertenezcan a la empresa.

- Determinar la existencia de gravámenes.
- Comprobar la correcta valuación tomando en cuenta que no sea mayor a su valor de realización.
- Cerciorarse que haya consistencia en los métodos de valuación.
- Comprobar que el costo de ventas corresponda al periodo y se haya determinado razonable y consistentemente.
- Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno que trataremos son:

- Control interno.
- Importancia relativa y riesgo de auditoría.
- Procedimientos recomendados.
- Técnicas de revisión analítica.
- Estudio y evaluación preliminar del control interno.
- Pruebas de cumplimiento.
- Pruebas sustantivas.
- Propiedad.
- Existencia e integridad.

- Valuación.
- Costos específicos.
- Declaraciones.
- Presentación y revelación.

Control interno. El estudio y evaluación del control interno deberá realizarse conforme a lo dispuesto en el boletín 3050, el control interno esta vinculado con las actividades de compra, fabricación, distribución, venta y consignación. Para tener un adecuado control interno los inventarios deben ser debidamente pedidos, recibidos, controlados, segregados, usados, contados físicamente, embarcados y facturados. Esto es para asegurar la corrección de los inventarios y costo de ventas, así como su valuación a costos históricos y su actualización.

Los controles internos clave en forma enunciativa son:

a) Autorización del método de valuación de los inventarios y costo de ventas seleccionado y autorizado por la empresa. Éstos deben ser a cifras históricas y actualizadas.

- b) Delegación de funciones de autorización, custodia y registro. Evita que una persona o departamento controle toda la transacción y propicia una vigilancia permanente entre departamentos o personas involucradas en una transacción.
- c) Registro oportuno de la inversión en inventarios y del pasivo correspondiente, incluyendo el pago anticipado a proveedores y aquellos que estén en tránsito.
- d) Registro a tiempo de todos los embarques y su facturación incluyendo la contabilización y costo de ventas.
- e) Control de devoluciones. Deben asegurar que estén debidamente autorizadas, valuadas y registradas en su oportunidad.
- f) Custodia física adecuada de los inventarios. Acceso restringido a zonas de almacenaje, producción y embarques para identificar responsabilidades del personal que maneja físicamente los bienes.
- g) Inventarios físicos. Tomas periódicas de los inventarios físicos, valuación y comparación con los registros contables o en su caso ajuste de las diferencias por faltantes, mermas o deterioros.
- h) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo. El

departamento de contabilidad debe tener la información correcta y oportuna de los elementos del costo de adquisición o el de producción, para que los inventarios sean valuados correctamente así como la actualización de los mismos.

- i) Registros adecuados para el control de existencias y anticipos a proveedores. Registros auxiliares de la mercancía en tránsito, en los almacenes de la empresa, en consignación y en poder de terceros, así como anticipos a proveedores, que mediante la verificación física ayudan a determinar la valuación de inventarios e investigar el origen de las diferencias.
- j) Registros adecuados para el control de la mercancía propiedad de terceros en los almacenes de la empresa. Se requiere de controles físicos, documentales y en registros de entradas y salidas, con el fin de identificar la mercancía que es propiedad de terceros y de la propia.
- k) Comparación periódica de la suma de los registros auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente. Esto es con el fin de determinar diferencias para investigarlas y ajustarlas previa autorización.
- l) Comprobación de los inventarios físicos por personal interno independiente. Que sea distinto al que autoriza, custodia, registra y al que

tiene acceso a los almacenes, con el propósito de que los inventarios físicos sean efectuados adecuadamente desde su planeación hasta su ajuste en los registros contables.

m) Procedimientos para determinar la pérdida de valor de los inventarios y el registro de las estimaciones correspondientes. Estas pérdidas pueden generarse en el proceso de operaciones de la empresa.

n) Adecuada protección a la entidad mediante la contratación de seguros y fianzas. Con un adecuado plan de seguros y la contratación de fianzas de fidelidad del personal que maneja esos bienes.

o) Sistemas de información sobre cifras actualizadas. Son necesarios para la determinación y registro de los efectos de la inflación y deben incluir:

- Medios que aseguren la actualización de todos los inventarios.
- Deben existir expedientes de cotizaciones actualizadas y un archivo de compras con precios recientes, estudios de costos de reposición, incluyendo la integración de los elementos del costo.

- En donde se apliquen índices generales o específico de precios, mantener expedientes de análisis por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como evidencia de que se han obtenido de fuentes apropiadas.
- Deben existir elementos objetivos y verificables que permitan determinar costos y actualizarlos al momento de la venta.
- Separación de funciones en la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.
- Verificación del registro oportuno y veraz de las cifras actualizadas en los libros de contabilidad.

Importancia relativa y riesgo de auditoría. La planeación de las pruebas de auditoría en cuanto a inventarios y costo de ventas se refiere, debe contemplar el análisis de los factores y condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría. Estos factores pueden ser los siguientes:

- Naturaleza y características propias del inventario.

- Cambios o variaciones en; los márgenes de utilidad, precios de materiales, demanda de productos, niveles y clases de inventarios o producción, métodos para determinar costos de producción, incluyendo gastos indirectos.
- Lanzamiento de nuevos productos, cambios tecnológicos o modificaciones de ingeniería.
- Nuevos productos o reducción de precios de la competencia.
- Productos descontinuados.
- Producción defectuosa o reprocesada.
- Disminución o aumento de la capacidad instalada y usada.
- Producción y embarques importantes cerca del fin del ejercicio.
- Efecto de regulaciones oficiales, controles de precios, restricción de importaciones o exportaciones.
- Contratos importantes con términos y condiciones específicas en cuanto a calidad, fechas de entrega y penas convencionales por incumplimiento.
- 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 diferentes al del cierre de ejercicio.
- Inventarios físicos rotatorios en lugar de totales y cambio propuestos o definidos para practicar inventarios rotatorios.
- Registros auxiliares poco confiables.
- Cifras importantes de inventarios obsoletos o de lento movimiento, pero no investigados y 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.

Procedimientos recomendados. Es la planeación en donde el auditor debe obtener información sobre las características del inventario y costo de ventas como:

- Los sistemas de costos
- Métodos de valuación
- Procedimientos utilizados
- Reglas particulares de valuación y presentación
- Forma en que opera la empresa
- Sistemas de información (manual o PED)
- Condiciones jurídicas
- Políticas de registro
- Estructura y calidad de la organización
- Segregación de funciones
- Definición de líneas de autoridad y responsabilidad
- Existencia de auditoría interna

Técnicas de revisión analítica. Para identificar cambios significativos o transacciones no usuales, para conocer la importancia de la relación de inventarios y costo de ventas en la estructura financiera son:

- Comparación de cifras a costos históricos y actualizados con la de ejercicios anteriores, teniendo como referencia los índices de inflación generales, fluctuación en precios y cambiarias.

- Análisis de razones financieras como costo de ventas a ventas, rotación de inventarios, determinadas a cifras históricas y actualizadas.
- Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el año actual y anterior, contra presupuestos, tales como:
 - a) Volumen de producción (unidades y valores) por producto y localidad.
 - b) Porcentaje de materias primas, mano de obra indirectos.
 - c) Consumo de materiales y desperdicios.
 - d) Márgenes de utilidad.
 - e) Diferencias de inventarios.
 - f) Rotación o días en existencia.
 - g) Índice de inventarios obsoletos o de lento movimiento.
 - h) Antigüedad de inventarios.
 - i) Cálculos globales del costo de producción y de ventas.
 - j) Conciliaciones de embarques con facturación y pedidos.

Pruebas de cumplimiento. Algunas pruebas de cumplimiento que proporcionan la seguridad

razonable de la eficacia de los procedimientos de control interno son:

- Observación en la recepción de inventarios, su proceso, traspasos entre las áreas de producción, adecuada custodia, correcto y oportuno embarque, constatando la segregación de funciones, asignación de responsabilidad y autoridad, existencia de formas, registros y archivos.
- Revisión de documentación de compras, su adecuada autorización y registro a tiempo.
- Revisión de la determinación de costos unitarios de producción, (materia prima, mano de obra y gastos indirectos).
- Comprobación de movimientos internos y a otros almacenes.
- Pruebas de los embarques, comprobando el costo de ventas y su facturación.
- Comprobar los sistemas y métodos de valuación, su autorización y su aplicación consistente.

Pruebas sustantivas. Las pruebas sustantivas tendrán la naturaleza y el alcance que el auditor considere necesarios dependiendo de las circunstancias.

Propiedad. El auditor debe comprobar que los inventarios sean propiedad de la empresa.

Existencia física e integridad. Para cerciorarse de la existencia física e integridad de los inventarios se deben considerar; la evaluación y planeación de la toma física de inventarios, observación del inventario físico, Revisión del corte de operaciones, comprobación de existencias en poder de terceros, comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa, observación y pruebas físicas de inventarios rotatorios, observación y pruebas físicas de la toma de inventarios distinta a la de cierre de ejercicio, comprobación de la sumarización y costeo de los inventarios físicos, procedimientos aplicables en el caso de que no se haya podido observar el inventario físico inicial y/o final y procedimientos supletorios.

En la evaluación y toma física de los inventarios se debe planear la toma física de éstos y esa planeación debe cubrir los siguientes aspectos:

a) Controles que aseguren que los inventarios propiedad de la empresa y los que sean propiedad

de terceros bajo su custodia estén adecuadamente clasificados y acomodados físicamente.

b) Que haya personal capacitado con conocimiento de las características de los inventarios.

c) Que existan procedimientos para identificar los inventarios dañados, de lento movimiento y obsoletos.

d) Asegurar la corrección de los conteos mediante responsables, supervisión, mesa de control, preconteos, segundos conteos y auditoría interna.

e) Controles sobre el corte de formas, incluyendo los marbetes y listas de inventarios.

f) Control de existencias que tengan movimiento durante el inventario.

g) Identificación de los inventarios que se encuentren en distintas sucursales, fábricas, almacenes o en poder de terceros.

En la observación del inventario físico las pruebas que se lleven a cabo deben ser aplicadas 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, se deberá asesorar de expertos en la realización de sus pruebas y obtener confirmaciones por escrito.

En la revisión del corte de operaciones se tiene que determinar la relación entre el inventario físico y el inventario según libros, comprobando en el corte de recepción materiales recibidos y en tránsito, en el corte de embarques que éstos se hayan excluido de los inventarios y los movimientos internos entre almacenes, plantas, departamentos, en consignación y maquilas.

La revisión de corte de operaciones se efectúa en dos etapas; tomando nota antes, durante y a la terminación del inventario físico de la documentación con que se controlan entradas y salidas y todos los movimientos de inventarios por cualquier concepto, y la verificación de su correcto registro en libros en el periodo de que se trate.

La comprobación de existencias en poder de terceros se hace mediante recuento físico, confirmaciones directas y examinando la documentación soporte como certificados de depósito y contratos.

La comprobación de terceros en poder de la empresa se confirma con los propietarios de la mercancía y examinando la documentación soporte.

La observación y pruebas físicas de inventario rotatorio se realiza cuando las empresas efectúan sus inventarios en forma rotativa durante el ejercicio hasta cubrir la totalidad y estos serán aceptables si el control interno y procedimientos para la toma de inventarios físicos es confiable considerando que:

- a) Los registros de inventarios perpetuos aseguren la determinación constante y correcta de existencias.
- b) Los controles sean efectivos.
- c) Los procedimientos de la empresa aseguren que los excedentes o faltantes de un departamento no compensan los de otro.
- d) Conteo físico de todos los inventarios en plazos razonables.
- e) Investigación oportuna de los resultados de los inventarios rotatorios y en su caso ajustes.

La observación y prueba física de la toma de inventarios en fecha distinta a la del cierre de ejercicio dependerá del control interno existente, el auditor deberá revisar la razonabilidad de los movimientos entre la fecha de la toma de inventarios y la del fin de ejercicio por medio de los siguientes procedimientos:

- a) Revisión de los movimientos de las distintas cuentas de inventarios y la documentación que la origina.
- b) Comprobación del cálculo uniforme del costo unitario de los inventarios tanto históricos como actualizados y su consistencia.
- c) Revisión de porcentajes de utilidad bruta considerando costos históricos y actualizados, cálculos globales por unidad de ser posible.
- d) Revisión de aumentos y disminuciones en las existencias y variaciones.
- e) Comprobación de rupturas, faltantes y mermas.

En la comprobación de la sumarización y costeo de los inventarios físicos se deben aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Verificar el corte de marbetes comparando las unidades con las relaciones de inventarios.
- b) Comparar piezas contadas en las pruebas físicas del auditor con las relaciones de inventarios.
- c) Verificar que los costos unitarios coincidan con los registros contables.
- d) Verificar las operaciones aritméticas.
- e) Comparar las sumas de las relaciones con los saldos de las cuentas de mayor, asegurandose de

que se hayan investigado, autorizado y registrado los ajustes correspondientes.

f) Evaluar las aplicaciones específicas del PED cuando éste valúa, compila, sumaria los inventarios, ajusta el costo de ventas y las diferencias y variaciones. Determinar y documentar los procedimientos por aplicar alrededor o a través del computador.

Los procedimientos aplicables en el caso que no se haya podido observar el inventario físico inicial y/o final es satisfacerse de la razonabilidad de los movimientos entre la fecha de su observación y las del inicio o término del ejercicio y evaluar si es necesario que se realice otro inventario.

Si no es posible llevar a cabo los procedimientos anteriores el auditor aplicará los procedimientos supletorios como:

a) Revisión de las instrucciones escritas para la toma y corte de inventarios, los marbetes y listados de conteo y su sumaria, revisión de los papeles de trabajo del auditor anterior, cálculos globales por unidades, comparación de costos unitarios por periodos e índices de rotación.

- b) Confirmación de existencias en poder de terceros.
- c) Revisar transacciones posteriores que comprueben la existencia de los inventarios.
- d) Revisar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.
- e) Conteos selectivos y conciliación con cifras de inventarios.
- f) Comprobar corte de operaciones.
- g) Verificar la corrección aritmética de los inventarios físicos.
- h) Probar la valuación a costos históricos y actualizados.
- i) Verificar que sea razonable la pérdida de valor, para que no se traspase las pérdidas a otro ejercicio.

Las mercancías pueden sufrir una pérdida por baja de valor de los inventarios cuando estén en mal estado físico, obsolescencia por baja demanda en el mercado, reposición por cambios en las condiciones de mercado, lento movimiento o exceso en existencia, que no sean utilizados en futuras producciones o cambios en los precios y cotizaciones del mercado.

La valuación se verificará con base en el sistema de costos y métodos de valuación y de sus pruebas,

tanto costo históricos como actualizados que deben cumplir con lo dispuesto en los boletines C-4 "Inventarios" y B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Para la actualización de los importes deberá verificarse que se aplique el índice al valor histórico original, en función a la antigüedad de las partidas y que ésta se haya determinado conforme a la fecha de adquisición o producción y comprobar que el costo de ventas haya sido reexpresado a pesos del poder adquisitivo al momento de la venta.

En los costos específicos se debe verificar que:

- a) Cuando se utilicen los métodos de PEPS, última compra, estándares o costo de reposición, los valores sean representativos de los costos específicos de reposición a la fecha del balance.
- b) Cuando se actualice la valuación de inventarios mediante índices específicos de precios, éstos deben ser de la rama industrial de la empresa, conforme a publicaciones del Banco de México.
- c) Cuando el método de valuación de inventarios UEPS monetario o unitario se utilice para la

actualización del costo de ventas debe ser representativo del costo de reposición en la fecha en que se efectuaron las ventas.

En la carta de declaraciones de la administración deben indicarse los aspectos relevantes a inventarios y costo de ventas como los métodos usados, consistencia en su aplicación, pérdidas por baja de valor, existencias de gravámenes y otras restricciones y compromisos.

En la presentación y revelación cerciorarse de que existe revelación adecuada en los estados financieros.

3.6. Importancia del Control Interno de Inventarios y Pérdidas en una Empresa.

Hemos analizado todos los aspectos que debe cubrir el control interno en una empresa, así como su importancia en los inventarios. En la mayoría de las empresas en donde su sistema de control interno es deficiente ya sea en su estructura organizacional, la calidad e integridad del personal que ejecuta los métodos y procedimientos, la protección de los activos y registros, la

separación de funciones o el procesamiento electrónico de datos, conlleva en un momento determinado a contribuir en las pérdidas que tiene la empresa.

Las posibles pérdidas por falta de control en los inventarios, desde el momento en que se adquiere la materia prima hasta su venta al público generalmente son:

- En el momento que se adquiere la materia prima, la cantidad que tiene la factura con lo que se recibió físicamente tiene variaciones, aunque sea pequeñas, sobre todo en el caso de importaciones.
- En una empresa de transformación las pérdidas las encontraremos en las mermas ya sea en el producto transformado por no cumplir con las especificaciones de calidad o cuando se trabaja con la materia prima por personal inexperto.
- Si el producto se envía a maquila cuando nos lo regresan falta mercancía por extravíos o mermas debido a deficiencias en la compañía a la que enviamos nuestros productos, y no se recuperan o compensan.

- Por falta de controles en el envío de la mercancía de un almacén a otro, ya sea producto terminado, en proceso o materia prima.
- Por falta de supervisión en los diferentes departamentos.

En ocasiones las pérdidas entran dentro del porcentaje establecido como aceptable, pero en otras ocasiones sobre todo por la falta de supervisión no se detectan las pérdidas y éstas se conocen hasta el momento del cierre del ejercicio o cuando hay auditoría.

CASO PRÁCTICO

La empresa Técnica Diesel S.A. de C.V. se constituyó el 5 de enero de 1980 cuyo giro es la comercialización de partes para sistemas de inyección, tiene un almacén central en el Distrito Federal y sucursales en Guadalajara, León Guanajuato, Torreón, Hermosillo y Puebla.

El almacén central maneja un procesamiento electrónico de datos con un sistema que se diseñó en la empresa en lenguaje cobol. Cada sucursal cuenta con una PC en donde tiene instalado el sistema de facturación y captura todos los movimientos de entradas y salidas de mercancía, así como el recuento físico de los inventarios. Las sucursales para efectos contables están dadas de alta como una empresa por lo que se consideran como almacenes descentralizados.

Una vez capturada la información cada sucursal envía mediante e-mail un respaldo a el Distrito Federal en donde se centraliza la información y se generan los reportes para los diferentes departamentos para su conciliación, análisis o registro.

Las compras de mercancía tanto de importación como nacionales las realiza la encargada de Comercio Exterior, misma que se dedica a la venta de exportación y es secretaria del dueño.

Para determinar lo que se va a adquirir, el gerente de ventas nacionales y el contador de la empresa analizan:

- a) El pedido que les entrega el encargado del almacén, comparándolo con las ventas realizadas en el último trimestre
- b) Los artículos que no se surtieron.
- c) El tiempo de surtimiento de cada proveedor.

El procedimiento que se lleva a cabo para la recepción y envío de unidades, así como los reportes para su contabilización o análisis es el siguiente:

En Compras.

1. Se recibe del almacén central una relación con lo que se va a pedir tanto nacional como de importación.

2.Solicita autorización de la dirección general para saber que artículos se pedirán.

3.Una vez autorizado el pedido lo finca.

En el Almacén Central.

1.Se elabora un pedido único, con base en los pedidos que le envía cada sucursal previamente revisado por el gerente, en éste pedido se considera la venta de la sucursal y el inventario deseado para tres meses.

2.Se lo turna al gerente de servicios y al contador general para su análisis.

3.Se hace la relación final de los artículos que se requieren para el último trimestre y se la entrega a compras.

4.Se recibe la mercancía de los proveedores en el almacén central mediante verificación de que lo facturado sea lo que se pidió, a veces sucede que:

-Faltan piezas. Se le notifica al proveedor para que elabore una nota de crédito y se solicitan

los faltantes en el siguiente pedido o nos los surta y nos expida una nueva factura.

-Las que están surtiendo no son las solicitadas. Se regresan al proveedor si es nacional y nos expide nota de crédito o una nueva factura.

-Las que están surtiendo no son las solicitadas. Si son mercancía de importación se quedan con ellas y se le notifica al proveedor para que no suceda otra vez, se evalúa si es más caro devolverla o que nos quedemos con ella, ya que los gastos son por cuenta de la empresa, si se regresa el proveedor nos expide nota de crédito.

-La mercancía esta dañada. Si es proveedor nacional se le regresa y nos expide nota de crédito o nos elabora una nueva factura.

-La mercancía esta dañada y es de importación, se procede igual que cuando no nos surten lo solicitado.

5. Se ingresan a la computadora las unidades recibidas y se imprime un listado de validación para verificar que las piezas capturadas sean las correctas en cuanto a fecha, cantidad y número de

parte. Cabe aclarar que el número de parte debe ser ingresado exactamente como se dio de alta el producto para llevar un control de piezas en el kardex.

6. Se revisan los pedidos de las sucursales (que enviaron por paquetería) y se les envía la mercancía solicitada (por el mismo medio) con una remisión que deben regresar firmada si están de acuerdo con lo que en ella se anota, o modificar y hacer las aclaraciones de los productos en los que haya diferencia.

7. Se captura la salida en el sistema, se emite un listado de validación en el cual se verifica la captura y se modifica si es que hubo errores o archiva el documento si esta correcto el ingreso y se actualiza.

8. En el caso de devolución de mercancía de las sucursales se verifica con el formato de devolución que sea la mercancía especificada o se aclara en caso de diferencias. También se clasifica la mercancía por concepto de devolución, ya que puede ser por reclamación de la fecha de garantía, que la pieza esta defectuosa, que es obsoleta o de lento

movimiento, si las piezas son defectuosas se hace la reclamación al proveedor como se indicó en el punto cuatro.

9. Se captura el ingreso, se emite listado de validación y se corrige o archiva según corresponda y se actualiza en el sistema.

La mercancía se envía a las sucursales, mediante el pedido que mencionamos anteriormente o pedidos por e-mail, ya sea a la sucursal o un cliente específico.

Al final del mes se hace un recuento físico del inventario que:

- Se captura en el sistema .
- Se emite listado de validación y se corrige en caso de errores y se actualiza.
- Se emite un reporte llamado Comparativo-Físico Teórico que refleja el inventario teórico según los movimientos que se hayan efectuado en el sistema como entrada y salida de mercancía y el inventario físico del recuento que se realizó.

- Se turna el reporte al Departamento de Contabilidad.

Una vez que se han efectuado todos los movimientos del mes se envían las facturas y notas de crédito al Departamento de Contabilidad y un respaldo del sistema al Departamento de Informática para su centralización.

Las mercancías que existen en el almacén central están acomodadas por número de parte, si son para venta nacional o exportación y las mercancías por reclamaciones.

En las Sucursales.

1. Se envía el pedido del mes por paquetería al almacén central.
2. Se recibe la mercancía con remisión verificándose la fecha, que las unidades que llegaron sean las que dice la remisión y el número de parte sea el correcto, si hay diferencia se hacen las aclaraciones correspondientes y se regresa la remisión firmada de conformidad.

3. Se capturan en el sistema las piezas recibidas, se emite listado de validación y se corrige en caso de que hubiera errores y se actualiza.
4. Si se regresan al almacén central mercancías por no tener movimiento o por reclamaciones se elabora un documento de devolución, se captura en el sistema como salida y se actualiza.
5. Se recibe pedido del cliente se verifica que haya existencia, se surte y se elaboran las facturas, éstas se actualizan automáticamente al imprimirlas.
6. En caso de devolución del cliente se elabora nota de crédito por el concepto de la devolución y se le da entrada a la mercancía en el sistema, se emite listado de validación y si es incorrecto se corrige o en caso contrario se actualiza.
7. Puede suceder que alguna sucursal necesite mercancía que no tengan en existencia en el almacén central, pero sí en alguna otra sucursal, misma que les presta la mercancía. Ese material no se ingresa en el sistema como entrada, solo en el supuesto de que no se pague.

8. Al final del mes se realiza un inventario físico, que se captura, se lista y actualiza en el sistema. Se envían al Departamento de Contabilidad las facturas y notas de crédito elaboradas.

9. Se emite el reporte Comparativo Físico-Teórico.

10. Se envía respaldo vía e-mail de los movimientos del mes para que se centralicen al departamento de informática.

Informática.

1. Recibe los respaldos de las sucursales así como del almacén central verificando que estén completos, y centraliza la información. Envía los datos a Contabilidad para que los validen.

2. Una vez que le indican que los datos están correctos emite los siguientes reportes:

a) Ventas Nacionales Centralizadas.

- Este reporte contiene las ventas nacionales por grupo, línea y artículo, precio de venta unitario e importe total.

b) Pareto de Ventas.

- En el están reflejadas las ventas por artículo de mayor demanda en forma descendente, precio de venta unitario e importe total.

c) Inventario Físico Centralizado.

- En él se agrupan los inventarios de las sucursales y del almacén central, posteriormente se envía un respaldo en excel, a Contabilidad para su valuación y registro.

Cualquier modificación al formato o creación de reportes, los realiza el departamento de informática así como la administración y servicio de los sistemas.

Contabilidad.

1. Recibe respaldo del sistema del mes, facturas y notas de crédito del almacén.
2. Recibe respaldo del sistema del mes, facturas y notas de crédito de las sucursales.

3. Verifica que la documentación este completa y en forma consecutiva, tanto facturas como notas de crédito.
4. Mediante el sistema de facturación imprime pólizas de diario de ventas, descuentos y devoluciones.
5. Recibe la información centralizada del departamento de informática, la valida e informa al mismo departamento para que emita los reportes mensuales.
6. Con el respaldo en excel se valúa el inventario físico asignándole el costo de la última entrada de ese artículo, es decir si en la última compra se adquirieron cinco piezas a \$ 10.00 cada una y en el inventario final tenemos quince piezas, éstas se valúan a \$ 10.00 cada una.
7. Se registra contablemente utilizando el procedimiento de inventarios perpetuos combinado.

Los problemas que se presentan para llevar a cabo el control interno y registro de los inventarios es el siguiente:

1. En el departamento de compras, la persona que se dedica a las compras nacionales y de importación, en ocasiones:

- a) Finca pedidos fuera de tiempo o incompletos.
- b) No le da tiempo para ver a otros proveedores ó
- c) Pasa los pedidos para su autorización con demasiado retraso.
- d) Le surten piezas que no solicitó y que no puede regresar al proveedor por ser de importación y que en su mayoría no se venden, o le faltan piezas ya que no confirma los artículos pedidos y puede transcurrir mucho tiempo para que los surtan.
- e) No hay una comunicación adecuada con el almacén, por lo que en ocasiones las notas de crédito por la mercancía devuelta se entregan al departamento de contabilidad con mucho retraso.

2. En el almacén cuando se recibe o envía material:

- a) Si se recibe mercancía por compras nacionales se puede llevar mejor control por la cercanía con el proveedor, la mercancía faltante se recupera o nos elaboran nota de crédito.

- b) En la mercancía si es de importación, cuando esta dañada o no es la solicitada la mayoría de las veces se queda en el almacén, ya con algunos proveedores no hay devoluciones, otros requieren que sea un mínimo de piezas para la devolución y los gastos los absorbe el cliente.
- c) Para dar de alta los productos nuevos en el sistema, el almacén se lleva demasiado tiempo ya que se requiere el precio de venta de los productos, mismo que el contador general se tarda en proporcionar porque le tiene que adicionar al precio de la factura y todos los gastos indirectos o porque tiene mucho trabajo.
- d) En el envío de mercancía a sucursales, si la cantidad en la remisión es diferente a la enviada, se hacen las correcciones hasta que se den cuenta en el almacén con su Comparativo Físico-Teórico o si el gerente de la sucursal lo notifica al almacén central. Si no se hacen las correcciones, se arrastra el saldo y en cualquier momento la mercancía se puede desaparecer (en un llamado "robo hormiga") y posteriormente los inventarios físicos teóricos en la sucursal coinciden, más no así en el almacén que quedan esas diferencias y se ajusta al físico al cierre de ejercicio.

e) Se debe hacer una conciliación entre la mercancía que se envió (con los listados de captura de remisiones) y los listados de entrada al almacén de la sucursal (con listados de entrada de mercancía), para verificar si la mercancía enviada por el almacén es la misma que se ingresa al sistema en la sucursal.

Ha sucedido en repetidas ocasiones que no se captura como entrada toda la mercancía y se vende sin factura la que no se ingreso al sistema, por ejemplo; se envían durante el mes 10,000 piezas y se ingresan al sistema 5,000 se venden 3,000 y en inventario teórico quedan 2,000 si se elabora el inventario físico y se marbetean 2,000 el Comparativo Físico-Teórico, reflejará aparentemente lo correcto. Más no es así, puesto que no se le dio entrada a 5,000 piezas, si se hiciera la conciliación se detectaría el faltante, pero no se realiza y esas piezas se han vendido sin ningún registro ni factura y por cuenta del gerente de la sucursal.

Con esta forma de manejar los inventarios en las sucursales es en donde mayores pérdidas se han tenido, ya existe el antecedente de varios gerentes

que manejan así los inventarios y después se van de la compañía.

También es muy frecuente, que se venda la mercancía con factura y su cobro no se realice en el tiempo de crédito. Esta situación se deja pasar pues contabilidad no realiza confirmaciones de saldos, sino hasta que auditoría externa lo solicita y cuando existe algún saldo bastante atrasado, les dicen que esta con abogado o que el cliente sí paga y los auditores se dan por satisfechos con esas explicaciones, pues el cliente no confirma sus saldos. Los gerentes de las sucursales que se han ido sin renunciar, es porque realizaron el movimiento de inventarios sin registrar entradas o cobran la cartera de clientes y no la reportan.

En cuanto al ambiente de control se refiere, la asignación de autoridad y responsabilidad no está bien definida, ya que en ocasiones para dar de alta un producto nuevo lo autoriza el gerente de servicios y en otras el contador general o en su defecto la persona que realiza las compras, creándo diferencias en el número de parte o confusión y retrasos en las altas de los artículos.

La actitud de la administración hacia los controles internos no es adecuada, debido a que cambian los controles constantemente y no siguen los procedimientos que ellos mismos indicaron, cuando se van a convenciones solicitan al almacén central material y no realizan los trámites correspondientes para su salida o no regresan todo el material y se considera posteriormente como faltante sin ninguna explicación.

El principal riesgo que se maneja es por cambios en el ambiente operativo. Cuando los controles internos existentes no se aplican de manera veraz y oportuna y se detectan errores importantes, en lugar de corregir, se cambia la operación o el flujo de la información o se asigna a otra persona que modificará los controles o los ignorará.

No hay comunicación con oportunidad, ya sea por olvido o porque no lo consideran importante y esto se detecta hasta que se llega a los reportes finales o en casos de auditoría.

Los documentos que se utilizan en el registro de algunas operaciones no son apropiados o no se elaboran y en ocasiones no se tiene cuidado de

respetar el consecutivo interno para dar seguimiento en caso de diferencias.

El papel que juega la administración en ésta empresa es muy importante, porque de acuerdo a sus decisiones depende el éxito en todos y cada uno de los elementos del control interno. Es necesario que en los departamentos se cuente con el personal necesario y que maneje un perfil de acuerdo a las funciones que se le asignen, que esté debidamente informado sobre qué hacer y cómo hacerlo, incentivado y motivado para trabajar en beneficio de la empresa ya que éste redundará en su persona, conciente de las responsabilidad que implica su trabajo y que cuente con los recursos para realizarlo, así de esta manera si las políticas y procedimientos que determine la empresa se respetan, se lograrán los objetivos propuestos.

Concretando, las pérdidas que existen en la empresa se deben a la falta de control interno, y son las siguientes:

- a) Robos hormiga.
- b) Que los gerentes tomen mercancía en grandes cantidades y no se detecte hasta las auditorías.

- c) Que no reporten la cobranza completa en cartera de clientes generando cartera vencida inexistente.
- d) Que los reportes financieros mensuales no reflejen la situación real de la empresa, debido a que los inventarios no son los correctos y los movimientos de notas de crédito son desfasados.
- e) Que por falta de control en inventarios teóricos o inventarios físicos no se sepa con que mercancía se cuenta realmente y se generan ventas caídas.
- f) Que la información se atrasa y los reportes no son oportunos.

En casos como el de ésta empresa, el administrador debe apoyarse en los diferentes departamentos y delegar responsabilidades, organizarse y planear su trabajo con una visión global de la empresa, ya que el dueño de la compañía deposita toda su confianza en él y sobre todo estar conciente de las implicaciones de no cumplir con las normas, procedimientos, técnicas y métodos de control interno establecidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

CONCLUSIONES.

El éxito de una empresa está determinado por las políticas y procedimientos que la rigen, así como su difusión y correcta aplicación, la planeación cuidadosa de su organización, que el personal que la integra tenga el perfil adecuado para cada puesto, que el flujo de la comunicación e información sea el idóneo para que no obstaculice su seguimiento y ésta llegue de forma veraz y oportuna.

Así mismo, el control interno que se implemente, debe observar que se cumplan cada uno de los elementos que lo integran; ambiente de control, evaluación de riesgos, sistemas de información y comunicación, procedimientos de control y vigilancia.

Esto es porque cualquier procedimiento y política por muy buena que sea, si no se aplica o no se lleva a cabo consistentemente no reflejará los resultados esperados.

Muchas de las veces, el incumplimiento de ciertos procedimientos se toma a la ligera, dependiendo de su importancia y el monto en pesos, sin embargo debe corregirse de manera oportuna ya que posteriormente es ahí, en donde probablemente se generarán las mayores pérdidas de la empresa.

BIBLIOGRAFÍA

1. **Administración de Almacenes y Control de Inventarios**
C.P. Víctor E. Molina Aznar
México, ISEF, 2001
2. **Administración Financiera de Inventarios Tradicional y Justo a Tiempo**
Abraham Perdomo Moreno
México, junio 2003
3. **Auditoría 1 Santillana**
Juan Ramón Santillana González
México, ECAFSA/THOMSON 2000
4. **Auditoria Interna Moderna**
Brink Víctor Z.
México, ECAFSA/THOMPSON, 2001
5. **Auditoria Operacional**
IMCP, Comisión de Auditoria Operacional
11ª Edición, mayo 2002
6. **Auditoría y Control Interno**
Gustavo Alonso Cepeda
México, McGraw Hill, 2000
7. **Control Interno**
José Alberto Schoster
Buenos Aires. Ed. Macchi. Julio 1999

8. **Enfoques Prácticos para Planeación y Control de Inventarios**
Alfonso García Cantú
México, Trillas, 2000
9. **Fundamentos de Control Interno**
Abraham Perdomo Moreno
México, PEMA, 2002
10. **Metodología de la investigación contable**
Arturo Elizondo López
México, Ecasa, 2000
11. **Metodología de la Investigación**
Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernandez Collado, Pilar Baptista Lucio
México, McGraw Hill, c1999
12. **Normas y Procedimientos de Auditoría IMCP y CONPA**
22ª Edición, Marzo 2002
13. **Principios de Contabilidad**
Javier Romero
México, McGraw Hill, agosto 2001
14. **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**
IMCP
22ª Edición. Marzo 2002
15. **Manual para la Presentación de Anteproyectos e Informes de Investigación**
Corina Schmelkes
2ª edición, México, agosto 2002