

24.180



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

“ANALISIS CONTABLE DE LAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE PRODUCTOS FARMACEUTICOS”

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
VICTOR MANUEL GERARDO IRABIEN VELAZQUEZ**

**DIRECTOR DE SEMINARIO:
C. P. NICOLAS BARRON Y PAZ**



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

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

I.-	ANTECEDENTES GENERALES	1
II.-	ORGANIZACION INTERNA	5
	1.- Organigrama	
	2.- Políticas de Operación	
	3.- Descripción de Funciones de las principales áreas	
III.-	SISTEMA CONTABLE	15
	1.- Objetivos	
	2.- Control y Registro de las Operaciones	
	3.- Diagrama de Contabilización	
	4.- Catálogo de Cuentas	
	5.- Guia contabilizadora.	
IV.-	CONTROL DE INGRESOS Y EGRESOS	35
	1.- Importancia	
	2.- Control Interno	
	3.- Procedimientos Generales	
V.-	METODO DE VALUACION DE LOS INVENTARIOS	42
	1.- Importancia de los inventarios	
	2.- Características de los métodos de valuación	
	3.- Selección del método apropiado	

VI.-	CONTROL DE INVENTARIOS	55
	1.- Objetivos	
	2.- Control Interno	
	3.- Procedimiento para la toma física.	
	4.- Formato de la lista de -- Inventarios.	
	5.- Actividades Generales.	
VII.-	ESTADOS FINANCIEROS	66
	C O N C L U C I O N E S	71
	B I B L I O G R A F I A	73

INTRODUCCION

Las empresas distribuidoras de medicinas cumplen con la función de hacer llegar a todos los sectores de la población los artículos - que han sido elaborados por los laboratorios farmacéuticos, - - - función que tienen que desempeñar de una manera oportuna y a la -- vez bajo un gran control.

Puedo decir que la responsabilidad que se encuentra delegada en -- estas empresas es de una gran magnitud ya que de la adecuada dis-- tribución que se haga de los medicamentos lograrán cumplir con la _ función social que es la de proporcionar los medios adecuados para la prevención y/o tratamiento de padecimientos que sufre el ser hu mano contribuyendo así con uno de los principales propósitos de -- todo país, el cual es el de lograr que todos los medios de la pop-- blación cuenten con salud.

Todo negocio que pretenda lograr los fines para los cuales fué -- constituido deberá de contar con una organización sólida la cual - permita el logro de los objetivos fijados, tal es el caso de las - empresas motivo de este trabajo de investigación dentro de las cua les deberán ser implantados los sistemas de registro que garanti-- cen el poder contar con información oportuna para la toma de deci-- siones así como las medidas de control que apoyen el logro de - -- resultados positivos.

Basado en la importancia que revisten las operaciones que realizan las empresas distribuidoras de medicinas pretendo por medio de -- este trabajo presentar un panorama general de los principales - - aspectos contables que a mi juicio deben de ser seguidos dentro de este tipo de empresas.

I.- ANTECEDENTES GENERALES

I.- ANTECEDENTES GENERALES

En los albores de la humanidad, la medicina y la farmacia estuvieron íntimamente relacionadas. Las primeras noticias que se tienen de la separación de ambas se remonta al año de 1233, cuando Federico II de Sicilia dictó un edicto que reglamentaba el ejercicio de la farmacia en cuanto a que los médicos no podían preparar medicamentos.

En aquellos tiempos se fijaban los precios así como las ciudades en las que podían vender los preparados, respaldados por los certificados que indicaban el origen verdadero de las drogas que eran adquiridas en lugares lejanos y que en estos eran raras y costosas pues solo se recetaban drogas recomendadas por los antiguos. (griegos y egipcios).

El nacimiento de la industria farmacéutica como tal se efectúa en el siglo XIX, que es cuando la farmacia experimenta un gran cambio que consistió en pasar de la farmacia en botica a la farmacia industrializada la cual prepara de una manera científica y profesional los medicamentos y los presenta al mercado para su distribución y consumo.

En el mismo siglo, en Estados Unidos, es cuando surgen los laboratorios farmacéuticos que existen a la fecha y que han adquirido reputación mundial.

El antecedente de fabricación de medicamentos más antiguo en México

lo tenemos en la época de la Colonia con la fundación del Hospital Real y General de las Indias, el cual fué fundado bajo el reinado de Carlos II de España en el año de 1679.

Ya en nuestros tiempos, los primeros laboratorios que se establecieron en México fueron filiales o sucursales de laboratorios europeos o estadounidenses, pero los recursos económicos y humanos mexicanos se han interesado en el desarrollo y explotación de esta rama industrial que tiene amplias perspectivas de desarrollo.

Se resalta ampliamente la importancia de los laboratorios farmacéuticos debido a que en función a estos surge la inquietud de analizar el principal canal de distribución de los medicamentos y en si el más importante viene siendo el de los Distribuidores.

La función principal que realizan los laboratorios consiste en la preparación, investigación y distribución de productos farmacéuticos en formas y dosis adecuadas. Para lo cual requieren de un control analítico de todos los productos que fabrica así como su distribución por medio de canales apropiados y efectivos que aseguren su correcto uso.

El distribuidor de medicinas surge ante la necesidad, cada día mayor, de hacer llegar los productos elaborados por los laboratorios a todos los sectores de la población y ante la imposibilidad de estos de lograr constituir canales de distribución a nivel nacional, que satisfagan las demandas populares de una manera oportuna y en forma controlada.

Por medio de las distribuidoras se logra un suministro constante a todas y cada una de las farmacias, las cuales en la actualidad suman cientos y cientos y a las cuales los laboratorios no podrían

atender en forma eficaz y con la atención requerida, sin verse en la necesidad de incrementar radicalmente sus costos.

Un ejemplo claro de lo anteriormente comentado es el siguiente: - los laboratorios farmacéuticos proporcionan instrucción especial a sus representantes de ventas (visitadores médicos), los cuales deben de contar con una preparación a nivel profesional pues la venta de los medicamentos se dirige a un sector muy especial de la población (médicos, farmacéuticos etc.) que cuenta con una preparación especializada y de altos niveles y a la cual han de dar una explicación breve pero bien encaminada del producto.

De tal manera los gastos que origina esta operación son altos aún si se toma en cuenta que únicamente tratan con médicos y distribuidores, delegando en estos últimos el trato con las farmacias las cuales por su número actual a nivel nacional representarían un aumento considerable en los gastos de venta comentados.

En conclusión la función que desarrollan las distribuidoras de productos farmacéuticos consiste en suministrar medicamentos de una manera efectiva y eficiente a todas las farmacias que así lo requieran trabajando de una manera coordinada con cada uno de los laboratorios con los que opera. Contribuyendo así a la prevención y tratamiento de enfermedades que atacan al cuerpo humano, salvaguardando así la salud pública que tanto interesa a los gobiernos de las naciones de todo el mundo.

La Secretaría de Salubridad y Asistencia Pública ha establecido ciertas normas en cuanto a la venta de productos farmacéuticos de las cuales las más importantes son las siguientes:

- a).- Todos los medicamentos deben encontrarse registrados.

- b).- Se tiene que solicitar autorización por escrito para la venta de cada lote de sueros y antibióticos.
- c).- Esta autorización es concedida después de efectuar un análisis detallado de una - - muestra tomada al azar.

Por su parte la Secretaria de Comercio es la que establece los precios de venta de los productos esto en base a las materias primas utilizadas en la preparación de estos y a la presentación usada para cada artículo. Esto tiene como objeto el de conservar una política de precios bajos con el fin de hacer llegar las medicinas a todos los sectores de la población.

Es importante señalar que actualmente en nuestro país, la industria farmacéutica se encuentra en una etapa de crisis debido principalmente a la falta de materias primas para la elaboración de los medicamentos. Esto ha causado un alza constante de precios ya que el -- importar las materias primas, estas ya traén consigo un costo elevado, el cual logicamente es repercutido al público consumidor y en muchas ocasiones es imposible adquirir un medicamento, ya sea por - no encontrarlo o por lo elevado de su costo.

II.- ORGANIZACION INTERNA

II.- ORGANIZACION INTERNA

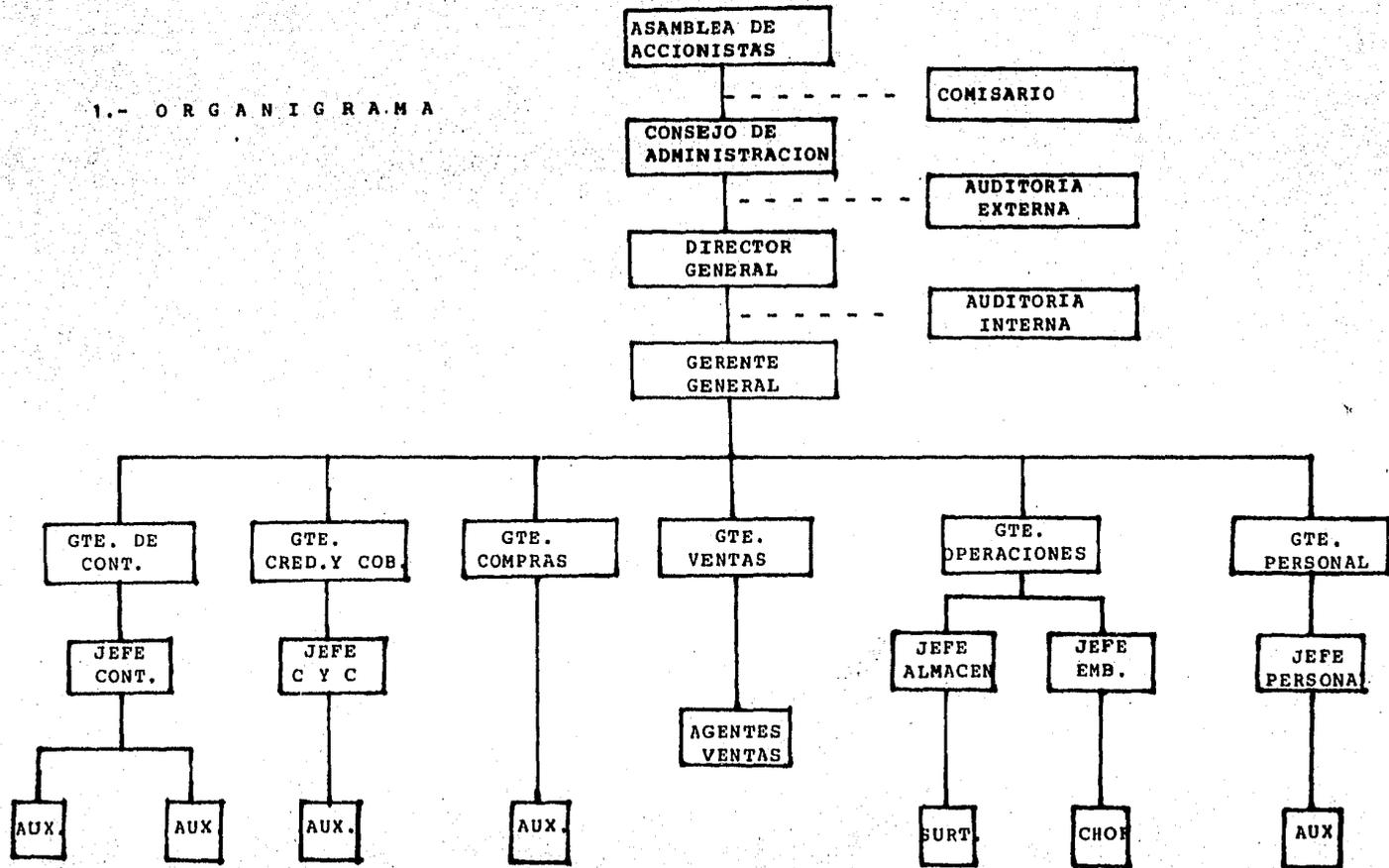
1.- ORGANIGRAMA

La organización interna de la empresa distribuidora de me
dicinas será la siguiente:

- a).- Asamblea de Accionistas, es el órgano supremo de la socie
dad, tomará sus resoluciones por mayoría de votos.
- b).- Comisario, su función consiste en vigilar de una manera -
ilimitada y en cualquier tiempo las operaciones de la so-
ciedad.
- c).- Consejo de Administración, será el órgano encargado de la
toma de decisiones de las políticas de operación.
Representa legalmente a la sociedad ante toda clase de au
toridades judiciales, administrativas y del trabajo, ya --
sean federales, estatales o municipales.
- d).- Auditoría Externa, tendrá como función la de vigilar el -
correcto funcionamiento de la distribuidora tanto contable
como operacionalmente.
- e).- Dirección General, vigilará que se ejecuten todas las poli
ticas de administración, ya que es la autoridad máxima des-
tro de la administración.
- f).- Gerencia General, encargada de solucionar los problemas --
generales que se susciten diariamente.

- g).- Auditoría Interna, encargada de aplicar los programas de trabajo para cada una de las áreas.
- h).- Contabilidad, concentración de las operaciones obteniendo un control contable y fiscal
- i).- Gerencia de Crédito y Cobranzas, será el encargado de - efectuar estudios de solvencia y seriedad de los clientes, condicionando ventas y seleccionando clientes.
- j).- Gerencia de Compras, administración de los productos y todo lo relacionado con los proveedores.
- k).- Gerencia de Ventas, es el responsable de la planeación - de campañas para el incremento de las ventas.
- l).- Gerencia de Operaciones, encargado de solucionar los - problemas de surtido y reparto, manteniendo la calidad - en este servicio.
- m).- Gerencia de Personal, control del personal tanto de operación como administrativo.

1.- ORGANIGRAMA



2.- POLITICAS DE OPERACION

Las políticas de operación serán las bases generales para el correcto funcionamiento y el logro de los objetivos fijados en la distribuidora, por lo cual es importante el apego a estas.

Estas políticas están basadas en las operaciones más importante que realiza la empresa las cuales son las compras, ventas y clientes. - Del buen manejo que se haga de estos renglones dependen los resultados que se obtengan así que la observancia de estas políticas es de vital importancia.

- a).- La distribuidora proporcionará a todos los clientes, previamente estudiados, todos los servicios que esta ofrece ventas, distribución, ofertas etc.
- b).- Dichos servicios se proporcionarán en todos los casos cuidando de la oportuna atención al cliente, así como la presentación en buenas condiciones de los productos, considerando también la atención y presentación del personal -- encargado del reparto logrando con esto la preferencia del público y la buena imagen de la distribuidora.
- c).- El sistema de ventas será de ventas de contado (C.O.D.) y ventas a crédito dependiendo esto de los resultados de -- los estudios económicos aplicado a cada uno de los posibles clientes.
- d).- Los precios de venta se fijarán en relación a las listas de precios autorizadas para cada producto.

- e).- Todos los medicamentos deberán ir previamente etiquetados en lugar visible e indicando claramente el precio máximo al público.
- f).- De acuerdo a las políticas y normas de calidad establecidas en relación a la calidad, precio y consumo se efectuarán las compras de la distribuidora.
- g).- Las compras deberán realizarse directamente a los proveedores, evitando así a los intermediarios.
- h).- Para lograr un servicio oportuno e ininterrumpido de las medicinas demandadas con mayor frecuencia se mantendrán las existencias de mercancías necesarias (stocks).
- i).- Se elaborarán los registros necesarios como son compras, ventas, precios etc. para asegurar el correcto control contable-económico de la distribuidora.
- j).- Serán efectuados en la distribuidora los pagos a proveedores según políticas establecidas previamente.
- k).- Para el funcionamiento adecuado de la distribuidora se contratara personal capacitado y unicamente el necesario.
- l).- Dependiendo el área y de las funciones que habrá de desarrollar en la distribuidora el personal nuevo y de promoción se sometera a una prueba de capacitación.

- m).- El personal deberá de demostrar su capacidad y disciplina en el desarrollo de sus diversas funciones.
- n).- Para realizar compras y tomar sus alimentos el personal deberá sujetarse a los días y horarios previamente establecidos.

3.- DESCRIPCION DE FUNCIONES DE LAS PRINCIPALES AREAS

Director General.

Es la máxima autoridad administrativa dentro de la empresa, siendo el regulador de la ejecución de las políticas de administración y decisiones que tome el consejo de administración.

Deberá apoyarse con los ejecutivos de los distintos niveles en los que delegará autoridad y responsabilidad suficiente para que desarrollen en forma óptima las funciones a ellos encomendadas.

Las decisiones que afecten en forma definitiva la trayectoria de la distribuidora deberán ser sometidos a la aprobación del Consejo de Administración.

Gerente General

Su principal función es la de solucionar problemas generales de administración y operación, cerciorandose que se resuelvan en base a las políticas generales de la distribuidora, así como el de presentar cualquier tipo de información y apoyo solicitado por el Director General. Maneja las relaciones humanas y públicas, tanto internas como externas.

Auditoría Interna

Su función principal se enfocará a dos áreas:

- a) Organización
- b) Auditoría

Por lo que respecta al área de organización, vigilará la estricta observancia de los instructivos internos de trabajo, informando - de cualquier desviación al Director General con el objeto de que sean tomadas las medidas correctivas necesarias oportunamente.

En cuanto al área de auditoría deberá cumplir con su programa de trabajo de auditoría interna y proporcionar a los auditores externos la documentación e informes que soliciten.

Gerente de Contabilidad.

Estará bajo su responsabilidad el control contable y fiscal de la distribuidora, cuidando que la contabilidad se encuentre al - - - corriente y que los saldos de cada una de las cuentas muestre la situación real.

Elaborará mensualmente los estados financieros con sus anexos -- respectivos, así como la información estadística requerida por sus jefes superiores.

Gerente de Crédito y Cobranzas.

Tendrá a su cargo el control de cada uno de los clientes, vigilando que cuenten con su estudio económico respectivo, para la autorización de créditos. Así mismo vigilará la correcta custodia y recuperación oportuna de la cartera, promoviendo conjuntamente con el Gerente General todos los recursos legales establecidos.

Gerente de Compras.

Su principal función es la administración del área de compras que abarca lo siguiente:

- 1.- Recibir diariamente a los representantes de ventas de los laboratorios con el fin de analizar nuevos muestrarios de productos estudiando las condiciones de compra para someter a juicio del Gerente General su aprobación o rechazo.
- 2.- Tratar con los proveedores las operaciones de devolución de mercancías cuando éstas no puedan realizarse por deterioro.
- 3.- Cerciorarse que la mercancía comprada reúna las características de calidad, cantidad y precios convenidas.
- 4.- Coordinarse con el Gerente de ventas sobre campañas de ventas de "ofertas"
- 5.- Vigilar los sistemas de organización implantados en la distribuidora en los aspectos que a su función afecten.

Gerente de Ventas

Será el responsable de alcanzar los objetivos de ventas establecidos en la distribuidora, coordinando a los agentes de ventas para el levantamiento de pedidos por zona correspondiente.

Vigilando el rendimiento de cada zona de venta, para tomar oportunamente las medidas necesarias tendientes a evitar pérdidas de clientes por mal servicio de parte de los agentes.

Gerente de Operación.

Su principal función es la solución de todos los problemas relativos al surtido y embarque de la mercancía, así como la vigilancia

en cuanto al control, acomodo, orden y presentación de la misma, además de supervisar el trato de los choferes con los clientes.

Deberá coordinarse con el Gerente de Compras y el Gerente de Ventas para la solución de problemas operativos que permiten el funcionamiento óptimo de la distribuidora.

Gerente de Personal

Su principal función es el control del personal administrativo y el de operación, vigilando que se de cumplimiento a todas las -- disposiciones establecidas. Como proporcionar personal capacita--do a las áreas que lo soliciten, obteniendo esto en base a la -- buena selección para el buen desempeño del trabajo a realizar en la distribuidora.

III.- SISTEMA CONTABLE

III.- SISTEMA CONTABLE

1.- OBJETIVOS.

Los principales objetivos que persigue la implantación de un Sistema de Registro contable con los siguientes:

- a).- Clasificación adecuada de las operaciones que realiza la empresa, logrando con esto una distribución conveniente del trabajo.
- b).- Como consecuencia del punto anterior se logra una simplificación en el registro de las operaciones.
- c).- Comprobación específica y en cualquier momento de cualquier operación registrada.
- d).- Delimitación de responsabilidades al lograr la división del trabajo.
- e).- Proporcionar información adecuada, oportuna, completa y confiable.

2.- CONTROL Y REGISTRO DE LAS OPERACIONES.

El sistema de control y registro de las operaciones para las empresas de este giro y de acuerdo a las necesidades de información contable determinadas en base al estudio específico de estas quedará integrado de la siguiente manera:

Se contara con los libros oficiales de registro los cuales son: Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Inventarios y Balances para citar los más importantes.

El sistema contable estará basado en tres tipos de Pólizas:

- a).- De entradas de efectivo
- b).- De salidas de efectivo.
- c).- De diario.

Creo pertinente señalar que a través de la práctica se han utilizado los conceptos de "Ingresos" y "Egresos" para la clasificación de las pólizas contables, esto se debe principalmente a la facilidad que ofrece en su manejo y a la costumbre adquirida de catalogarlas de esta forma, aunque de hecho existe diferencia en los conceptos de ENTRADA-INGRESO y SALIDA-EGRESO, los cuales a mi consideración tienen un significado distinto, por ejemplo:

ENTRADA

Pago en efectivo y/o cheque que se efectúa a favor de la empresa por concepto de un préstamo personal a un empleado, el cual debe considerarse como una entrada de efectivo y no como un ingreso - aunque su registro se haga por medio de una póliza de ingreso.

INGRESO

Pago en efectivo y/o cheque proveniente de las diversas operaciones que realiza la empresa y el cual afecta en forma directa los resultados de esta, su registro se efectúa en póliza de ingreso.

SALIDA

Pago en efectivo y/o cheque que se hace a un proveedor de la distribuidora el cual es una salida y se contabiliza por medio de una póliza de egresos.

EGRESO

Pago en efectivo y/o cheque de gastos realizados en las diversas - operaciones que realiza la empresa y los cuales afectan directamen- te los resultados de la empresa, su registro se efectua en póliza_ de egresos.

Con los ejemplos anteriores quiero hacer notar que aunque ambos -- conceptos se registran con pólizas similares de nombre, su origen_ es distinto, mientras que las entradas de efectivo no afectan el - patrimonio de la empresa el ingreso si lo hace, y mientras que la_ salida de efectivo no afecta el resultado de la operación el egre- so si lo hace.

En el desarrollo de este trabajo hablaré específicamente de los con- ceptos de Ingresos y Egresos, independientemente de que estos pue- dan o no afectar los resultados de la empresa.

A continuación se hará una descripción de la forma en que se utili- zarán las pólizas correspondientes:

Ingresos:

El departamento de Crédito y Cobranzas entregará a cada cobrador -- según su zona, una relación con los documentos por vencer de cada - cliente para su cobro, firmando la copia de recibido.

Los cobradores una vez efectuada su labor de cobranza pasarán a en- tregar el importe de esta a la caja, en donde se les sellará y fir- mará de recibido (y la fecha), así mismo entregarán en crédito y co- branza la relación en donde se indiquen los documentos cobrados así como los que no lo fueron lo cual originará el reporte diario de có- branza.

Por su parte el cajero elaborará la ficha de depósito la cual debe-- rá amparar el total de los ingresos recibidos y enviará estos para su

depósito a más tardar al siguiente día de trabajo de la distribuidora.

Hecho lo anterior procederá a elaborar el reporte diario de ingresos, el cual se comparará con el reporte diario de cobranza para verificar que sus importes sean los mismos, una vez asegurados de lo anterior se procederá a elaborar la póliza de ingresos en la cual se deberán señalar claramente las cuentas y subcuentas a -- afectar y se anexarán a esta la documentación soporte para su archivo.

Egresos:

Los egresos que se realizarán en la distribuidora serán por los siguientes conceptos:

- . Reembolso del Fondo Fijo
- . Pago de Sueldos y Salarios
- . Pagos a Proveedores
- . Impuestos Retenidos
- . Otros gastos

Para los reembolsos se elaborará una relación a la cual se anexarán los comprobantes debidamente autorizados y requisitados, estos se -- llevarán a cabo de acuerdo a las necesidades de la distribuidora.

Por lo que respecta a Sueldos y Salarios el importe a pagar será el que resulte de la elaboración de la nómina, la cual se firmará de -- revisado y autorizado conjuntamente con el cheque, con el objeto de verificar que los importes sean los mismos.

Los pagos a proveedores se efectuarán en base a la programación de -- pagos y de acuerdo a los vencimientos que indique los contra-recibos respectivos.

Los otros pagos que se lleven a cabo se realizarán a través de solicitudes verbales y siempre con su respectiva comprobación que respalde el egreso debidamente autorizado y requisitado.

Al elaborar el cheque la copia del mismo se utilizará como póliza de egresos, el original será firmado por dos de las personas que tienen autorización para ello. En las copias, en este caso la póliza de egresos se pondrá la firma

La póliza de egresos se pasará al operador de la máquina de contabilidad para su registro, por transcripción Diario General y auxiliares por concentración diaria se afecta al Mayor General.

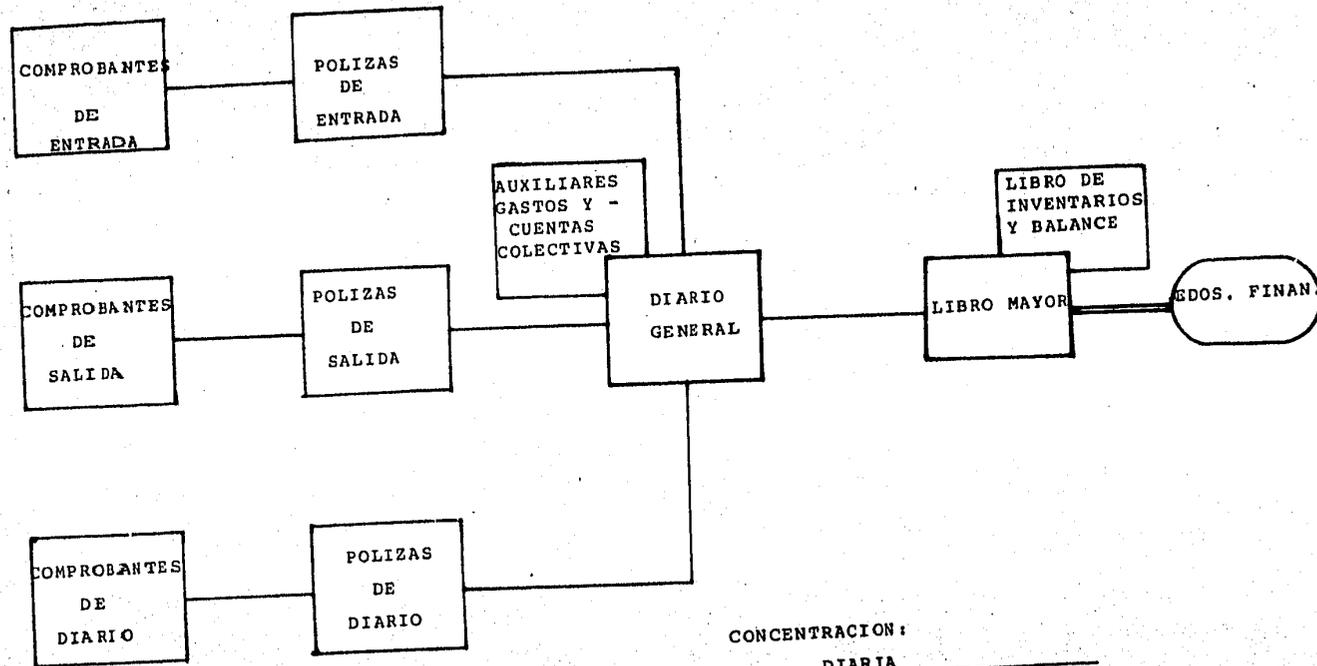
Diario :

Dan origen a las pólizas de diario las siguientes operaciones:

- . Registro de pasivo con Proveedores diversos
- . Registro de pasivos para gastos diversos.
- . En forma general todas aquellas operaciones que generen movimiento contable y que no sean ingresos o egresos.

Se pasará al operador de la máquina contabilizadora los comprobantes que generen alguna de las operaciones mencionadas anteriormente quien firmará de recibido la documentación, con esta el operador registrará simultáneamente en el Diario General, así como en los auxiliares afectando únicamente las cuentas y subcuentas respectivas y formulando en ese momento la póliza de diario.

3.- DIAGRAMA DE CONTABILIZACION



CONCENTRACION:

DIARIA _____

MENSUAL -----

4.- CATALOGO DE CUENTAS

Es de una gran importancia la adecuada clasificación que se haga de las cuentas, la cual deberá diseñarse de tal manera que permita el registrar con la mayor facilidad todos los datos requeridos para la elaboración de la información contable requerida.

Cuenta, es un registro en el que se anotan de acuerdo a ciertos principios, las variaciones de aumento o disminución de determinado renglón de Activo, Pasivo o Capital, definición que nos da el C.P. Maximino Anzures.

El control de todo sistema de contabilidad, se basa primordialmente en el establecimiento de un plan trazado de antemano, el cual es conocido generalmente con el nombre de Catálogo de Cuentas el cual es elaborado tomando como base la frecuencia y variedad de las operaciones realizadas por la empresa.

Se entiende por Catálogo de Cuentas según Roy B. Kester autor del libro "Contabilidad, Teoría y Práctica": la lista o relación de los títulos de todas las cuentas, agrupadas o clasificadas con arreglo a un sistema de clasificación que se adapte a las necesidades particulares del negocio de que se trate.

El mismo autor nos menciona los siguientes Principios aplicables a la clasificación de las cuentas:

- a) La clasificación fundamental ha de ser completa y bien determinada.

- b) El proceso de clasificación ha de partir de lo general a lo particular.
- c) El orden de las cuentas deberá corresponder con el que estas sigan en los estados financieros.
- d) Los títulos adoptados para designar las cuentas, deberán dar a entender el grupo fundamental al que pertenezcan.
- e) No solamente han de adoptarse títulos de información objetiva, sino que es también necesario que estos títulos se apliquen o subdividan por funciones o departamentos.
- f) Deberá dejarse siempre un cierto margen de ampliación para posibles necesidades futuras.

Ya que todas las empresas por su naturaleza evolutiva presentan cambios constantes, es necesaria una vigilancia constante encaminada a determinar si dichos cambios pueden seguir controlándose con las cuentas ya existentes o si es necesario modificar el catálogo de una manera parcial o totalmente. Por lo cual los Catálogos de Cuentas deben mantenerse actualizados, pues sólo así podrán proporcionar informes correctos sobre el negocio.

Las principales ventajas que proporciona un buen Catálogo de Cuentas, de acuerdo al Manual del Contador Público son las siguientes:

- 1.- Tiende a mejorar la calidad de los estados y de los informes contables, principalmente por lo que se refiere a su uniformidad - - además, ahorra tiempo en la preparación de

los mismos.

- 2.- Se da solución a las difíciles tareas de control y estadística contable, dando claridad y facilidad en el análisis de esta.
- 3.- Con el adecuado orden de las cuentas, se logra tener clasificados por grupos, los diferentes aspectos que intervienen en las operaciones contables de una empresa.
- 4.- Junto con su instructivo, constituye una guía que facilita el registro de las operaciones, no siendo necesario para ello personal especializado, lo que significaría economía tanto en tiempo como en costos.
- 5.- Sirve de base para la preparación de Estados Financieros.

Los principales factores que intervienen en la clasificación de las cuentas en los catálogos, de acuerdo al C.P. Maximino Anzures son:

- a) Legales
- b) Financieros y
- c) Administrativos.

Las consideraciones desde el punto de vista legal son:

I.- Se debe tomar en cuenta para la constitución de la empresa, -- leyes y reglamentos que regulan su operación, considerando entre -- otras las de carácter tributario, las de trabajo y las de seguridad -- social, por ejemplo en cuanto a este punto tenemos:

- a) El objeto de la empresa
- b) La forma de adquisición de los bienes
- c) La forma de aportación del capital.
- d) Distribución de los resultados.
- e) Importe del fondo de reserva legal
- g) El tipo de aportaciones ya sea en_ efectivo o especie.

En lo que se refiere a leyes y reglamentos que regulén su operación tenemos las de carácter fiscal, como la Ley del Impuesto sobre la - Renta, dentro de las normas de carácter laboral y de seguridad - -- social tenemos por ejemplo, la Ley Federal del Trabajo, Ley del -- Seguro Social, etc.

II.- El aspecto financiero comprende principalmente:

- a) El mayor o menor grado de disponibilidad de los valores.
- b) El mayor o menor grado de exigibilidad_ de los créditos.
- c) La necesidad de apreciar la eficiencia - financiera, relacionando los conceptos - de resultados para determinar la tasa de rendimiento de cada grupo de valores, -- así como el costo de dicho rendimiento.

III.- Por lo que respecta a las consideraciones de carácter administrativo la investigación se basará en la conveniencia de adoptar medidas de control cuyo reflejo en las cuentas será de: - protección de los bienes, establecimiento de controles de - - producción, medios de distribuir los productos, etc.

Es por esto que es necesaria una clasificación especial para razones de control o de acuerdo con determinadas formas de -- administración y de la siguiente manera el C. P. Anzures nos da un ejemplo:

- a) "La apertura de las cuentas de almacén, cuentas por cobrar y cuentas por pagar, que son consecuencia exclusivamente de procedimientos administrativos".
- b) Existen las cuentas "Liquidadoras" o de distribución -- que no aparecen en el Balance, y que tienen como fin registrar cargos distribuibles o prorrateables, y en general, las que representan costos indirectos.

Para el correcto ordenamiento de las cuentas, destinadas al control de las operaciones se han establecido sistemas simbólicos los cuales fuerón creados por las siguientes razones practicas:

- a) Como medida de orden para el arreglo del plan de cuentas.
- b) Para facilitar las transacciones.
- c) Para facilitar la memorización de las cuentas.
- d) Para ayudar a la fácil localización de las cuentas y -- establecer su debido ordenamiento en el mayor.

- e) Para facilitar la tabulación y recapitulación, así como la formación de la balanza de comprobación.

Existen diversos sistemas simbólicos para la clasificación y ordenamiento de las cuentas, de los cuales citaré los principales:

- 1.- SISTEMA NUMERICO, sus claves consecutivas consisten en -- asignar números por su orden, a una lista de cuentas establecida. A las nuevas cuentas agregadas en la codificación, se les asignarán los números siguientes al último utilizado.
- 2.- SISTEMA ALFABETICO, se basa en la utilización de las literales alfabéticas.
- 3.- SISTEMA MNEMOTECNICO, consiste en el empleo de letras que expresan una característica especial en la cuenta que representan, de tal manera que permiten su memorización, -- este sistema está formado por una combinación de letras y cifras que en ocasiones pueden separarse por medio de un guión para poder clasificar por completo un objeto determinado dentro de un sistema muy numeroso.
- 4.- SISTEMA DECIMAL, esta basado en los números decimales, -- consiste en dividir los capítulos, grupos, clases, subclases, cuentas y subcuentas en la misma forma que el sistema decimal establece, en el que una unidad de rango superior contiene diez unidades de rango inferior siguiente.

De los sistemas antes mencionados el más ventajoso desde mi punto de vista es el Sistema Decimal, el cual puede ampliarse en forma indefinida para abarcar así un gran número de cuentas y tiene por lo tanto la elasticidad suficiente para acomodarse a cualquier número de adiciones futuras que convenga introducir en el sistema, o eliminar cuentas inútiles del mismo.

En base a las necesidades y al tipo de operaciones que realizan las empresas distribuidoras de productos farmacéuticos se presenta el - Catálogo de Cuentas, que a mi juicio cubre de una manera completa - todas y cada una de las operaciones que efectua.

El Catálogo de Cuentas esta clasificado de la siguiente manera:

- 1.- Cuentas de Activo
- 2.- Cuentas de Pasivo
- 3.- Cuentas de Capital
- 4.- Cuentas de Resultados Acreedoras.
- 5.- Cuentas de Resultados Deudoras
- 6.- Cuentas de Orden.

Asimismo, se utilizó el sistema simbólico basado en decimales, ya -- que como se comento anteriormente este sistema clasifica las cuentas de una manera bien definida y precisa reduciendo al máximo los errores en que posiblemente se podría caer y facilitando al usuario su - memorización.

CATALOGO DE CUENTAS.

1.- ACTIVO

10/12

CIRCULANTE

101 Fondo Fijo de Caja.
 102 Bancos.
 103 Documentos por Cobrar.
 104 Clientes.
 105 Deudores Diversos
 106 Inversión Temporal en Valores
 107 Almacén General
 108 Anticipos
 109 Depósitos en Garantía.

11/15

FIJO

III Mobiliario y Equipo de Oficina
 III R Depreciación Acumulada de Mobiliario y Equipo de Oficina.
 II2 Mobiliario y Equipo de Almacén.
 II2R Depreciación Acumulada de Mobiliario y Equipo de Almacén.
 II3 Equipo de Transporte
 II3R Depreciación Acumulada de Equipo de Transporte.

12/17

DIFERIDO

121 Gastos de Organización
 121R Amortización Acumulada de Gastos de Organización

- 122 Gastos de Instalación
- 122R Amortización Acumulada de Gastos de Instalación.
- 123 Gastos Anticipados.

2.- PASIVO

20/21

CIRCULANTE

- 201 Documentos por Pagar
- 202 Acreedores Diversos.
- 203 Proveedores.
- 204 Prestamos Bancarios.
- 205 Sueldos por Pagar
- 206 Impuestos por Pagar.

21/25

A LARGO PLAZO

- 211 Documentos por Pagar.
- 212 Créditos Hipotecarios.

3.- CAPITAL

30/31

- 300 Capital Social.
- 301 Reserva Legal
- 302 Reserva de Reinversión.
- 303 Resultado de Ejercicios Anteriores.
- 304 Resultado del Ejercicio

4.- CUENTAS DE RESULTADOS ACREEDORAS

40/41	400	VENTAS.
	401	Productos Financieros.
	402	Otros Ingresos.

5.- CUENTAS DE RESULTADOS DEUDORAS..

50/52	500	Costo de Ventas
	501	Gastos de Administración
	502	Gastos de Venta.
	503	Gastos de Embarque.
	504	Gastos de Almacén
	505	Impuestos
	506	Gastos Financieros

6.- CUENTAS DE ORDEN

60/60

600	Fianzas Contratadas
601	Documentos Descontados.

SUB-CUENTAS DE RESULTADOS400 VENTAS

01	Medicinas.
02	Perfumería.

500 COSTO DE VENTAS

01	Medicinas
02	Perfumería

501 GASTOS DE ADMON.

- 01 Sueldos.
- 02 Tiempo Extra
- 03 Gratificaciones
- 04 Indemnizaciones.
- 05 Honorarios.
- 06 Gastos de Representación.
- 07 Donativos
- 08 Primas, Fianzas y Seguros.
- 09 Renta
- 10 Papelería y Artículos de Escritorio.
- 11 Pasajes.
- 12 Correos, telegrafo y telex.
- 13 Telefonos.
- 14 Luz y Agua
- 15 Mantenimiento de equipo de oficina
- 16 Depreciación de equipo de oficina.
- 17 Cuentas Incobrables.
- 18 No deducibles
- 19 Diversos

502 GASTOS DE VENTA

- 01 Sueldos
- 02 Comisiones.
- 03 Viáticos.
- 04 Premios y concursos.
- 05 Catálogos
- 06 Publicidad.

503 GASTOS DE EMBARQUE

- 01 Sueldos
- 02 Gasolina y Lubricantes
- 03 Refacciones y Accesorios
- 04 Depreciación de equipo de transporte.
- 05 Uniformes.
- 06 Mantenimiento de equipo de transporte

504 GASTOS DE ALMACEN

- 01 Sueldos
- 02 Material de empaque
- 03 Gastos de inventario
- 04 Uniformes
- 05 Mantenimiento de equipo de almacén.

505 IMPUESTOS

- 01 I.S.P.T.
- 02 1% sobre remuneraciones pagadas.
- 03 INFONAVIT
- 04 Cuotas al I.M.S.S.
- 05 Tarjetas sanitarias.
- 06 Tenencias, placas y revisado de autos.
- 07 Multas y recargos.
- 08 Otros impuestos y derechos.

506 GASTOS FINANCIEROS

- 01 Intereses sobre préstamos.
- 02 Comisiones y situaciones bancarias.
- 03 Intereses pagados.
- 04 Pérdida en cambios

5.- GUIA CONTABILIZADORA

Es tan estrecha la relación que guardan el Catálogo de Cuentas y su manual o instructivo que es difícil imaginar que catálogo pueda por sí solo, dar un servicio eficaz en la misión informativa de un sistema contable. Ya que si no existe uniformidad en el registro de los conceptos, los Estados Financieros resultantes mostrarán información inconsistente lo cual representaría una completa desorientación de los directivos o lectores interesados en ello.

Por este motivo es necesario el formular un manual o instructivo que sirva como guía para la contabilización del Catálogo de Cuentas, así la información que proceda de un sistema de contabilidad con tal base, será de gran utilidad para la toma de decisiones dentro de la empresa. El manual es un medio auxiliar que sirve para dar al Catálogo de Cuentas una construcción más racional, facilita una explicación de la naturaleza de las cuentas y las funciones que tienen, indicando la forma de como afectar cada cuenta, ya sea por operaciones corrientes o para las de cierre de ejercicio, señalando los dos términos de cada asiento y en su caso lo que su saldo represente.

Al observar detenidamente el Catálogo de Cuentas propuesto para las empresas distribuidoras de productos farmacéuticos no podemos percatar que las cuentas en este presentadas no requieren de una explicación especial para su movimiento ya que son las que generalmente utilizan la mayoría de las empresas pequeñas y medianas para el registro de sus operaciones, por lo tanto no consideré necesario el hacer una explicación detallada del catálogo.

IV.- CONTROL DE LOS INGRESOS Y
EGRESOS

IV.- CONTROL DE LOS INGRESOS Y EGRESOS

1.- IMPORTANCIA

En la actualidad ninguna empresa puede prescindir de controles internos, los cuales coordinados con el sistema contable adoptado por la distribuidora tendrán como finalidad el tratar de abatir costos reduciendo al máximo los desperdicios, prevenir fraudes y malos manejos de los ingresos obtenidos, evitar mano de obra ociosa, etc.

No por el hecho de dirigirme de manera específica al Control de los Ingresos y Egresos, dejan de tener una importancia relevante todas - las operaciones que se realizan dentro de la empresa, las cuales - - también requieren de controles bien establecidos que aseguren el óp-
timo desempeño de estas.

Para poder apreciar la forma de como debe funcionar el Control Interno de la distribuidora, se hará una descripción de manera general de este enfocado a los renglones antes mencionados.

2.- CONTROL INTERNO

De acuerdo a la definición del Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores en su estudio Internal Control publicado en noviembre de 1948 que nos dice:

El control Interno comprende el plan de organiza-
ción así como todos sus métodos y procedimientos
que en forma coordinada se adoptan en un negocio
para la protección de sus activos, la promoción
de eficiencia de operación, la obtención de - -

información financiera correcta y segura, y la adhesión de las políticas prescritas por la dirección.

En la definición anterior que a mi parecer es la más completa y que ofrece una adecuada comprensión de su contenido, se pueden destacar claramente los objetivos que persigue el Control Interno los cuales son:

- a) Obtención de información financiera correcta, segura y oportuna.
- b) Protección de los activos del negocio
- c) Promoción de eficiencia de operación.

De dichos objetivos se desprenden los elementos del Control Interno y que son:

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

De la anterior clasificación surgen otros elementos que intervienen a su vez en cada uno de ellos y del análisis de cada uno de estos se determinarán las siguientes medidas de Control Interno para las Cuentas de Ingresos así como la de Egresos, las cuales se hacen de manera enunciativa más no limitativa, es decir que se les dará el alcance determinado de acuerdo a los resultados que se vayan obteniendo, pudiendo ser este examen de mayor o menor alcance dependiendo también del criterio de la persona encargada de su revisión:

INGRESOS:

- a) Deberá existir autorización del Consejo de Administración de todas las cuentas bancarias, así como de las personas que las manejaran y firmaran.
- b) Se deberá encontrar centralizada la responsabilidad por los cobros y los depósitos de efectivo en el menor número posible de personas.
- c) Todos los empleados que participen en el manejo de efectivo y valores deberán encontrarse adecuadamente afianzados.
- d) Deberán encontrarse clara y expresamente delimitadas las labores de los cajeros, evitando que intervengan en operaciones tanto de autorización de movimientos de entrada y salida de dinero, como en las de registro contable, por ejemplo:
 - . Preparar facturas de venta o llevar registro de estas.
 - . Preparar o aprobar comprobantes de pago.
 - . Firmar documentos o aceptaciones por pagar.
 - . Registrar el Libro Mayor o el Registro de Póliza.
 - . Autorizar las concesiones o ampliaciones de crédito o aprobar los descuentos, las devoluciones o las rebajas a los clientes, etc.
- e) Que exista un registro que controle las entradas diarias de efectivo, (recibos prenumerados, relaciones de cobranza, valores recibidos por correo, etc.) y que se haga la verificación de este control por una persona distinta a la que lo elaboró.

- f) Se deberán depositar diariamente los ingresos intactos y sin ningún retraso o a más tardar, el siguiente día laborable después de recibidos estos.
- g) No se pagarán cheques por ningún motivo, con el - - efectivo recibido.
- h) Cuando se reciban cheques se hará su endoso restrictivamente y en forma inmediata.
- i) Que las partidas de conciliación, resultantes de las conciliaciones bancarias sean investigadas y en su - caso ajustadas regularmente por una persona independiente al manejo y custodia de los fondos.
- j) No deberán mezclarse las entradas de efectivos con - los fondos fijos de caja.

EGRESOS:

En consideración que el concepto de Egresos se encuentra en intima relación con ciertas secciones en que pudiera clasificarse un sistema de Control Interno para cada una de ellas, por ejemplo, - egresos de caja, compras, cuentas por pagar, nóminas, etc. se enfocaran las medidas de control interno, en forma específica a la función de el Fondo Fijo de Caja, quedando a criterio de la persona encargada de su exámen el alcance que se dará a dichas - - pruebas:

- a) Todos los pagos que se efectúen por medio del Fondo - Fijo deberán hacerse contra entrega de los comprobantes respectivos, debidamente aprobados y autorizados.

- b) No deberán mezclarse los montos del fondo fijo con los ingresos de caja.
- c) Deberá recaer en una sola persona la responsabilidad del Fondo Fijo.
- d) Deberán cancelarse con el sello de pagado (y la fecha) los comprobantes pagados, para así evitar el pago duplicado de estos.
- e) Los cheques para reposición del Fondo Fijo deberán expedirse a la orden de la persona que tiene la custodia del mismo.
- f) No deberán pagarse cheques a ninguna persona, con el dinero del Fondo Fijo.

3.- PROCEDIMIENTOS GENERALES

A continuación se dará una breve explicación del procedimiento de recepción de los ingresos, así como el de los egresos efectuados por medios del Fondo fijo de caja

INGRESOS:

- 1.- El importe de las cobranzas diarias, se reportará por cobrador, detallando claramente el efectivo, así como los comprobantes; entregándolo a la caja con los recibos de cobranza respectivos (copia) los cuales se encontrarán foliados.
- 2.- El Cajero efectuará el recuento de inmediato del efectivo y verificará los comprobantes recibidos, en presencia del cobrador, con el objeto de comprobar que las --

cifras indicadas en los recibos de cobranza sean correctas y exactas, debiendo de firmar de recibido (y la fecha) en la copia del cobrador de -- que se trate.

- 3.- Una vez recibidos por el cajero todos los ingresos, procederá a elaborar las fichas de depósito correspondientes, y enviará inmediatamente al -- banco el efectivo y los documentos para su depósito, contando para esto con el sistema de seguridad más apropiado para la distribuidora.
- 4.- El cajero en base a los recibos de cobranza recibidos (copia), deberá formular el registro diario de entradas, el cual deberá corresponder con las fichas de depósito enviadas al banco.

EGRESOS. (Fondo Fijo de Caja)

- 1.- El reembolso del fondo fijo se efectuará de acuerdo al volúmen de operaciones y a su monto, el día que sea necesario.
- 2.- Para poder efectuar el reembolso del Fondo se deberá anexar a los comprobantes una tabulación de tira sumadora, con el importe a reembolsar.
- 3.- Para proceder al pago de los comprobantes presentados deberán estar previamente autorizados y con el visto bueno, tanto del Gerente del área correspondiente así como de la persona responsable de su registro.
- 4.- El cajero presentará sus comprobantes con la tabulación respectiva a la persona indicada para autorizar su reembolso.

Esta persona será la que se encargue de verificar la tabulación, revisará los comprobantes que --- reúnan los requisitos fiscales necesarios, etc. y formulará una orden de pago a favor del cajero y en la cual se hará la aplicación contable de los gastos según corresponda.

V.- METODO DE VALUACION DE LOS INVENTARIOS

V.- METODO DE VALUACION DE LOS INVENTARIOS.

I.- IMPORTANCIA DE LOS INVENTARIOS

Es indiscutible la importancia de los inventarios dentro de toda empresa, en si representa el renglón más relevante de los activos del negocio ya que del manejo que se haga de estos se derivarán las ganancias o las pérdidas que en un momento dado se puedan tener.

Los inventarios generalmente incluyen unicamente partidas de bienes muebles tangibles que se venderan o que entraran en la producción de artículos para ser vendidos en el curso normal de operaciones, - habría que considerar que existen empresas dedicadas a la venta de terrenos en las cuales sus inventarios estarían formados por bienes considerados por su naturaleza como inmuebles.

Los inventarios en todas las empresas siempre van clasificados en el rubro de Activo Circulante, ya que éstos generalmente son considerados de más facil realización con respecto a otras cuentas.

Como resultado de lo anterior toda empresa comercial a sentido la necesidad de controlar en forma eficiente sus existencias de mercancías, necesidad que contablemente ha originado como resultado la -- creación de diversos métodos tanto de registro como de valuación de los inventarios.

En virtud de que la intención de este capítulo es la de hablar -- sobre los métodos de valuación de los inventarios solamente señalaré en forma general cuales son y en que consisten los métodos de registro más importantes para éstos:

Método Global :

En este método el movimiento que tienen las mercancías es controlado por medio de la cuenta denominada "Mercancías Generales", la -- cual recibe los asientos para contabilizar las compras, los gastos -- sobre compras, las rebajas y devoluciones sobre compras, las ventas y las rebajas y devoluciones sobre ventas.

El saldo de esta cuenta no tiene una naturaleza definida, ya que se desconoce el costo de las mercancías en existencia así como la utilidad o pérdida en la compra y venta de mercancías.

En vista de lo anterior es necesario efectuar inventarios físicos -- de mercancías al finalizar el ejercicio. De esta manera se podrá co -- nocer el valor real de las existencias el cual deberá quedar repre -- sentado en el saldo de la cuenta de Mercancías Generales, asimismo las diferencias resultantes del inventario físico y la cuenta de -- mercancías deberán ser aplicadas a los resultados de la operación.

Una vez ajustada la cuenta de tal forma que esta represente la situa -- ción real en relación a las operaciones que a ella se refirió se -- podrá conocer también los resultados reales de la operación de -- compra-venta.

Método Analítico o Pormenorizado :

Consiste en establecer cuentas diferentes para el registro de las di -- versas operaciones que se llevan a cabo en relación a la compra-ven -- ta de mercancías.

El método tiene como finalidad la de proporcionar en forma separada -- las operaciones de compra, bonificaciones, rebajas y devoluciones so -- bre compras, ventas, bonificaciones, rebajas y devoluciones sobre --

ventas y así con estos datos al finalizar el ejercicio se podrá de terminar la importancia relativa de cada una de estas operaciones en la producción de los resultados.

Tales cuentas son consideradas como de sistema ya que los saldos que estas presentan al terminar el período serán disminuidos de la operación que los origino quedando así el saldo neto de las compras efectuadas así como el de las ventas realizadas.

Este método ofrece la ventaja con respecto al método global de poder contar en cualquier momento con información acerca del volúmen de compras, ventas y demás cuentas que este comprende.

Es conveniente señalar que en este método también es necesario el practicar inventarios físicos al finalizar el ejercicio ya que mediante estos se logrará conocer el saldo real de los materiales en existencia y al mismo tiempo nos servirán de base para determinar el costo de la mercancía vendida, el cual afectará de manera directa los resultados.

Método de Inventarios Perpetuos

Consiste en controlar en cuentas por separado tanto las existencias de mercancías, ventas y costo de ventas, para tal fin son utilizadas las cuentas de Almacén, Ventas y Costo de Ventas respectivamente.

Según este procedimiento al registrar cada venta se asienta en forma simultánea el costo de la mercancía vendida quedando así separados y bien definidos los elementos que la integran.

Este método funciona en base a registros auxiliares para cada uno de los diferentes artículos adquiridos, en los cuales se detallan el número e importe de artículos adquiridos, número e importe de las salidas de estos y el número e importe de las existencias.

Este método a diferencia de los anteriores presenta como ventaja - que al registrarse de manera simultánea a cada venta su costo correspondiente se pueda contar de manera confiable y oportuna con - el saldo de la cuenta de almacén así como conocer el resultado de la operación.

Es recomendable efectuar inventarios "físicos" periódicos a fin de cotejar las cifras que resulten de estos con las que muestran los registros contables y en caso de existir diferencias efectuar las correcciones y/o los ajustes necesarios una vez investigadas.

2.- CARACTERISTICAS DE LOS METODOS DE VALUACION

Al hablar del concepto de valuación de los inventarios se puede decir que es la conversión a términos monetarios de los bienes determinados en especie a fin de representarlos en las cuentas y estados que por su naturaleza se llevan en unidades monetarias.

Debe entenderse por valuación de los inventarios el procedimiento por medio del cual se va a determinar el costo de las mercancías aplicables a los resultados futuros. Entendiendo por costo, el importe de la adquisición de las mercancías más los gastos relativos a esta, tales como: fletes, acarreos, gastos de manejo, seguros, etc.

En el caso de las empresas distribuidoras de productos farmacéuticos en las que sus ventas son de un producto el cual ya ha sido manufacturado se habla de Costos Históricos o reales los cuales son aplicables cuando se tiene establecido un sistema de inventarios perpetuos.

Tomando en consideración la imposibilidad de valuar los inventarios a un costo real, lo cual implicaría marcar la mercancía pieza por pieza según factura además del problema que se tendría de acumular a esta los gastos por transporte y manejo aplicables se han ideado diferentes métodos para valuar las existencias a un precio de costo aproximado los cuales son:

- 1.- Costos Identificados.
- 2.- Costos Promedio.
- 3.- Primeras Entradas, Primeras Salidas
(PEPS)

4.- Últimas Entradas, Primeras Salidas.

(UEPS)

5.- Detallistas.

Y cuyas características principales se mencionan a continuación:

1.- Costos Identificados.

Todos los artículos que forman el inventario deberán valorizarse --- con los precios de factura y demás gastos que realmente correspondan a su adquisición.

Este método reúne todas las características del costo histórico pero trae consigo todas las desventajas comentadas al inicio de este capítulo por lo que considero que no es aplicable en un sistema de inventarios perpetuos en el que las mercancías que se venden son de gran rotación y complicandose aún más si tomamos en cuenta que sería necesario para la valuación identificar la factura correspondiente a numerosos artículos.

2.- Costos Promedio.

Consiste en que cada vez que se efectúa una operación de entrada o salida de cualquier artículo, se procede a hacer el cálculo del costo promedio de las existencias dividiendo el costo total entre el número de unidades, valuando de esta manera tanto las salidas como el inventario al último costo promedio.

3.- Primeras Entradas, Primeras Salidas . (PEPS)

Esta basado en la suposición de que los primeros artículos que entran al almacén de la empresa son los primeros en salir para su venta, por que al seguir este procedimiento las existencias al finalizar el -

ejercicio quedarán valuadas a los costos de las últimas adquisiciones. Lo anterior es una mera suposición contable, es decir, el método funciona únicamente en los registros, sin implicar la necesidad de que el almacenista forzosamente entregue los artículos de la primera entrada, después los de la segunda y así sucesivamente.

Por lo tanto para determinar el valor de las existencias que forman parte del inventario físico final, se utiliza el último precio de compra y en caso de que la existencia fuera mayor que la que ampara la factura se tomará la penúltima partida y así sucesivamente.

Puesto que se basa en el costo de la última factura que generalmente es el precio más alto y considerando que si los precios varían en forma ascendente como es el caso de los países que sufren inflación se estaría mostrando una utilidad mayor a la que verdaderamente debería considerarse.

Aún teniendo en cuenta que este método está basado en los costos históricos, no es conveniente su implantación ya que la tendencia inflacionaria en nuestro país es de un incremento constante.

4.- Últimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS)

Consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén, son los primeros en salir de él, por lo que al seguir este procedimiento las existencias al finalizar el ejercicio quedarán valuadas a los costos de las primeras adquisiciones. Al igual que el método anterior (PEPS) no implica que el almacenista entregue los últimos artículos comprados.

El costo de los artículos vendidos se aproxima al costo de reposición por el hecho de que se consideran vendidos los de la última compra hasta que ésta se agota, después la anterior y así sucesivamente.

Es recomendable este método en aquellas empresas en donde se manejan artículos de lenta rotación así como mercancías que tiendan a pasar de moda rápidamente. No obstante por ser muy conservador y dada la tendencia actual en el aumento de los precios, puede ser aplicable en cualquier empresa comercial, pues generalmente los costos de venta serán reales.

Es pertinente señalar que al igual que el método PEPS, el Balance no muestra en la mayoría de las veces una situación real, pues los precios pueden estar fuera de lugar y no corresponder a dichos artículos.

5.- Detallistas.

En este método el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precio de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta.

El método de detallistas es esencialmente un método de promedios, tanto de costos como de utilidad bruta, es por esto que las mercancías que en él se controlan, además de guardar relación comercial entre sí, deben agruparse en departamentos con porcentaje de utilidad bruta semejante. Al llevar a cabo la determinación y valoración de los inventarios deberán tomarse como base los porcentajes aplicables a cada sección o grupo de mercancías, nunca un porcentaje promedio de las diversas secciones.

Son las empresas que se dedican a la venta al menudeo las que utilizan generalmente este método por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventarios, pues aprovecha la circunstancia de que la mercancía que se vende al menudeo es marcada con el precio de venta, artículo por artículo.

Una vez que se ha tomado el inventario de cada tipo de artículos a los precios de venta, se multiplica el inventario a precio de venta por el porcentaje de costo previamente determinado, obteniendo así el inventario a precio de costo.

Se considera que el precio de venta, representa el 100% en la determinación de los márgenes de utilidad, de los gastos y de los resultados.

El funcionamiento de este método es factible de dos maneras:

Como parte integrante del sistema contable de la empresa a bien operar en forma independiente a la contabilidad de la misma.

Si el método forma parte del sistema contable de la empresa las estadísticas del movimiento de mercancías se registran en diversos diarios de los cuales se concentran los datos en el mayor.

Si funciona en forma independiente, los asientos relativos al movimiento de las mercancías se registran de acuerdo con el sistema contable que tengan establecido en la empresa como si no se hubiere implantado el sistema de detallistas. Al finalizar un determinado periodo se concilian las cifras de la contabilidad con los datos que proporcione el método.

En forma independiente del control que proporciona el método de detallistas es necesaria la práctica de inventarios físicos periódicos de las diversas secciones del almacén.

3.- SELECCION DEL METODO DE VALUACION

Antes de determinar el Método de Valuación de inventarios que considero el más apropiado para las empresas distribuidoras de productos farmacéuticos, analizaremos las características principales de los artículos que estas almacenan para su venta:

- a) Existe una gran diversidad de artículos, aunque de la misma naturaleza (medicinas).
- b) Existen un gran número de operaciones de venta de artículos de bajo precio.
- c) Los periodos de realización de los productos tienen que ser cortos con el fin de obtener utilidades, esto trae como consecuencia una gran rotación de inventarios.
- d) Existe una gran dificultad en mantener un control adecuado sobre los artículos debido - - principalmente a:
 - . La gran variedad de artículos.
 - . Existe la posibilidad de tomar fácilmente las mercancías debido a su reducido tamaño y al número de surtidores que se requiere dentro del almacén.

Ya mencionados anteriormente los métodos de valuación correspondientes al costo histórico o real, así como los aspectos más importantes de cada uno de estos y basado en las características de las mercancías que manejan las empresas origen de este estudio, llegué a la conclusión que el método apropiado para la valuación de sus inventarios es el de Detallistas el cual ofrece las siguientes ventajas:

- 1.- Asegura un control adecuado de los inventarios por líneas así como porcentajes de utilidad bruta semejantes.
- 2.- Permite un efectivo sistema de verificación diaria en cuanto a la debida recopilación de las operaciones de venta, estadísticas de ventas, ingresos, etc.
- 3.- Supervisión y entrenamiento adecuado del personal.

Considerando que el método de detallistas valora los inventarios a precios de venta se mencionarán a continuación los términos utilizados en el método así como su significado:

Precio de Venta Inicial:

Es el valor marcado inicialmente a las mercancías, para ofrecerlas a los clientes.

Margén de Utilidad Bruta :

Es el valor que se agrega al costo del artículo para cubrir gastos, proveer contingencias y obtener utilidades.

Margen de Utilidad Bruta Inicial:

Es la diferencia entre el precio de venta inicial y el costo.

Factor de Costo :

Es el porcentaje que aplicado al precio de venta arroja el precio de costo y se obtiene dividiendo el importe a precio de costo entre el importe a precio de venta.

Como ya se comento anteriormente el método de detallistas puede funcionar de dos formas las cuales son:

- 1.- Como parte integrante del sistema contable de la empresa.
- 2.- En forma independiente a la contabilidad de la misma.

En el caso de que la implantación se hiciera como parte integrante del sistema contable sería necesario el utilizar en forma coordinada los registros auxiliares correlativos al método de detallistas y los registros resultantes del sistema de contabilidad adoptado por la empresa, con el fin de obtener los resultados esperados.

Por otra parte si su implantación se llevase a cabo en forma independiente a la contabilidad de la empresa sería necesario la conciliación periódica de las cifras que muestren por una parte el método de detallistas y por otra los registros contables de la distribuidora.

Por lo cual es recomendable la toma física de los inventarios de manera periódica con el fin de poder comparar las cifras resultantes.

de este con las que nos muestran los registros contables.

En el capítulo relativo a Control de Inventarios se abundará sobre los inventarios físicos.

Considerando que el volúmen de operaciones que realiza cada distri
buidora de medicinas es distinto y por el hecho de no querer esta-
blecer una limitante al hacer referencia en especial de alguna de_
las dos formas en que puede funcionar el método de detallistas dentro
de la empresa me concretaré a decir que cualquiera de la que -
sea implantada en la distribuidora deberá sujetarse a los contro--
les, procedimiento, y condiciones que de una manera implícita trae
consigo el método señalado para así lograr todas las ventajas que_
este ofrece.

Un papel muy importante para el funcionamiento óptimo del método -
es el que juega el personal que en el interviene, el cual deberá -
sujetarse a una disciplina estricta en todos los ordenes, cumplien
do con sus funciones eficientemente.

Cualquier error que se cometa ocasionará que la información proporcionada
por el método sea errónea y resulte peligroso apoyar deci-
siones en sus cifras.

VI.- CONTROL DE INVENTARIOS

VI.- CONTROL DE INVENTARIOS

1.- Objetivos

El control de inventarios comprende las medidas adoptadas por la empresa para proteger los artículos que esta almacena para su venta.

Los principales objetivos que persiguen estas medidas de control de acuerdo al libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos son los siguientes:

- 1.- Comprobación de la existencia física de los inventarios, es decir que las cifras resultantes de los recuentos físicos efectuados coincidan con las que muestran los registros contables de la empresa.
- 2.- Que el método de valuación de los inventarios seguido por la empresa este de acuerdo con principios contables generalmente aceptados y que la aplicación de estos se haga en forma consistente.
- 3.- Que los artículos almacenados se encuentren en buenas condiciones de uso o de venta, y en caso de existir materiales en mal estado, obsoletos o de lento movimiento que se encuentren establecidas las provisiones necesarias que reconozcan la pérdida de valor al disponer de estos.
- 4.- Que exista documentación por medio de la cual la empresa compruebe la propiedad de los artículos y materiales.

- 5.- Que no existan gravámenes u otros compromisos que afecten directamente a las existencias y_ en su caso así indicarlo.

2.- Control Interno.

Como ya se comento en capítulos anteriores uno de los objetivos del control interno es el de proteger los activos de la empresa, en - - este caso hablaré de los procedimientos de control que se deben --- adoptar dentro de la empresa con el fin de asegurar los mejores resultados en el manejo de los inventarios.

Debo aclarar que la amplitud que se de a las medidas de control -- interno que a continuación se comentarán dependerá de los resulta-- dos obtenidos con anterioridad y se harán en forma enunciativa, es_ decir, que podrán ser aumentadas o en su caso disminuidas quedando_ esto a juicio de la persona que intervenga directamente en su revisión.

- Medidas de Control Interno - (de "Normas y Procedimientos de Auditoría.)

Inventarios.

- 1.- Que se encuentre claramente definida la responsabi_ lidad en cuanto a la custodia de los inventarios, _ y que esta se encuentre delegada en una sola perso_ na.
- 2.- Debe de existir una adecuada separación de labores en cuanto a almacenistas, jefe de compras, ventas, registros en contabilidad, etc.

- 3.- Que exista control de las existencias físicas así como de sus movimientos por medio de los registros adecuados de preferencia inventarios perpetuos.
- 4.- Deberán de efectuarse comparaciones periódicas de auxiliares contra mayor y existencias físicas.
- 5.- Planeación y ejecución de inventarios físicos regularmente así como su recopilación, valuación y comparación con libros realizando investigaciones exhaustivas de las diferencias que resulten.
- 6.- Que se efectúe la comprobación aritmética de los inventarios finales o periodicos por los empleados de la empresa.
- 7.- Deberá de registrarse oportunamente todo lo que se recibe así como el pasivo correspondiente.
- 8.- Deberá contarse con un procedimiento de verificación de facturas antes de su pago o registro contra entradas al almacén y que todo sea contabilizado en el periodo que corresponde.
- 9.- Deberá existir un método de valuación de inventarios, incluyendo las bases seguidas para el registro y acumulación de los gastos indirectos.

10.- Revisión periódica y determinación de material defectuoso u obsoleto. Castigo oportuno y ventas inmediatas de ese material.

11.- Deben existir seguros adecuados para cubrir -- riesgos en los inventarios (por incendio, humedad, etc.) incluyendo las fianzas del personal que interviene en su manejo

3.- Procedimientos para la Toma de Inventarios.

Una de las medidas de control de inventarios es la toma física de estos y que en mi opinión requireré de una explicación más amplia en vista de la importancia que esta representa. Aunque no por este hecho dejan de tener la misma relevancia todas las medidas de control interno antes comentadas ya que con la implantación -- que en forma coordinada se haga de cada una se lograrán mayores -- beneficiós para la empresa.

La toma física de los inventarios es el recuento de los artículos a una fecha dada que efectúa la empresa para determinar las cantidades reales en existencia.

Los objetivos que persigue la toma física son los siguientes:

- 1.- Determinar que las existencias físicas sean las que se encuentran registradas en contabilidad.
- 2.- Determinar que los artículos se encuentren en buenas condiciones para su venta.
- 3.- En forma general efectuar el inventario de todos los artículos que se encuentren en el almacén.

Con el fin de garantizar una buena toma física de inventarios será indispensable observar los siguientes aspectos:

- a) Se deberán dar instrucciones por escrito de los procedimientos a seguir para la toma física.

- b) Que los artículos a inventariar sean acomodados - ordenadamente y sean fácilmente identificables.
- c) Deberá existir un control adecuado de las entradas y salidas de materiales durante el inventario, mediante cortes oportunos de los documentos con -- que se operen dichos movimientos.
- d) Las mercancías para ser embarcadas o en consignación se deberán tener bien separadas del resto propiedad de la empresa.
- e) Que se separén los materiales defectuosos u obsoletos.
- f) La toma física se deberá efectuar con conteos dobles y las diferencias sean investigadas de inmediato mediante un tercer conteo conciliador.

El procedimiento a seguir en la toma física de los inventarios una vez analizados los puntos anteriores será el siguiente:

El recuento se iniciará de acuerdo con los horarios y días previamente indicados, interviniendo los grupos que sean necesarios los cuales estarán formados de preferencia por personal del almacén ventas y - contabilidad.

Por ningún motivo deberá recibirse mercancía de los proveedores, al mismo tiempo se suprimirá totalmente las salidas de mercancías en el transcurso del inventario.

Como ya se indico en el recuento físico intervendrán elementos del área de ventas y almacén bajo la supervisión del departamento de contabilidad en coordinación con auditoría.

Existirá una mesa de control a la cual se deberá dirigir todo el personal que participe en el recuento con el fin de solicitar información y hacer consultas o aclaraciones sobre problemas que surjan en el transcurso del inventario.

En esta mesa de control se llevarán los registros en los cuales serán controladas las hojas de inventario entregada a cada grupo así como la devolución de estas.

4.- Formato de Lista de Inventarios

Considero pertinente el señalar las características que deben de reunir las hojas de inventario lo cual hará mas fácil su manejo así como su control.

Las hojas impresas para tal objeto deberán cubrir los siguientes -- conceptos:

- . Deberán de estar foliadas progresivamente.
- . Deberá indicarse la fecha en que se efectúe el recuento físico en cada una de las hojas.
- . Se indicará en estas la localización de las mercancías inventariadas permitiendo así fácilmente su recuento.
- . En la columna de descripción, se indicará con claridad todas las especificaciones de la mercancía, lo cual -- permitirá su identificación en forma rápida y precisa.
- . Deberán indicarse claramente los concepto de "contado" y "anotado" con los que se identificarán los nombres de las personas que hubiesen realizado esta operación -- las cuales aclararán cualquier duda que surja al respecto.
- . En la columna de cantidad se anotarán el número de unidades en existencia.

- . En la columna de precio unitario deberán anotarse los precios de venta con toda precisión y claridad según el artículo de que se trate.

En mi opinión estas son las características que deben reunir las -
hojas de inventario pero dichos conceptos podrían ser modificados -
de acuerdo a las necesidades de la empresa.

5.- Actividades Generales.

Una vez señalados los aspectos más importantes en cuanto a los objetivos, control interno y procedimientos de la toma física de los inventarios se hará una breve descripción de las actividades seguidas en el desarrollo de la toma física en las empresas origen de este estudio:

- 1.- Se acomodará la mercancía para su recuento por grupos, es decir, por proveedor.
- 2.- La mercancía deberá ser acomodada de tal manera que facilite su recuento y no exista el peligro de incurrir en duplicidad u omisiones, principalmente aquellos artículos que por sus características sea necesario almacenarlos en camaras frigoríficas.
- 3.- Deberán tramitarse con toda anticipación las devoluciones de mercancías a proveedores para que no existan el día del inventario.
- 4.- La mercancía devuelta por los clientes deberá de tramitarse de inmediato.
- 5.- El conteo deberá ser realizado por personal que conozca las características de los inventarios con la finalidad de no incurrir en errores.

6.- Cada grupo de mercancías contará con un marbete de identificación el cual se llenará con los datos que en el se consignen y sirviendo en un momento dado para saber cuantos recuentos se han hecho a la mercancía o si esta ya ha sido inventariada.

La persona encargada de la mesa de control será la responsable en forma directa de los resultados obtenidos del inventario físico por lo cual es necesario que exista un manual que detalle paso a paso los procedimientos a seguir en la toma física puesto que a mayor conocimiento de estos se lograrán los mejores resultados.

VII.- ESTADOS FINANCIEROS.

VII.- ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACION
ESTADISTICA.

El papel que juegan los estados financieros en toda empresa es ampliamente conocido, estos constituyen las principales fuentes de información a la cual recurren todas aquellas personas interesadas en los resultados de la empresa.

Su función principal consiste en auxiliar en el control de las -- empresas así como para la toma de decisiones bien fundamentada.

Los estados financieros son en si el resultado de conjugar todos -- los hechos registrados en la contabilidad de la empresa los cuales influyen de manera determinante en su configuración.

Para que estos cumplan con su cometido dentro de toda organización es importante que sean elaborados de manera oportuna, fehaciente y accesible, es decir que la información que de estos se desprende -- pueda ser interpretada por cualquier persona que haga uso de estos.

Se puede decir que los estados financieros presentan adecuadamente la información que contienen cuando dicha información es:

- . Correcta técnicamente.
- . Completa.
- . Accesible a técnicos y neófitos.

De acuerdo a los boletines del Instituto Mexicano de Contadores --

Públicos respecto a las reglas de presentación de los Estados Financieros puede decirse en forma general que al formular estos - deberá procurarse :

- a) Cerrar las cifras a pesos, miles, etc.
- b) Destacar títulos, subtítulos, cuentas y descripciones mediante el uso adecuado de mayúsculas, márgenes, etc.
- c) Presentar cifras comparativas para facilitar su interpretación.
- d) Totalizar claramente los grupos más -- importantes destacando especialmente el activo y pasivos circulantes.
- e) Las aclaraciones muy extensas que se - hagan a estos deberán hacerse por separado y relacionarse mediante notas aclaratorias numeradas.
- f) Deberán de reflejar datos realmente significativos e importantes.

Los Estados financieros que serán elaborados y presentados a las personas correspondientes dentro de las empresas distribuidoras de productos farmacéuticos con sus respectivos anexos serán los siguientes:

- . Estado de Situación Financiera. (Balance General).

- . Estado de Origen y Aplicación de Recursos.
- . Estado de REsultados.
- . Análisis de Fondos Fijos de Caja.
- . Análisis de Bancos
- . Análisis de Acciones, Bonos y Valores
- . Análisis de Deudores Diversos
- . Análisis de Gastos Anticipados.
- . Análisis del Capital Social

A continuación se mencionarán las características de los Estados Financieros que a mi consideración revisten una mayor importancia.

Estado de Situación Financiera, nos muestra de manera cla
sificada los saldos de los siguientes grupos de cuentas:

- 1.- Activo Disponible. (Caja, bancos, valores de inmediata realización)
- 2.- Activo Circulante. (incluye el disponible)
- 3.- Activo Fijo. (inmuebles, maquinaria y - - equipo).
- 4.- Gastos y Pagos Anticipados.

- 5.- Pasivo Circulante.
- 6.- Pasivo a Largo Plazo.
- 7.- Inversión de los Accionistas y Resultados Obtenidos.
- 8.- Cuentas de Orden. (al calce)

Estado de Resultados, es aquel que nos muestra los resultados obtenidos en la operación de la empresa y agrupa las siguientes cuentas:

- 1.- Ventas. (incluye devoluciones, rebajas y bonificaciones sobre ventas).
- 2.- Costo de Ventas.
- 3.- Gastos de Administración
- 4.- Gastos de Ventas
- 5.- Gastos de Embarque, etc.

Estado de Origen y Aplicación de Recursos, es aquel que -- nos muestra las variaciones que ha sufrido el Capital de Trabajo de la empresa, así como las causas que han originado tales variaciones a un ejercicio determinado, agrupa los siguientes conceptos:

- 1.- Origen de Recursos.
 - a) Por operaciones normales
 - b) Por otras operaciones

2.- Aplicación de Recursos

- a) por operaciones normales
- b) por otras operaciones.

En mi consideración los Estados Financieros detallados son los más importantes y los cuales deberán de cumplir con las características enunciadas al inicio de este capítulo.

Los Estados Financieros por si solos no bastan para llegar a conclusiones adecuadas con respecto a la situación financiera de la empresa debido principalmente a que algunos elementos que influyen decisivamente sobre esta no figurán en el cuerpo de dichos estados. Por tal motivo es necesaria la elaboración de información estadística - que sirve de complemento a estos.

Esta información estadística deberá complementar los estados financieros y en la cual deberán de recabarse los datos necesarios para cumplir de una manera adecuada esta función.

CONCLUSIONES

Una vez vistos con todo detalle los aspectos más importantes desde el punto de vista contable que son aplicables a las empresas distribuidoras de productos farmacéuticos y por medio de los cuales se podrá contar con información adecuada, oportuna, completa y confiable así como con las medidas de control interno que garantizan los mejores resultados, concluiré este trabajo de investigación con lo siguiente:

Es muy importante contar dentro de este tipo de empresas con los sistemas y procedimientos que aseguren el correcto funcionamiento de todas y cada una de las operaciones.

Es por esto que es necesario contar ante todo con una estructura organica bien definida en la cual se señalaran las líneas de autoridad responsabilidad con el fin de delimitar responsabilidades y al mismo tiempo el que cada área en coordinación con las demás contribuya al logro de los objetivos fijados por la empresa.

Quiero hacer notar que en el desarrollo de este trabajo se ha hablado tanto de sistemas de registro como de procedimientos y medidas de control interno, etc. los cuales tienen como objetivos el proporcionar información confiable así como el proteger los activos de la empresa pero es muy importante señalar el factor que a mi consideración juega el papel más importante y sin el cual no podrán obtenerse los resultados esperados aunque los sistemas implantados o que se quieran implantar sean muy buenos, el factor a que me refiero es el humano.

El contar dentro de la empresa con el personal adecuado dentro de cada una de las áreas redundará en la obtención de mejores resultados.

Del grado de capacitación con que cuente el personal de la empresa dependerá el éxito que se tenga en la implantación de uno u otro sistema, es por esto que se deberá dar primordial importancia a la aplicación de técnicas para la selección y reclutamiento de este, así como el garantizar pleno desarrollo dentro de la organización.

De la conjugación que se haga de los recursos humanos con los sistemas de registro y control y cada uno de los aspectos ya tratados en este trabajo se logrará cumplir con la función que desarrollan las empresas distribuidoras de medicinas, asegurando con esto a todos los sectores de la población el poder contar con los medicamentos necesarios en el momento oportuno y con la calidad que garantice su uso adecuado.

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

- LIBRO "CONTABILIDAD, TEORIA Y PRACTICA"
AUTOR ROY B. KESTER
- LIBRO "NORMÁS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
AUTOR INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
- LIBRO "CONTABILIDAD GENERAL"
AUTOR C.P. MAXIMINO ANZURES

TESIS PROFESIONAL

"INTEGRACION, VALUACION Y CONTROL
DE INVENTARIOS"

AUTOR JORGE ESTEFAN GARFIAS

TESIS PROFESIONAL

"METODOS DE VALUACION Y REGISTRO -
DE INVENTARIOS"

AUTOR GREGORIO P. FUENTES MORALES

TESIS PROFESIONAL

"EL CONTROL INTERNO DE LOS INVENTARIOS"

AUTOR JUAN M. GOMEZ SANCHEZ

BOLETINES DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS