

21-292

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

AUDITORIA Y CONTROL DE LOS INVENTARIOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

**QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A

ANGEL RICO RODRIGUEZ

DIRECTOR DEL SEMINARIO: C. P. PEDRO OJEDA CARREON

MEXICO, D. F.

1984



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 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.

AUDITORIA Y CONTROL DE LOS INVENTARIOS

I N D I C E

	Pag.
INTRODUCCION	I
CAPITULO PRIMERO	1
GENERALIDADES SOBRE LOS INVENTARIOS	
1.1. Antecedentes	2
1.2. Definición	4
1.3. Objetivos	5
1.4. Clasificación	6
CAPITULO SEGUNDO	10
ASPECTOS CONTABLES	
2.1. Principios de contabilidad	11
2.1.1. Periodo contable	12
2.1.2. Realización	13
2.1.3. Valor histórico original	14
2.1.4. Consistencia	17
2.2. Sistemas de costos	19
2.2.1. Costeo absorbente	21
2.2.2. Costeo directo	22
2.3. Métodos de valuación	23
2.3.1. Costo identificado	25
2.3.2. Costo promedio	26

2.3.3. Primeras entradas, primeras salidas	28
2.3.4. Ultimas entradas, primeras salidas	29
2.3.5. Detallistas	32
CAPITULO TERCERO	35
CONTROL INTERNO Y ADMINISTRACION	
3.1. Definición	36
3.2. Objetivos	36
3.3. Control contable y administrativo	38
3.4. Técnicas de administración	44
3.5. Cuestionario tipo de control interno	52
3.6. Toma física de inventarios	58
CAPITULO CUARTO	63
PLANEACION, EJECUCION Y DICTAMEN DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS	
4.1. Norma de auditoría generalmente aceptadas	64
4.2. Objetivos de la auditoría de inventarios	75
4.3. Procedimiento de auditoría	78
4.4. Programa de trabajo	85
4.5. Dictamen sobre la revisión de inventarios	100
CONCLUSIONES	105
BIBLIOGRAFIA	107

INTRODUCCION

Desde el punto de vista de las finanzas, el mercadeo y la producción, los inventarios tienen gran importancia, por lo que requieren de su administración eficaz para el logro de las utilidades, las cuales constituyen la fuente natural de la existencia y el crecimiento de las empresas.

Los inventarios son una parte muy importante, en la mayoría de los casos, del activo circulante de las empresas, cuya existencia da lugar a diversas situaciones que afectan a la economía de éstas, en virtud de que están sujetos al deterioro físico, daños y robos; a que dadas las condiciones del mercado, su valor está condicionado a variaciones; y a problemas administrativos para su manejo con eficacia, practicidad y economía, así como para su adquisición o producción y conversión en efectivo después de su venta.

Con objeto de dar la pauta para que de alguna forma se tengan contempladas las situaciones antes mencionadas y asimismo se establezcan soluciones favorables para la empresa ante posibles problemas que pudieran surgir con relación a dichas situaciones, el presente trabajo de in-

investigación está enfocado a tratar de lograrlo, para lo cual el desarrollo del mismo estará sujeto a lo expuesto a continuación.

En el capítulo primero trataré de dar un panorama general de lo que son y qué conforman los inventarios, ya que creo conveniente que se tenga una idea clara de las generalidades de nuestro tema a tratar. Para ello haré un esbozo sobre los antecedentes, definición, objetivos y -- clasificación de los inventarios, tratando de dejar bien -- definida la idea de los mismos.

El capítulo segundo estará enfocado a mencionar los -- aspectos contables más sobresalientes e importantes en el manejo de los inventarios, siguiendo los lineamientos establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., respecto a los mismos. Tales lineamientos serán los siguientes: Principios de Contabilidad, Sistemas de Costeo y Métodos de Valuación. Esto es con la finalidad de tener presentes las consideraciones más importantes que deben existir para el manejo de los inventarios, de acuerdo con la Federación de Colegios de Profesionistas (I.M.C.P.).

Dada la importancia que tiene el control interno y la adecuada administración de los inventarios, en el capítulo tercero defino lo que es el control interno, los objetivos de éste así como un cuestionario tipo de control interno. También se define lo que es el control contable y administrativo y se hace referencia a una serie de técnicas de administración tendientes a lograr un mejor control sobre los inventarios. En este mismo capítulo se menciona una situación importante dentro de lo que es control de los inventarios, lo cual es la toma física de los mismos.

Por último, en el capítulo cuarto y con objeto de establecer las cuestiones más relevantes en la revisión, -- por parte de un auditor externo, sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros referentes al rubro de inventarios, se hace mención sobre lo que son y cómo se clasifican las normas de auditoría generalmente aceptadas, los objetivos de la auditoría de inventarios, los procedimientos de auditoría, programa de trabajo y dictamen sobre la revisión del renglón de inventarios.

CAPITULO PRIMERO

GENERALIDADES SOBRE LOS INVENTARIOS

1.1. Antecedentes

En la mayoría de las empresas, los inventarios representan una inversión muy considerable en sus activos circulantes. Esto es necesario para que éstas operen con un mínimo de interrupciones, ya sea en el proceso de producción o en la operación de ventas. Así pues, se necesita una existencia tanto de materias primas como de productos en proceso para asegurarse de que los artículos necesarios estén disponibles cuando se requiera de ellos. De igual forma, debe haber inventarios de artículos terminados en los almacenes de las empresas que representen la existencia suficiente para poder satisfacer las demandas de venta a medida que se presenten.

En todas las empresas que cuentan con inventarios, el manejo de éstos es decisivo para lograr un nivel satisfactorio de productividad y ventas. Dicho manejo, para que sea eficaz requiere, por lo general, la integración de los elementos:

- a). Controles contables internos eficientes en las operaciones que afectan los saldos registrados, y

- b). Programas gerenciales diseñados para tener las -- mercancías apropiadas en el lugar correcto y en -- las cantidades adecuadas, con el mínimo de inver-- sión de capital y con el mínimo de pérdidas por -- existencias excesivas, obsolescencia, merma, etc.

Sobre los incisos anteriores se tratan más a detalle en el punto 3.3. del capítulo tercero de este trabajo de -- investigación.

Por otra parte, debido a la situación económica por -- la que atraviesa el país actualmente, se deben hacer una -- serie de consideraciones relacionadas con la producción y venta de las mercancías adquiridas, las cuales se converti-- rán en las generadoras de utilidades, cuando la relación -- costo/precio sea la adecuada. Las utilidades referidas es-- tarán en función del costo que se determine a las mercan-- cías disponibles para la venta. Consecuentemente el impues-- to sobre la renta y las utilidades a favor de los trabaja-- dores estarán sujetos a la determinación del costo en cier-- ta forma. Asimismo el total del activo circulante será ma-- yor o menor, dependiendo del costo que se asigne a los in-- ventarios. De igual forma dicho costo se reflejará en una incidencia favorable o no en las finanzas, mercadeo y pro-- ducción.

1.2 Definición

Cuando se habla en términos contables, se dice "Inventario" para determinar a las partidas del activo que comprende las cuentas representativas de las mercancías sujetas al tráfico comercial (en cuanto a compra, producción y venta) motivo de la existencia de una empresa. Basándose en esto, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su Boletín C-4, define a los inventarios de la siguiente manera:

"El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales - que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o de refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.

Los artículos de mantenimiento que no se consuman durante el ciclo normal de operaciones y los que se utilizarán en la construcción de inmuebles o maquinaria no deben clasificarse como activo circulante".

Así pues, el término "Inventario" se asigna al conjunto de aquellas partidas de bienes tangibles que: (a) se mantienen para la venta en el curso normal de los negocios, (b) están en proceso de producción para esa venta o, (c) han de consumirse corrientemente en la producción de mercancías o servicios disponibles para la venta.

1.3. Objetivos

Los objetivos de los inventarios tienen que estar de acuerdo con las actividades desarrolladas por la empresa y consecuentemente con la función económica y financiera que les corresponda, de conformidad con el proceso productivo o de distribución de los bienes y servicios correspondientes.

Atendiendo a lo anterior, y a que los objetivos, en cualquier orden, implican una previsión de acontecimientos futuros y una decisión de elegir entre diversas alternativas, los inventarios deben satisfacer la demanda, para que los clientes sean atendidos con oportunidad y eficientemente, de tal forma que esto no se vea obstaculizado por la falta total de la mercancía solicitada o por fabricación extemporánea.

Asimismo, hay otras razones por las cuales debe existir el inventario en las empresas. Por ejemplo, tiene que existir un volumen determinado como cantidad mínima a la vista, para satisfacer ventas no previstas. De igual forma, por la necesidad de mantener el capital expresado en nuevas mediciones monetarias cuando se espera alza de precios o de costo en el mercado, en razón de lo cual, el inventario a precio anterior se mantiene dentro de la empresa hasta el momento en que el incremento en precios permitan su realización satisfaciendo la necesidad apuntada y la utilidad bruta.

Se puede decir, por lo tanto, que la permanencia de los inventarios obedece a múltiples motivos, pero todos ellos con la finalidad de beneficiar los resultados o al menos disminuir los costos de las empresas.

1.4. Clasificación

En la mayoría de los negocios, los inventarios se pueden clasificar de dos formas: unos destinados para su venta, esto es en los negocios comerciales dedicados al mayoreo y al menudeo y, otros utilizados en el proceso --

productivo, lo cual se lleva a cabo en los negocios indus
triales dedicados a la manufactura de artículos termina--
dos.

Los tipos básicos de inventarios son el de las mate-
rias primas, el de la producción en proceso y el de los -
productos terminados. De igual forma se incluyen dentro -
de dicho rubro del balance general las mercancías en trán
sito, y de acuerdo con el criterio de la Comisión de Princi
pios de Contabilidad del I.M.C.P., los anticipos a pro-
veedores, siempre y cuando éstos se refieran al tipo de -
artículo registrados en el rubro de inventarios.

Con objeto de dejar un concepto más claro de lo que
son cada uno de los tipos de inventarios referidos en el
párrafo anterior, a continuación se menciona el concepto
y algunos ejemplos de cada uno de ellos:

Materias primas.- Comprende los artículos que compra
la empresa, normalmente materiales básicos para su proce-
so de producción. En algunos casos, cuando la empresa fa-
brica productos muy complejos compuestos de diferentes --
partes, el inventario de materias primas pueden consistir
en artículos manufacturados que se compran a otra empresa.

Producción en proceso.- Este tipo de inventario, consiste en todos los elementos que se utilizan actualmente en el proceso de producción. Normalmente son productos -- parcialmente terminados que se encuentran en una etapa intermedia de producción. Por ejemplo, se consideran como - producción en proceso partes metálicas que se han eleborado parcialmente, pero que tienen características adicionales al final del proceso de producción. El nivel de producción en proceso depende en gran parte del tiempo y la complejidad del proceso de producción.

Productos terminados.- El inventario de productos terminados, consiste en artículos que se han producido pero aún no se han vendido.

Mercancías en tránsito.- Se refieren a los artículos que se compran libre a bordo proveedor, esto es, cuando - la responsabilidad sobre la seguridad de las mercancías - compradas es por cuenta del comprador en el momento en -- que dichas mercancías salen de la planta del proveedor. - En tal caso, los artículos deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información.

Anticipos a proveedores.- En los casos en que los proveedores exigen a sus clientes anticipos a cuenta de sus pedidos, las empresas que efectuen dichos desembolsos, deberán registrarlos dentro del capítulo general de inventarios. Esta operación de anticipo también puede ser con el agente aduanal.

Los anticipos de inventarios descritos anteriormente son los más comunes, pero independientemente de esto, - existen otro tipo de empresas como las mineras, petrole--ras, empacadoras, etc. que por sus características espe--ciales utilizan otros rubros.

2.1. Principios de contabilidad

Atendiendo a lo que señala la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P. en su Boletín A-1 respecto a los conceptos que integran la teoría de la contabilidad, menciona, de acuerdo a su jerarquía los siguientes:

Principios,
Reglas particulares, y
Criterio prudencial de aplicación de las reglas parti
culares.

A los primeros los define de la siguiente manera:

"Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e iden
tificación del ente económico, las bases de -
cuantificación de las operaciones y la presen
tación de la información financiera cuantita-
tiva por medio de los estados financieros."

Formando parte los inventarios de la teoría de la con
tabilidad, lógicamente existen principios aplicables a es
te rubro del balance general, los cuales mencionaremos a

continuación, tomando el concepto textualmente del Boletín A-1 de la Comisión ya mencionada.

2.1.1. Período Contable

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

La idea principal de este principio, se refiere a que las ventas, productos e ingresos de un período no deberán anticiparse ni exagerarse o subestimarse en cifras de importancia. Por lo tanto debe haber un corte apropiado de contabilidad al principio y al final del período o períodos en cuestión. Al tener una relación directa los inventarios con los registros de ventas e ingresos, el corte de la contabilidad que se menciona anteriormente se hace

extensivo a los inventarios y pasivos en cuanto a costos y gastos.

2.1.2. Realización

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

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: (A) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, (B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o (C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de éstas y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios."

En ocasiones algunas empresas, con el fin de reflejar mayores ingresos y utilidades, inflan sus ventas, haciendo la afectación correspondiente a las cuentas de costo de ventas e inventarios, no cumpliendo de esta manera con lo que señala el inciso (A) del principio en cuestión.

Cuando situaciones tales como el deterioro (transformaciones internas), la obsolescencia o baja de precios -- (eventos económicos externos) indiquen que el aprovechamiento de los artículos será inferior al valor de los mismos, deberá reconocerse la diferencia como una pérdida del ejercicio en que se presenten tales situaciones.

2.1.3. Valor histórico original

"Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso en que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación deberá quedar debidamente aclarada en la información que se produzca."

El enunciado del principio contable descrito anteriormente, se refiere básicamente a que los inventarios deben ser valuados al costo, esto es, al precio pagado para la adquisición del activo o bien, más las sumas de erogaciones aplicables a los gastos directa o indirectamente afectados con objeto de dejar un artículo en las condiciones necesarias para su utilización en la producción o para su venta.

Sobre la mención que se hace en el principio en cuestión, referente a que las cifras deberán ser modificadas cuando ocurran eventos posteriores, actualmente en nuestro país, debido a la situación económica imperante, de la cual se desprende la consecuente inflación, ha sido necesario reexpresar las cifras mostradas en los estados financieros, no solo del rubro de inventarios, sino también de aquellos sobre los que se pueda hacer. Para llevar a cabo esto, la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., emitió a finales de 1979 el Boletín B-7 Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera. En dicho boletín se estableció que las normas que se deberían seguir para la presentación de las cifras actualizadas serían de observancia obligatoria para todas las empresas a partir de los ejercicios sociales que se -

iniciaran desde el 1º de enero de 1980.

Pero con el transcurso del tiempo, y debido a que a partir del año de 1982 la situación económica del país se agravó más, la Comisión mencionada emitió en junio de 1983 la versión final aprobada del Boletín B-10: Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, el cual viene a sustituir al Boletín B-7. Sobre este último la Comisión hace las siguientes observaciones:

"...Este documento no pretendía dar una solución ideal a un problema tan complejo; su finalidad era ofrecer un enfoque práctico que sirviera de respuesta a la necesidad urgente de establecer lineamientos que permitieran incrementar el grado de significación en la información contenida en los estados financieros.

Debido a la premura requerida en el establecimiento de esos lineamientos y a la experiencia de problemas conceptuales y técnicos que aún en el presente no están totalmente superados, el Boletín B-7 fué concebido como parte original de un "proceso evolutivo y experimental."

"Por último, es conveniente recordar que las circunstancias imperantes actualmente en el entorno económico, son diferentes a las existentes cuando surgió el Boletín B-7. La inflación, además de haberse prolongado en el tiempo, ha incrementado su intensidad, haciendo necesario hoy más que nunca, que la información financiera sea una herramienta útil para el usuario."

Cabe observar que las consideraciones hechas por la Comisión, estaban ya previstas desde que se emitió el Boletín A-1 en donde se describe el principio contable del valor histórico original.

1.4. Consistencia

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

Si en la determinación de los resultados periódicos no se han mantenido consistentemente los principios de -- contabilidad, debe indicarse el efecto del cambio.

Debe tenerse presente que pueden haber cambios que - hagan que los estados financieros no sean comparables con los ejercicios anteriores, como pueden ser cambios internos de la Compañía, por ejemplo puede ser que requieran - cambios contables, pero que no implican cambios en los -- principios de contabilidad utilizados u otro tipo de cambios en las condiciones relacionadas con la contabilidad que no es necesario revelar en los estados financieros como inconsistencia, aún cuando sean importantes; sin embargo requerirán de una presentación adecuada que puede completarse con una explicación en las notas de los estados financieros.

Como ejemplo de cambios en la consistencia, podría - ser el valuar en un ejercicio los inventarios a costos - promedios y en el siguiente a últimas entradas, primeras salidas, en tal caso sería necesario cuantificar el efecto del cambio, con objeto de informarlo a los usuarios de los estados financieros.

2.2. Sistema de costos

Un sistema de costos es aquel que se implementa para captar la información sobre las operaciones de producción y compra de mercancías en una empresa, registrarlas y producir información al respecto.

El registro de los inventarios se puede hacer de acuerdo con el momento de su determinación sobre bases históricas o predeterminadas. Los costos históricos consisten en acumular las erogaciones reales para la adquisición o producción de artículos, y el de predeterminados consisten en determinar los costos de los artículos antes de conocer el real; estos tipos de costos se clasifican en:

- a). Costos estimados.- Estos se determinan con base en experiencias anteriores.
- b). Costos estandar.- Se determinan con base en investigaciones técnicas.

Por otra parte se puede decir que los elementos integrantes del costo de producción (materia prima, mano de

obra y gastos indirectos de fabricación) son los conceptos que deben conjugarse de tal forma, que su aplicación permita llegar al conocimiento del costo unitario una vez que el costo global lo da la suma del monto de cada uno de esos elementos. Por lo tanto, se puede decir que el principal objetivo de los costos es en sí la determinación del costo unitario, el cual viene a representar un elemento muy importante en la toma de decisiones en aspectos relacionados con el costo de los inventarios.

Así pues, una vez determinado adecuadamente el costo unitario de los productos y materiales, se pueden fijar los precios de venta correspondientes de acuerdo con las políticas establecidas por la dirección de las empresas.

Ahora bien, por lo que se refiere a la determinación del costo de fabricación en las empresas industriales, éstos pueden determinarse por el sistema de costeo absorbente o bien por el sistema de costeo directo, y ambos sistemas pueden llevarse con base en costos históricos o predeterminados, siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos en condiciones normales de fabricación.

2.2.1. Costeo absorbente

El costeo absorbente es el método que considera como costo a la materia prima, la mano de obra y los gastos de fabricación, tanto directos como indirectos.

Sobre este mismo tema, la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P. en su Boletín C-4 ya referido - dice:

"Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades - relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos."

Conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en México, la determinación de los costos de las mercancías vendidas se hará de acuerdo a la técnica contable --

del sistema de valuación de costeo absorbente, con base en costos históricos.

2.2.2. Costeo directo

Es el método que considera como costo la materia prima directa, la mano de obra directa y los gastos directos de fabricación. Los gastos indirectos de fabricación se identifican en el ejercicio en que se realizan en forma conjunta con los gastos de venta y administración.

Al respecto, en el Boletín C-4 referido en el punto anterior se menciona lo siguiente:

"En la integración del costo de producción por medio del costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: la materia prima consumida y la mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos."

Es apreciable rápidamente que los elementos para determinar los costos por cada uno de los sistemas en cuestión (absorbente y directo) no son los mismos, esto se debe a que en el sistema de costeo directo se considera que

los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

El empleo del sistema de costeo directo en las empresas, significa cargar directamente a los resultados de operación, las diferencias entre el costeo absorbente y el - costeo directo que se origina básicamente en los gastos - fijos, es decir, los gastos indirectos de fabricación que no están en relación con los volúmenes de producción, tales como depreciación, rentas, etc.

2.3. Métodos de valuación

La aplicación de los diferentes métodos de valuación de los inventarios, tiene como finalidad primordial el establecer una adecuada distribución del costo total de los artículos disponibles, en un período contable, entre los artículos usados o vendidos, o sea el costo de ventas, y los artículos del activo circulante para su posterior uso o venta.

Cuando en un momento determinado se tienen en almacén dos o más lotes de mercancías o artículos terminados de - un mismo tipo, pero adquiridos o producidos con diferen--

tes costos, se hace necesario determinar cual costo se debe asignar a las unidades que se van entregando en venta. La determinación del costo de ventas en estos casos se lleva a cabo mediante la aplicación, de acuerdo a las características de cada empresa, de cualquiera de los métodos de valuación de inventarios existentes.

Uno de los objetivos de valuar los inventarios por cualquiera de los métodos en existencia es el de establecer un valor adecuado de los mismos y así medir razonablemente las utilidades en cada período contable, en el correspondiente estado de resultados.

Sobre el punto anterior, en el Boletín de Investigación Contable N° 43 del Instituto Americano de Contadores Públicos, se describe lo siguiente:

"Un objetivo principal del registro contable relativo a los inventarios, es la determinación de la utilidad mediante el proceso de fusionar los costos adecuados con los ingresos."

Respecto a los métodos de valuación existentes y de acuerdo con principios de contabilidad generalmente acepta

dos, es aceptable mencionar lo siguiente:

Tanto por costeo absorbente como por costeo directo, y ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados, los inventarios pueden valuarse conforme a los siguientes métodos:

Costo identificado

Costo promedio

Primeras entradas, primeras salidas (PEPS)

Ultimas entradas, primeras salidas (UEPS)

Detallistas

Como se mencionó en uno de los párrafos anteriores el empleo de cualquiera de los métodos de valuación de inventarios existentes, es muy importante en la determinación de los resultados de las empresas, por lo que la utilización de cualquiera de ellos debe ser la misma año con año, con el fin de cumplir con el principio de contabilidad de la consistencia y que los resultados mencionados sean obtenidos sobre bases homogéneas.

2.3.1. Costo identificado

Este método de valuación no requiere de mayor explicación

ción, ya que esto lo hace su mismo nombre; sin embargo ca
be mencionar que éste es aplicable en las empresas en las
cuales dadas las características específicas de sus inven
tarios, el costo de adquisición o producción de los mis--
mos, se puede identificar claramente.

Tal es el caso de los inventarios de joyas, muebles,
prendas de vestir cuando éstas tienen un marbete de iden
tificación, etc.

Por lo tanto, este método es utilizado cuando las --
unidades de los inventarios son únicas o cuando menos dis
tintas unas de otras.

2.3.2. Costo promedio

Consiste en considerar como costo de las mercancías--
vendidas el importe que resulte como promedio de dividir
las cantidades erogadas o comprometidas para la adquisi--
ción de los inventarios, entre el número de unidades que
lo integran.

Conforme a este método se neutraliza el efecto que -
provocan las diferencias en los costos de adquisición o -

de producción correspondientes a dos o más lotes de un artículo, de tal forma que el inventario queda valuado al promedio de los costos de adquisición de los lotes disponibles, el costo de ventas se computa en función del costo de adquisición promedio, y por lo tanto se podría decir que la utilidad es un promedio entre la que se pudiera determinar aplicando los métodos de valuación PEPS y UEPS.

El costo promedio se puede determinar de dos formas, dependiendo del sistema de control de inventarios que se tenga establecido en cada empresa. Estas formas son: costo promedio ponderado y costo promedio movable.

El costo promedio ponderado resulta de dividir el costo de todas las mercancías disponibles en un período, entre el número de unidades correspondientes. El costo de ventas, utilizando este procedimiento, se determina aplicando el costo promedio obtenido de esta forma, entre las unidades existentes al final del período respectivo.

De esta forma se cuantifica al mismo tiempo el inventario final y el costo de ventas bajo la misma base.

El costo promedio movable se va modificando cada vez

que se recibe una nueva entrada de mercancías al almacén. Este procedimiento es útil cuando se lleva un sistema de inventarios constante. Asimismo, el costo de ventas se va determinando en las fechas en que se hacen las ventas.

2.3.3. Primeras entradas, primeras salidas

En el Boletín C-4 de la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., se define este método de la siguiente manera:

"El método "PEPS" se basa en la suposición de que los primeros artículos que entran - al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que - en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y - las primeras compras del ejercicio."

En virtud de que la tendencia de los precios de los materiales que conforman los inventarios en las empresas es generalmente a la alza, los lotes de mercancías adquiridas o producidas en fechas menos recientes a la del mo-

mento de valuación, valuando dichas mercancías bajo el método en cuestión (P.E.P.S.), representarán para la empresa un costo menor que el de los materiales adquiridos o producidos recientemente; por lo tanto, al considerar como costo de las mercancías vendidas el costo de adquisición de las primeras entradas, se provocan los siguientes efectos:

- a). Las unidades no vendidas, las cuales quedan registradas dentro del rubro de inventarios, quedan valuadas conforme al costo de adquisición más alto.
- b). El costo de venta de las unidades vendidas, se registrará en función del costo de adquisición más bajo o antiguo.
- c). Consecuentemente la utilidad que se determine, será más alta, y
- d). Por lo tanto el Impuesto sobre la Renta resultará, lógicamente, más alto.

2.3.4. Ultimas entradas, primeras salidas.

Este método consiste en considerar como costo de la -

mercancía vendida, el costo unitario de adquisición o de producción, correspondiente al lote más recientemente adquirido o producido con relación a la fecha en que se efectúe la valuación, y sólo después de agotarse el número de unidades que integran dicho lote, se empezará a valuar tomando en consideración los costos del lote adquirido o producido inmediatamente anterior al que se agotó, y así sucesivamente.

La Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P. define este método de la siguiente manera:

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

Los efectos producidos al emplear este método de valuación son todo lo contrario a los provocados cuando se usa el método de primeras entradas, primeras salidas, ya que en virtud de la tendencia común de los precios a la -

alza, y a que como ya se dijo el costo de venta de las -- unidades vendidas se asigna en función del costo de adquisición más reciente y por lo tanto más alto con relación a los costos más antiguos, se provocan los siguientes e--fectos:

- a). Las unidades registradas en el inventario (las no vendidas), quedan valuadas conforme al costo de - adquisición más bajo.
- b). El costo de las unidades vendidas se registra en función del costo de adquisición más alto.
- c). La utilidad que se determine será más baja, y,
- d). Consecuentemente el Impuesto sobre la Renta será más bajo.

Debido a la forma en que se maneja el método de valuación U.E.P.S., la cual no se detalla en este trabajo de - investigación en virtud de que al igual que la forma de - manejo de los otros métodos existentes requerirían de ma- yor ampliación y espacio para tratarlas de hacer compren- sibles a cualquier persona, se ha dicho que la más grande

crítica al método UEPS es que permite la manipulación de las utilidades. Esto es cierto en la medida en que al final del ejercicio contable la política de compras se usa para reducir las utilidades mediante la realización de -- compras importantes cuando los precios están en alza; o -- bien cuando se trata de sobre-estimar favorablemente los resultados de un ejercicio, a través de una reducción en el importe de los inventarios y consecuentemente el costo de las ventas se vea disminuido por el costo más antiguo de las mercancías que van saliendo de los inventarios, ya sea para la producción o para la venta.

Tomando en cuenta lo escrito hasta este momento con relación a los métodos de valuación, se puede decir que -- la decisión acerca de la adopción de cualquiera de los mé todos existentes, conforme a cualquiera de ellos deban va luarse los inventarios en las empresas, deberán tenerse -- presentes los efectos que provocará el empleo de éstos en vista de las condiciones del mercado así como la tenden-- cia de las tarifas impositivas, principalmente.

2.3.5. Detallistas

Este método de valuación se emplea principalmente en empresas dedicadas a vender al menudeo, tales como tiendas

departamentales, supermercados y negocios similares.

Tal como se explica en el boletín referente a los inventarios, emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., el importe de los inventarios, siguiendo este método de valuación, se obtiene valuando las existencias a precio de venta y deduciéndole los factores de margen de utilidad bruta, para el costo por grupo de artículos.

Para la aplicación de este método se deberá ejercer un control y revisión adecuados de los márgenes de utilidad bruta, agrupación de artículos homogéneos, control de los trasposos de artículos entre departamentos o grupos - así como hacer inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las diferentes cuentas integrantes del saldo de inventarios y en su caso efectuar los ajustes que procedan.

Un aspecto muy importante y que se debe tener en cuenta al llevar a cabo la valuación de los inventarios, independientemente del método empleado, y así mismo para seguir los lineamientos establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es que los inventarios de-

ben valuarse al costo o valor de mercado, el que sea menor, pero tomando en cuenta que el valor de mercado no debe exceder el valor de realización, y tampoco debe ser menor que el valor neto de realización. Si se presentara el caso contrario a estas situaciones, se tendría que valorar el inventario a cualquiera de los dos valores (de realización o neto de realización). dependiendo el caso.

CAPITULO TERCERO

CONTROL INTERNO Y ADMINISTRATIVO

3.1. Definición

Dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se analizan más a detalle en el punto 4.1.; y específicamente en las normas de ejecución del trabajo, se contempla el estudio y evaluación del control interno en las empresas. Este consiste en los planes de organización establecidos por la administración de la Compañía, así como los métodos y registros que producen la información financiera, la cual es el objeto de exámen del auditor.

Así pues, el estudio y evaluación que del control interno de las empresas efectue el auditor, le dará confianza para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que emplee en su revisión de la información financiera.

3.2. Objetivos

Los objetivos de control interno expuestos en forma general, y aplicables a todos los rubros de los estados financieros, sobre los cuales se ejerza algún tipo de control, son los siguientes:

- a). Proteger los activos de la compañía, o sea que no se deterioren, que no sean extraídos, y por otra parte, que sean utilizados en forma adecuada, generando así más activos.
- b). Obtener información financiera segura, correcta y oportuna.
- c). Promover la eficiencia de las operaciones y lograr así hacer mejor las cosas.
- d). Certeza de que las políticas establecidas por la dirección se están llevando a cabo.

Atendiendo a los objetivos, que de forma muy general se describen en los incisos anteriores, el control interno que exista en las empresas respecto al rubro de inventarios, deberá cubrir los siguientes puntos como mínimo:

1. Control sobre la custodia física de los inventarios.
2. Control por medio de registros adecuados, de las existencias físicas.
3. Comparación periódica de los registros con los saldos de las cuentas de mayor.

4. Planeación y toma de inventarios físicos, su recopilación, valuación y comparación con libros, así como la investigación de las diferencias obtenidas.
5. Estudios e investigaciones encaminados a la determinación de existencias de inventarios dañados, obsoletos, pasados de moda, inútiles, etc.
6. La separación de funciones en cuanto al registro, custodia, compra, recepción y embarque de los inventarios.
7. La contratación de servicios de vigilancia y de seguros adecuados que cubran los riesgos inherentes al manejo de inventarios.

Para lograr un control eficiente respecto a los inventarios, y de alguna forma cubrir los objetivos descritos anteriormente, en el punto siguiente se detallan varios conceptos, tendientes a lograrlo.

3.3. Control contable y administrativo.

La administración de las actividades de la empresa, debe fijar las pautas técnicas para la contabilidad de costos necesarios para la toma de decisiones dirigidas ha

cia las utilidades, pero además debe de establecer los -- procedimientos de contabilidad administrativa, para obtener la información de los resultados de las operaciones.

En este punto detallaré algunas técnicas de control contable y administrativo relacionadas con las entradas, registros, sistemas de costos, tomas físicas y salidas de los inventarios, las cuales son las siguientes:

1. Las entradas de materiales deben registrarse oportunamente en auxiliares de contabilidad y almacén, con base en informes de material recibido o remisión.
2. Se debe contar con registros de inventarios perpetuos para materias primas, mercancías en tránsito, refacciones y accesorios y artículos terminados.
3. Los registros deben contener como mínimo lo siguiente:
 - a. Localización y descripción del artículo.
 - b. Entradas, salidas y saldos tanto de unidades como de valores.
 - c. Precio unitario
 - d. Existencias máximas y mínimas o puntos de reorden.

4. Los registros de almacenista deben tener los datos del punto anterior, excepto lo referente a valores.
5. Periódicamente deben compararse los auxiliares de contabilidad con los del almacén e investigarse las diferencias.
6. La persona que maneja los registros contables deberá ser distinta de quien recibe y custodia los materiales.
7. Cuando existan mercancías de la compañía en poder de terceros y viceversa, éstas deben constar en registros contables.
8. Deben controlarse los desperdicios importantes y establecerse procedimientos para conocer cantidades disponibles para su venta o uso en producción.
9. Periódicamente alguna persona ajena al manejo de auxiliares debe comprobar la veracidad de los precios unitarios anotados en las tarjetas.
10. Con cierta regularidad deben revisarse las tarjetas del almacén para determinar si existe material de lento movimiento u obsoleto y reportarlo a los funcionarios indicados.
11. Para evitar confusiones, es conveniente contar con un sistema para identificar los artículos.

12. Los sistemas de costos deben ofrecer por lo menos lo siguiente:
- a. Costos unitarios por cada artículo fabricado.
 - b. Información clara y oportuna a la administración de la compañía sobre los costos mensuales.
 - c. Registros o papeles de trabajo en donde se determine la acumulación a cada centro de costos y la forma en que se obtuvieron los costos unitarios.
 - d. Aplicación adecuada al producto de los elementos del costo. Normalmente los materiales y la mano de obra se identifican con el producto, pero los gastos indirectos no; éstos deben aplicarse con justicia y consistentemente al producto elaborado.
 - e. Comparación entre costos incurridos y estándares o índices de eficiencia, y comunicar a la administración de la compañía sobre el rendimiento en materia prima, eficiencia en mano de obra, aprovechamiento de maquinaria y variaciones en el volumen de fabricación contra lo presupuestado, y explicar variaciones de gastos de fabricación con relación al presupuesto, indicando motivos y responsables.

13. Los inventarios físicos deben realizarse por lo -
menos una vez al año y a través de recuentos rotativos.
14. Una persona diferente al almacenista debe formu--
lar un instructivo que prevea lo siguiente:
 - a. Mercancía debidamente ordenada e identificada.
 - b. Que haya doble recuento, u otro método que permita verificar los recuentos.
 - c. Detallar procedimientos que evite se deje de -
contar algo o que se cuente dos veces.
 - d. Corte de inventarios de recepción y entrega de
mercancías.
 - e. Identificación de mercancías obsoletas, dañaa--
das o de terceros.
15. La toma física debe quedar bajo responsabilidad -
de funcionario ajeno a los almacenes.
16. Los faltantes o sobrantes del inventario debe co-
nocerlos y autorizar su ajuste un funcionario ajeno
a custodia y registro de mercancías.
17. Las mercancías en porder de terceros debe verifi-
carse a través de una confirmación de inventarios
periódicos.
18. Un funcionario responsable deberá supervisar la -
valuación del inventario físico.

19. Por lo referente a las salidas de materiales, éstas deberán estar amparadas por requisiciones o - notas de embarque, controladas numéricamente en - contabilidad y autorizadas.
20. Los vales de salida o notas de embarque, firmados de entregados y/o despachados, deben enviarse a - contabilidad para su registro.
21. Debe existir control numérico de la documentación que apoya los trasposos entre compañías del grupo (en caso de existir) y que se correspondan oportunamente.

A través de estas técnicas de control contable y administrativo, se pueden obtener los siguientes beneficios, entre otros:

- a) Se mantiene la inversión en inventarios a un nivel más adecuado en función a la demanda.
- b) Se pueden descubrir utilizaciones de bienes o materiales para fines diferentes a los establecidos -- por la empresa, ya sea por descuido o mala intención.
- c) Trata de evitar que se conserven en inventarios -- partes ociosas y por consiguiente no productivas.

- d) Ayuda a la contabilidad de costos, al ofrecer medios para apropiar el valor de los materiales por productos, departamentos y otras cuentas de operación.
- e) Se establece la facilidad para el registro de las operaciones en las que intervienen los diferentes almacenes.

3.4. Técnicas de administración.

Existen dentro de las empresas cuatro áreas funcionales básicas, las cuales tienen diferente punto de vista - en cuanto a los niveles de inventarios que se deben mantener en existencia, atendiendo a los objetivos establecidos por cada una de dichas áreas funcionales.

Es conveniente describir en forma general los objetivos referidos en el párrafo anterior y de alguna manera - hacer mención de las técnicas de administración de inventarios existentes, tendiente a resolver los conflictos entre las diferentes áreas funcionales y así cumplir con el objetivo general de la empresa, que es el de maximizar utilidades.

Así pues, empezaremos por mencionar los objetivos de cada una de las áreas funcionales.

a) Finanzas.- Se deben controlar los niveles de todos los activos, asegurándose de que la empresa no comprometa sus fondos en activos superfluos o excesivos. Asimismo, debido a que la responsabilidad básica del gerente financiero es asegurarse de que los flujos de caja se administren eficientemente, la tendencia de éste en lo que se refiere a niveles de inventarios es la de mantenerlos bajos, frenando así la cantidad de dinero que deba comprometerse en el inventario.

b) Comercialización.- Al gerente de comercialización le gustaría tener grandes inventarios de productos terminados, con el fin de asegurar el cumplimiento de todos los pedidos sin demora, y como regularmente la efectividad de este departamento se evalúa con base en el volumen de ventas, el mantener inventarios altos, reducirá la posibilidad de pérdidas en ventas por agotamiento de inventarios.

c) Producción.- La principal responsabilidad del gerente de producción es asegurarse que el programa de pro-

ducción se ejecute correctamente y dé como resultado el nivel deseado de productos terminados, por lo tanto, su interés principal está relacionado con el nivel de materias primas e inventarios de producción en proceso. Por otra parte, debido a que la efectividad de la función del gerente de producción está determinada por la oportunidad de entrega de los productos terminados y por su habilidad para mantener bajos costos de producción por unidad, éste querría mantener altos niveles de inventarios de materias primas, lo cual garantizaría que no habría demora en la iniciación del ciclo de producción; sin embargo, como el gerente financiero considera los inventarios de materia prima como una inversión, el gerente de producción debe mantener sus inventarios de materia prima a un nivel que el gerente financiero lo considere razonable.

d) Compras.- La responsabilidad básica del gerente de compras es asegurarse que las materias primas necesarias para la producción, estén disponibles en las cantidades correctas y en el momento oportuno. El gerente de compras es responsable sólo parcialmente por el nivel de inventarios de materias primas, ya que aunque controla las adiciones (compras) de materias primas, el responsable de las disminuciones de estos inventarios es el gerente de producción, ya que éste suministra las materias primas al

proceso productivo.

El cumplimiento de los objetivos de cada una de las áreas funcionales se podrá lograr a través de la solución conjunta que propongan los gerentes de dichas áreas. Así pues, el gerente financiero deberá trabajar con los otros gerentes para determinar cuáles niveles de diferentes inventarios son necesarios para mantener funcionando adecuadamente el proceso producción-ventas, y así mismo vigilar que el dinero de la empresa no se invierta imprudentemente en excesos de inventarios.

Por otra parte, debido a que los gerentes de producción y financiero tienen relación directa con el pronóstico de ventas que suministra el departamento de comercialización, deben analizar detalladamente y hacer objeciones a dichos pronósticos, para asegurarse que los cálculos efectuados son razonables. Esto garantizará que cuando se inicie el ciclo de producción, habrá inventarios suficientes para garantizar la demanda de ventas.

Por lo tanto, el gerente de producción deberá determinar las cantidades óptimas que se produzcan para asegurar la disponibilidad de productos terminados y mantener bajos al mismo tiempo los costos de producción y de inventario.

Por último, el gerente financiero debe asegurarse -- que el costo de mantener niveles altos de inventarios, -- principalmente por compras excesivas de materias primas e fectuadas por el gerente responsable de esto, se justifiquen por el ahorro en costos que se obtiene. Estos aho--- rros serán el resultado de obtener descuentos importantes en compras mayores o porque se prevee la elevación de pre cios o la escasez de algún material determinado. Ante ta- les situaciones, el gerente financiero debe estar cons--- ciente de cualquier aumento en el inventario de materias primas.

Como puede observarse, la solución a los conflictos aludidos en párrafos anteriores entre las diferentes á--- reas funcionales, podrán ser resueltos a través de una a- decuada administración financiera del rubro de inventa--- rios.

Existen, por otra parte, técnicas de control de in- ventarios orientadas básicamente a la producción, pero - que tienen inherentes ciertos costos financieros.

A continuación se mencionan en forma muy elemental - tres campos principales del control de inventarios, con -

objeto de tener una visión general de lo que es cada uno de ellos.

1. Determinación del tipo de control necesario.- La mayoría de las empresas industriales manejan una gran variedad de artículos de diferentes inventarios, muchos con costos muy bajos y otros bastante costosos. Estos últimos representan gran parte de la inversión de la compañía.

Las empresas que se encuentren en esta situación, deberán analizar cada uno de los artículos que integran su inventario y determinar la inversión aproximada por unidad. A través de dicho análisis se ha determinado que en la mayoría de las empresas aproximadamente el 20% de sus inventarios representa el 90% de la inversión en ellos, y el 80% restante corresponde al otro 10% de la inversión en el inventario.

Como respuesta a estas características de los inventarios se ha desarrollado el sistema ABC de control de inventarios, el cual consiste en dividir en tres grupos los artículos de una empresa de acuerdo con lo siguiente:

Los artículos "A" serán aquellos en los que la empre

sa tiene la mayor inversión, normalmente éstos son los -- más costosos o los que rotan más lentamente en el inventario. Los artículos del grupo "B" corresponderán a aquellos que sigan a los anteriores, referente a la inversión en términos de costos. Por último, los artículos del grupo "C" serán aquellos en los que la inversión requerida sea más pequeña.

El objeto de hacer la división antes mencionada es el de permitir que la empresa determine y establezca los procedimientos de control de inventarios necesarios de acuerdo a la importancia de los mismos.

2. Modelo básico de cantidad económica de pedido.-

Este es una herramienta para determinar el monto óptimo de pedido para un artículo de inventario. Este modelo podría utilizarse para controlar los artículos "A" referidos anteriormente, ya que toma en cuenta diferentes costos financieros y de operación y determina el monto de pedido que minimice los costos de inventarios de la empresa.

A través del modelo básico de cantidad económica de pedido se observa ampliamente la naturaleza financiera de una decisión acerca del monto de un pedido. Este modelo -

se puede utilizar también para determinar la cantidad de producción más conveniente en la empresa.

Para entender claramente la aplicación de este modelo se requiere de una explicación muy detallada, pero como se mencionó en un párrafo anterior, sólo se describirían sus aspectos más elementales, con objeto de tener una visión general de los mismos, por lo tanto no se ahonda más al respecto en este trabajo de investigación.

3. Punto de reorden.- Una vez que se ha determinado la cantidad económica de pedido, se debe determinar el momento más adecuado y oportuno de colocar un pedido. Es necesario establecer un punto de renovación de pedidos en que tenga en cuenta el intervalo necesario entre la colocación y la recepción de pedidos.

Para determinar el punto de reorden de pedidos, bastará con multiplicar el intervalo para recepción en días por la utilización diaria del artículo pedido. Por ejemplo, si una empresa supiera que necesita 10 días para recibir un pedido una vez que éste se coloca y utiliza 5 unidades de inventario diariamente, el punto de reorden del pedido sería de 50 unidades. Esto quiere decir que --

tan pronto como el nivel de inventario de la empresa llegue a 50 unidades, se colocaría un pedido por una cantidad igual a la cantidad económica de pedido determinada para dicho artículo.

Teniendo en cuenta las técnicas de administración -- descritas en los párrafos precedentes, y tratando de aplicarlas adecuadamente se podrá ejercer un control satisfactorio sobre los inventarios, lo cual redundará en beneficios para la empresa.

3.5. Cuestionario tipo de control interno.

Con objeto de saber qué controles se tienen establecidos en las empresas respecto al rubro de inventarios, y con base en los cuales el auditor determinará la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que empleará en su trabajo de revisión de la información financiera, a continuación se detalla un cuestionario tipo para el estudio del control interno relacionado con el renglón de inventarios, el cual está diseñado para tratar de cubrir las técnicas de control, tanto contables como administrativas, descritas en el punto 3.3. anterior.

1. ¿Cuáles son los principales productos de la compañía?
2. Describa de una manera general los procedimientos de fabricación.
3. Describa de una manera general el sistema de costos empleado y la base utilizada para valuar los inventarios.
4. ¿Se han tomado en cuenta todos los elementos directos e indirectos de los costos para determinar el sistema y las bases de valuación de inventarios?
5. Si existe la posibilidad de que ocurran pérdidas de inventarios sin que sean reportadas por mermas en tiendas, daños, etc., ¿qué reservas se han creado en los libros para cubrirlas?
6. ¿Cómo se contabilizan los trasposos o ventas de una planta a otra o entre compañías afiliadas?
7. ¿Dónde están situados los inventarios?
8. ¿Cuáles son las principales partidas de los inventarios?
9. ¿Qué clasificaciones de inventarios se llevan en las cuentas?
10. ¿Se llevan cuentas apropiadas de control y de subcontrol por sitios y por clases de partidas?

11. ¿Qué procedimientos se emplean para contar, inspeccionar e informar sobre las mercancías recibidas?
12. ¿Qué método se usa para contar los artículos e informar sobre el movimiento de los mismos de una operación a otra durante el proceso de fabricación y cuándo entran al almacén después de su terminación?
13. Registro de inventario perpetuo:
 - a). ¿Se mantienen registros de esta índole?
 - b). ¿Se muestran los importes, las cantidades y los precios?
 - c). En caso afirmativo, ¿se prueban regularmente con los controles?
 - d). ¿Se ajustan a los recuentos físicos o periódicos?
 - e). Si es así, ¿se contabilizan estos ajustes en el mayor?
14. ¿Se almacenan las existencias de una manera ordenada y sistemática para facilitar la manipulación, y la localización de los artículos?
15. ¿Qué medidas se adoptan para impedir las salidas, las entregas o los embarques, sin la presentación de las solicitudes apropiadas o sin ser registradas?

16. ¿Todas las salidas de almacén están soportadas - por requisiciones autorizadas o algún documento e quivalente?
17. ¿Son firmadas de recibido las requisiciones de ma teriales?
18. ¿Son las siguientes clases de inventarios objeto de un control en contabilidad?
 - a). Consignaciones
 - b). Materiales en poder de abastecedores, contra- tistas, etc.?
 - c). Materiales o mercancías en bodega?
 - d). Mercancías embarcadas por medio de simples no tas de remisión?
19. ¿Están las mercancías en existencia, que no son - propiedad de la compañía (mercancías de clientes, mercancías recibidas en consignación, etc.), físi camente separadas y son objeto de un control en - contabilidad?
20. ¿Se comprueban física y periódicamente los inven- tarios de mercancías depositados en almacenes pú- blicos?
21. Inventarios físicos:
 - a). ¿Se hacen recuentos físicos completos una vez por año cuando menos?

- b). ¿Cuándo se hacen los recuentos físicos?
 - c). ¿Existen instrucciones escritas adecuadas para los recuentos?
 - d). ¿Se emplean tarjetas previamente numeradas y se tiene un control sobre las mismas?
 - e). ¿Se hacen dobles comparaciones o recuentos, - por lo menos cuando las variaciones con respecto al inventario son importantes?
 - f). ¿Hacen los recuentos personas distintas de -- las que son responsables de la custodia de -- las mercancías de que se trate?.
 - g). ¿Se toman medidas para el corte adecuado en - los embarques, producción, compras, etc.?
 - h). ¿Se investigan minuciosamente los sobrantes y los faltantes importantes?
22. ¿Proporcionan los procedimientos empleados para a notar, valorar y calcular los inventarios detallados (compilados partiendo de recuentos físicos o de registros perpetuos comprobados por medio de - recuentos periódicos o continuos) una revisión y una comprobación suficiente para asegurar la exac titud?
23. ¿Aprueba algún empleado responsable por escrito - los ajustes hechos en los registros perpetuos basados en los inventarios físicos?

24. ¿Qué medida se adopta para la revisión sistemática y el ajuste de las mercancías con existencias excesivas y para las partidas obsoletas o de lento movimiento?
25. ¿Qué procedimientos se tienen implantados de modo que los inventarios cancelados en las cuentas como obsoletos no se:
 - a). Vuelvan a descargar de las cuentas si posteriormente se venden o usan?
 - b). Incluyan en los inventarios subsecuentes?
26. ¿Qué procedimientos se siguen respecto a:
 - a). Contabilización de desperdicio?
 - b). Control físico del desperdicio?
 - c). Certeza de que las ventas de desperdicio son correctamente contabilizadas?
27. ¿Cuál es la norma de la compañía en lo que respecta a tener aseguradas sus existencias? ¿Se ajusta rápidamente la cobertura del seguro cuando ocurren cambios importantes en los inventarios?

De esta forma se podrían hacer más preguntas de manera más detallada sobre el control interno que se mantiene en las empresas en el rubro de los inventarios; sin embargo el modelo de cuestionario descrito anteriormente abarca la mayor parte de las técnicas de control contable y -

administrativas referidas en un punto anterior, por lo que no se amplía más.

3.6. Toma física de inventarios.

Uno de los procedimientos de auditoría generalmente aceptados y que el auditor independiente que emite una opinión acerca de la razonabilidad del rubro de inventarios debe tener muy presente, es la observación física de éstos.

El fin primordial, para los efectos de auditoría, de la observación de los inventarios físicos es el de satisfacerse de que los procedimientos seguidos al efectuar los recuentos son adecuados para determinar la totalidad de los inventarios propiedad de la empresa y sus condiciones físicas. Para efectos de control interno, la toma física de inventarios es indispensable para determinar, entre otras cosas, el grado de eficiencia por parte del personal encargado del resguardo físico de los materiales, así como para saber en qué condiciones se encuentran dichos materiales para su utilización o venta.

Para que la toma física de los inventarios cumpla

con los objetivos establecidos, es necesario que la gerencia de la empresa planee adecuadamente este trabajo. Dicha planeación debe incluir entre otras cosas, las siguientes:

a). Una política básica que defina si se harán, dónde y cuándo, conteos completos o cíclicos; cuándo serán confirmadas, contadas o inspeccionadas las cantidades que se mantienen en almacenes públicos, etcétera.

b). Instrucciones detalladas y organización para la toma, valoración, multiplicación, suma y conciliación de los conteos que han de efectuarse como resultado de la política básica.

c). Asimismo, las partidas sujetas a inventariarse deberán estar bien colocadas para facilitar su conteo exacto. De igual forma debe supervisarse a los empleados que están llevando a cabo el conteo a fin de cerciorarse que están cumpliendo las instrucciones escritas. También debe establecerse un control para cerciorarse que se registran con exactitud y con el detalle necesario los conteos y las descripciones, así como para aclarar satisfactoriamente las diferencias que resulten.

A continuación se detallan unos ejemplos de técnicas que una entidad pudiera emplear para controlar la toma de inventarios físicos:

1. Instrucciones completas y bien escritas para conteos y cortes.

2. Una estructura de organización definida para hacer los conteos.

3. Detención del movimiento de operaciones y de inventarios mientras se están haciendo los conteos.

4. Reuniones de entrenamiento o películas instructivas para los empleados que participarán en el conteo o en los cortes.

5. Tarjetas u hojas de conteo de inventarios prenumeradas y controladas de las que se llevarán cuenta con posterioridad.

6. Planos del edificio y otra documentación para anotar la asignación y la recogida de las tarjetas de inventario u hojas de conteo.

7. Conteos dobles.

8. Uso de equipos para separar las funciones de conteo y anotación.

9. Conteos y anotaciones por empleados que estén familiarizados con las existencias.

10. Comparación de los conteos físicos con los registros perpetuos según se van haciendo los conteos, e investigación inmediata y recuento cuando se nota una diferencia por encima de una tolerancia especificada.

11. Supervisión adecuada.

12. Uso de auditores internos y representantes de la gerencia para observar y efectuar pruebas de conteos.

13. Observación supervisora o de auditoría interna de las áreas para determinar que todas las partidas del inventario tienen tarjetas antes de recoger éstas.

Un procedimiento de control conexo al de la toma física del inventario es el corte de documentación. A través de éste, se obtiene la evidencia de que los registros contables corresponden con los conteos físicos con el fin de determinar un ajuste. Con el corte de la documentación de recepción se obtiene la evidencia de que todas las partidas contadas están incluidas en los registros de inventario antes de calcular el ajuste y, que las recepciones incluidas en los registros contables reflejan solo las --partidas que se cuentan. De igual forma, el corte de la --documentación de embarque y producción tienen un propósito similar, ya que a través de ésta, se obtiene la evidencia de que todo el movimiento de partidas sujetas a inven

tario hacia afuera y dentro de la entidad sea anotado en los registros contables en el período correspondiente.

CAPITULO CUARTO

PLANEACION, EJECUCION Y DICTAMEN
DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS.

4.1. Normas de auditoría generalmente aceptadas

El objeto de hacer mención de las normas de auditoría generalmente aceptadas en este trabajo de investigación, es el tener presente la importancia que tienen éstas en la revisión de los diferentes rubros de los estados financieros y por lo tanto en el renglón de inventarios, el cual es el objeto de este trabajo.

Sobre cada una de las normas de auditoría, y de acuerdo a la forma en que se clasifican, trataré de darle el enfoque hacia la revisión de inventarios, intentando ejemplificar, de alguna forma, el contenido de cada una de ellas.

Primeramente haré referencia a las normas personales.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional. - Uno de los requisitos para emitir una opinión independiente respecto a la razonabilidad de los estados financieros o específicamente, en este caso, al rubro de inventarios, es el de tener los conocimientos técnicos suficientes, tanto contables como de control interno y de auditoría, los cuales aunados a la capacidad profesional que como au

ditores tengan las personas que desarrollan la revisión, determinarán el grado de eficiencia con que se desarrolle su trabajo.

Cuidado y diligencia profesionales.- El auditor que realice un trabajo de revisión, está obligado a desarrollarlo con la mejor intención y cuidado, para lo cual es necesario que aparte de la capacidad profesional para la revisión del rubro de inventarios, o de los estados financieros en global (si es el caso), tenga clara conciencia de la buena fe con que debe actuar y seguir los lineamientos que le establece su ética profesional. Por lo tanto, cuando un auditor lleve a cabo su revisión de inventarios, deberá tener presente las características aquí descritas, a fin de que su trabajo sea desarrollado como lo establece esta norma, con cuidado y diligencia profesionales.

Independencia.- Esta es una norma que se debe tener muy en cuenta en todo trabajo de auditoría, ya que el grado de independencia que se tenga respecto de la entidad que se audita, determinará también el grado de confianza que depositen los usuarios en la información resultante de la revisión efectuada; por lo tanto, como lo establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del -

I.M.C.P.,

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

A continuación se hace referencia a lo que son las - normas de ejecución del trabajo.

Planeación y supervisión del trabajo de auditoría.-

Para que el trabajo del auditor cumpla con los objetivos fijados, es necesario que se lleve a cabo una planeación adecuada para el desarrollo del mismo, para lo cual es necesario conocer los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar, en este caso - inventarios.

Asimismo, dicha planeación estará determinada en --- cierta forma por el resultado del estudio del control interno que exista en la empresa y a sus características -- particulares.

Por lo tanto, la planeación para la revisión del rubro de inventarios se hará considerando el control que se ejerza sobre ellos, mismos que tratamos en el punto 3.3. de este trabajo de investigación.

De igual forma, la planeación implica definir cuáles procedimientos de auditoría deben emplearse, la extensión y oportunidad con que van a ser utilizados y el personal que va a intervenir en el trabajo. Para realizar esto es necesario efectuar una serie de actividades tendientes a definirlo, tales como llevar a cabo una entrevista con el cliente con objeto de establecer las condiciones y limitaciones del trabajo, hacer visitas a las instalaciones y - observar las operaciones para el control de los inventa- rios, lectura de informes y papeles de trabajo de audito- ría anteriores para aprovechar la experiencia acumulada y hacer énfasis en los puntos problema detectados en dichas auditorías; en el caso de inventarios, saber qué grado de problema presentaron la valuación de los mismos o su obso

lencia o lento movimiento, con objeto de destinarles el cuidado que proceda en la revisión de los mismos.

Las consideraciones anteriores, entre otras, ayudarán a que se efectue una adecuada planeación para el desarrollo del trabajo de inventarios. La evidencia de haber planeado la revisión de cualquier rubro de los estados financieros, deberá formar parte de los papeles de trabajo del auditor.

Por otra parte, dentro de esta norma de ejecución -- del trabajo, la supervisión es una actividad elemental para obtener buenos resultados en el trabajo a realizar, ya que a través de ella se pueden detectar fallas o anomalías, que por falta de experiencia o descuido por parte del personal que desarrolló el trabajo, no se descubrieron. La supervisión debe llevarse a cabo en todas las fases de la auditoría y a todos los niveles, en proporción inversa a la experiencia y capacidad técnica y profesional del personal supervisado.

Al igual que en la planeación, por lo que respecta a la supervisión, ésta debe formar parte de los papeles de trabajo como evidencia de haberse realizado.

Estudio y evaluación del control interno.- De acuerdo con las disposiciones de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., todo contador público que lleve a cabo cualquier trabajo tendiente a emitir una opinión profesional respecto a la razonabilidad de algún rubro o a la totalidad de los estados financieros, deberá realizar un estudio y evaluación del control interno de la empresa que examine, con el propósito de determinar la naturaleza, alcance y oportunidad para la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Al efectuar el estudio del control interno, se pretende también analizar y comprender el plan de organización y los métodos y procedimientos que producen la información que ha de revisarse. Así pues, en el caso de inventarios, por ejemplo, deberá analizar, entre otras cosas, si los procedimientos seguidos por determinada compañía son adecuados para determinar los costos empleados en la valuación y que por lo tanto darán confianza sobre las cifras mostradas en los estados financieros respecto a dicho rubro.

Al llevar a cabo la evaluación del control interno, se deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en --

cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Como resultado de este trabajo, el auditor que realice dicha evaluación, está obligado a formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas examinados y aumentar la eficiencia en la operación de la empresa. Por ejemplo, si se detecta que los procedimientos seguidos para la custodia física de los inventarios son inadecuados y que por lo tanto esto pueda originar sustracciones de dichos inventarios, el auditor deberá indicar el soporte de sus consideraciones y proponer a la dirección de la empresa las modificaciones tendientes a suplir esta deficiencia, para que ella, si acepta la sugerencia, dé las indicaciones pertinentes para subsanarla.

Si las fallas del control interno son muy graves, y el auditor no logra suplir mediante el empleo de otros procedimientos de auditoría esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre la razonabilidad del rubro de los estados financieros en cuestión.

Evidencia suficiente y competente.- Los elementos empleados por el auditor para fundamentar su opinión deben ser ciertos y basarse en la naturaleza de los hechos exa-

minados y debe llegarse al conocimiento de ellos con una certeza razonable. Por lo tanto el auditor, con base en su trabajo desarrollado, decidirá si cuenta o no con evidencia suficiente y competente para fundamentar su opinión profesional.

La evidencia suficiente y competente estará determinada por las características cuantitativas y cualitativas de la información obtenida por el auditor en el desarrollo de su trabajo.

La suficiencia de la evidencia se determinará cuando ya sea por el resultado de una sola prueba, o por el total de varias, se obtiene la cantidad necesaria para que el auditor tenga la certeza de que los saldos que está tratando de probar, han quedado satisfactoriamente comprobados. Por ejemplo, si en la toma física del inventario de cierta compañía existen materiales o productos que en forma individual representen un porcentaje muy importante del total de dicho inventario, el auditor al considerarlos dentro de sus pruebas físicas estará cumpliendo con la obtención de evidencia suficiente, pero no por esto se libera de verificar que el procedimiento seguido por la compañía para determinar el total de sus existencias reales es adecuado.

La evidencia es competente cuando se refiere a hechos o circunstancias que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas. Por lo tanto, la revisión que se haga de los inventarios será competente cuando éstos representen uno de los rubros de mayor importancia en el contexto de los estados financieros. Asimismo podemos decir que la revisión y la evidencia que obtengamos respecto de los inventarios obsoletos o de lento movimiento será competente cuando éstos sean, con relación al total del rubro, un importe considerable, lo cual debe mencionarse ampliamente en la información dirigida a los usuarios de los estados financieros.

Por otra parte, para obtener la evidencia, el auditor deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable. Por ejemplo, el hecho de que un material o producto del inventario, por excepción haya sido mal valuado, y éste no sea importante con relación al importe total, no necesariamente deberá afectar la opinión del auditor. Pero en otro caso, si posterior a la fecha de las cifras de los estados financieros, los precios en el mercado de ciertos artículos componentes del inventario tienden a irse a la baja, esta situación deberá re-

velarse y determinar su efecto en las notas a los estados financieros.

Para reforzar lo antes expuesto se dice que se considera que una partida tiene importancia relativa cuando mediante su inclusión o exclusión; o en un cambio en su presentación, en su valuación o en su descripción, pudiera -modificar sustancialmente la interpretación de la información que se emita. Asimismo se dice también que el riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede -representar la carencia o deficiencia de ciertas partes -de la evidencia, dada la naturaleza de las partidas que -se pretenden comprobar.

Sobre las normas de información, sólo haré mención -sobre algunos aspectos sobresalientes respecto a ellas, -tal como lo menciona la Comisión a que he hecho referen--cia, en virtud de que la aplicación se refiere a la información financiera en su conjunto.

Aclaración de la relación con estados o iformación
financiera y expresión de opinión.- En todos los casos en que el nombre de un Contador Público queda asociado con -estados o información financiera, deberá expresar de mane-

ra clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma, y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, - las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros. - El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar - que:

- a). Fueron preparados de acuerdo con principios de - contabilidad.
- b). Dichos principios fueron aplicados sobre bases - consistentes.
- c). La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para - su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados - financieros.

4.2. Objetivos de la auditoría de inventarios.

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

a). Comprobar su existencia física.- Debido a que la mantención de los inventarios en las empresas está sujeta a sustracciones, demérito de sus condiciones y mermas de los mismos, es recomendable llevar a cabo recuentos físicos, con el fin de respaldar verazmente los importes registrados en libros.

b). Verificar que sean propiedad de la empresa.- Para cumplir con este objetivo, es necesario que el auditor que lleve a cabo la revisión del rubro de inventarios, se cerciore de que éstos están amparados por documentación que acredite a la empresa como legítima propietaria de los mismos.

c). Comprobar que contengan solamente artículos o materiales en buenas condiciones de consumo y de venta y, en su caso, identificar aquellos en mal estado, obsoletos o de lento movimiento.- Este objetivo se puede lograr con el mismo procedimiento seguido para comprobar su existen-

cia física, ya que mediante la presencia del auditor en la toma física de los inventarios, a la vez puede verificar las condiciones de los materiales que lo componen y determinar, a criterio de él y a comentarios por parte del personal que participa en la toma del inventario, si determinados materiales deberían considerarse como obsoletos o de lento movimiento, y de tal forma crear o incrementar la reserva respectiva.

d). Comprobar su correcta valuación, reconociendo en su caso, la pérdida de valor.- Para lograr esto, y ante las diversas alternativas para valuar las existencias, es importante que la revisión que se haga, permita satisfacerse de manera contundente, que dicha valuación se hizo con apego a principios de contabilidad generalmente aceptados.

e). Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los sistemas y métodos de valuación.- La información resultante de la revisión efectuada, deberá permitir hacer comparaciones de datos de la misma entidad a fechas y entre periodos diferentes, para lo cual es necesario aplicar consistentemente los métodos y sistemas de valuación. En caso contrario, se deberá determinar y mencionar

los efectos originados por la inconsistencia.

f). Determinar los gravámenes que existan.- Debido a que la información emitida por el contador público como resultado de su trabajo realizado debe ser lo más completa posible, y basándose también en el principio de contabilidad de Revelación Suficiente, es importante que cuando una empresa haya otorgado en garantía sus inventarios, esta circunstancia sea revelada, determinando el importe de la misma.

g). Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.- El rubro de inventarios, representa un factor muy importante en la determinación de los resultados y la situación financiera de una empresa, por lo que debe verificarse que se presente y revele entre otras cosas los grupos de partidas que los integran, el método de valuación empleado, las estimaciones por pérdida de valor y los gravámenes que pudieran existir sobre los mismos.

Estos objetivos deberán tenerse presentes en la realización de la revisión del rubro de inventarios a fin de obtener resultados satisfactorios en la conclusión de di-

cho trabajo.

4.3. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Los procedimientos de auditoría aplicables y recomendados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. en su boletín G-04 para la revisión del rubro de inventarios, son los siguientes:

1. Observación de la toma de inventarios.- Para que el auditor tenga la certeza de que los inventarios registrados en libros sean reales y propios de la empresa, es indispensable que se cerciore de que haya una planeación adecuada para la toma de los inventarios físicos y observe los recuentos respectivos, tomando nota del control de marbetes u otra documentación en que se anoten las cantidades inventariadas.

2. Pruebas físicas.- Como complemento del procedimiento descrito anteriormente, es necesario que el auditor haga pruebas físicas de las existencias para comprobar la corrección del inventario físico.

3. Revisión del corte de inventarios.- Con objeto de determinar adecuadamente la relación entre el inventario físico y el inventario según libros, es indispensable revisar que el corte de la documentación de control de los inventarios, se haga considerando toda la documentación con que se controlan todas las entradas y salidas de las mercancías y posteriormente verificar su correcto registro en libros.

4. Comprobación de existencias en poder de terceros.- Para lograr esto, independientemente de la aplicación de los procedimientos antes descritos, es recomendable obtener la confirmación directa del depositario o el examen de los certificados de almacenes de depósito.

5. Comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa.- De igual forma que para la realización del procedimiento antes descrito, es necesario obtener la confirmación de los propietarios de las mercancías que es

ten en poder de la compañía. Estas existencias de terceros, deberán estar separadas tanto física como contablemente de las mercancías propiedad de la compañía.

6. Observación y pruebas físicas de inventarios rotativos.- Este procedimiento será aceptable siempre y cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

- a). Que los procedimientos seguidos por la empresa - produzcan resultados equivalentes a los que se lograrían con un inventario físico total anual.
- b). Que la empresa mantenga registro de inventarios perpetuos que asegure la determinación constante de existencias.
- c). Que exista un control interno efectivo que permita confiar en los registros de inventarios perpetuos.
- d). Que los procedimientos seguidos por la empresa - aseguren que los excedentes o faltantes de lo -- que se recuenta, no se compense con faltantes o excedentes en otros departamentos que no estén - recontados.
- e). Que la empresa sujete a un recuento físico todos los inventarios por lo menos una vez al año.
- f). Que los registros de inventarios perpetuos se --

ajusten a los resultados de los recuentos parciales.

7. Observación y pruebas físicas de la toma de inventarios en fecha distinta a la de fin de ejercicio.- Sólo será aceptable si se cumple con lo siguiente:

- a). Que la empresa mantenga registros de inventarios perpetuos o su equivalente.
- b). Que exista un control interno efectivo que permita confiar en dichos controles.
- c). Que la toma de inventarios físicos sea en una fecha cercana a la del fin del ejercicio.
- d). Que el auditor se cerciore de la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de la toma de inventarios físicos y la del fin del ejercicio.

8. Procedimientos aplicables en caso de contratación extemporanea.- En el caso en que al auditor se le soliciten sus servicios profesionales en fecha posterior a la toma física por la empresa de sus inventarios, ya sea el inicial o el final del periodo sujeto a examen, es necesario que observe otro inventario y efectúe las pruebas físicas que considere necesarias, satisfaciéndose de la ra-

zonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de su observación y pruebas físicas y las de inicio o de término del ejercicio.

En el caso de que sea prácticamente imposible llevar a cabo los procedimientos de observación y pruebas físicas, el auditor aplicará los siguientes procedimientos supletorios, entre otros:

- a). Examinar evidencia documental suficiente de que se practicaron inventarios físicos y de que los procedimientos seguidos garantizan la correcta determinación de existencias.
- b). Obtener confirmación de las existencias.
- c). Revisar transacciones subsecuentes que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios.
- d). Examinar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.

9. Comprobación de la corrección aritmética de los inventarios.- Es necesario que el auditor aplique, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a). Comparar las unidades contadas según los marbetes o listados utilizados contra las relaciones

de inventario y viceversa.

- b). Comparar las unidades recontadas según pruebas físicas del auditor contra las relaciones de inventario.
- c). Verificar que se utilizaron costos unitarios conforme al método de valuación adoptado.
- d). Verificar las operaciones aritméticas.
- e). Comparar la suma de las relaciones valuadas contra los saldos de las cuentas de control, asegurándose de que se hayan registrado los ajustes resultantes de los inventarios físicos.

10. Examen de costos unitarios.- Se debe comprobar la corrección de los costos unitarios utilizados, mediante la revisión de documentación original de compra y la evaluación del sistema de costos de fabricación, cerciorándose de la inclusión de todos los elementos del costo.

11. Sistema y método de valuación.- El auditor debe cerciorarse que el sistema y método de valuación utilizados sean los adecuados y que han sido aplicados consistentemente, y que los costos no excedan al valor de mercado.

12. Realización de las existencias.- Deberá hacerse -

un estudio de lento movimiento, excesivos, dañados y obsoletos, para cerciorarse de la suficiencia de las estimaciones correspondientes. Este estudio se podrá realizar a través de inspección física de las existencias, estudios de reportes internos, estudio de movimientos en tarjetas de control, examen de realización posterior, pláticas con funcionarios de la empresa, certificaciones de técnicos, rotación de inventarios, etc.

13. Mercancías en tránsito.- Se aplicarán entre --- otros, los siguientes procedimientos:

- a). Revisión de las condiciones de traslación de dominio.
- b). Verificación de la recepción posterior en los al macenes de la empresa.
- c). Confirmación de proveedores, de agentes aduanales u otros intermediarios.
- d). Revisión de partidas de conciliación con proveedores.
- e). Examen de documentación comprobatoria.

Como mencionamos al principio del desarrollo de este punto, lo descrito anteriormente son los procedimientos recomendados por la Comisión mencionada; sin embargo, el

auditor que realice el trabajo de revisión, podrá aplicar los procedimientos que a consideración de él, crea necesarios para satisfacerse ampliamente sobre la razonabilidad del rubro de inventarios.

4.4. Programa de trabajo.

Con objeto de lograr el resultado más óptimo al concluir un trabajo, y como parte del cumplimiento de la norma de ejecución del trabajo, relativa a la planeación y supervisión del mismo, es recomendable efectuar un programa de trabajo en toda auditoría y por cada uno de los rubros sujetos a revisión.

Dicho programa debe hacer mención de los objetivos - que se persiguen al realizar el trabajo, así como los procedimientos de auditoría que se aplicarán en cada una de las fases (preliminar y final) de la revisión a efectuar.

Así pues, a continuación se muestra un ejemplo de lo que sería un programa de trabajo, contemplando los componentes del mismo, mencionados en el párrafo anterior:

Cía, "X". S.A.

Planeación y control de la auditoría

Programa de trabajo para la revisión de inventarios

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

El objetivo global de nuestro trabajo para la revisión de los inventarios, es la determinación de que éstos representan productos y materiales que son propiedad de la compañía y que están debidamente valorizados al costo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente.

El logro de nuestro objetivo global dependerá de la determinación de lo siguiente:

1. Si las cantidades en existencia, en tránsito, en consignación o en almacenes ajenos son propiedad de la compañía.
2. Si las listas de inventarios que son propiedad de la compañía están recopiladas, calculadas, sumadas y resumidas correctamente en la contabilidad.

3. Si las partidas excesivas, de poco movimiento, obsoletas o defectuosas están reducidas a su valor neto de realización.

4. Si las partidas están valorizadas al costo o mercado, el que sea más bajo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y,

5. Si los inventarios al cierre del ejercicio han sido determinados sobre una base que guarda uniformidad con la utilizada en los inventarios al cierre del año anterior.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA (PRELIMINAR)

1. Preparar y/o actualizar los memorandums de control incluidos en el expediente continuo de auditoría.

2. Obtener la sumaria y cédulas analíticas preparadas por el cliente, sumarlas, cotejarlas contra el mayor general, ligar las cédulas analíticas a la sumaria, y ésta a la balanza de comprobación.

Valuación de inventarios

3. Con base en los listados analíticos de inventarios de materia prima, seleccionar las partidas más importantes en cuanto a importe, a efecto de realizar la prueba de valuación.

4. Cotejar los costos unitarios de los artículos seleccionados en el punto anterior, contra la relación de costos estandar de la compañía.

5. Verificar las últimas compras de las partidas seleccionadas en el punto # 3 contra factura original, entrada al almacén, etc.

6. Determinar la sobre valuación (en caso de existir) de las materias primas.

7. De las materias primas seleccionadas para la prueba de valuación, indicar cuáles fueron tomadas en el inventario físico como pruebas nuestras.

8. Verificar el procedimiento y determinación de las cuotas de mano de obra y gastos indirectos.

9. Pedir relaciones de los inventarios en proceso o material preparado para ensamble, seleccionando algunas - partidas del mismo y realizar el siguiente trabajo:

- a). Verificar la correcta aplicación de las cuotas - estandar de mano de obra y gastos indirectos.
- b). Por los componentes más importantes, verificar - que éstos estén valuados a los mismos costos es- tandar utilizados con base en nuestra prueba de materias primas.

10. Pedir relaciones de los productos terminados y se- leccionar los 10 artículos más importantes a efecto de -- realizar nuestra prueba de detalle.

11. Sobre los artículos seleccionados en el punto an- terior, cotejar las cuotas de mano de obra utilizadas, -- contra las probadas en el punto # 8 anterior.

12. Por los artículos más importantes, verificar que el costo estandar de los materiales utilizados sea igual al probado en nuestra prueba de valuación de materia pri- ma.

13. Pedir a la compañía nos proporcione los precios - mínimos de venta de los artículos terminados, selecciona- dos en el punto # 10 anterior.

14. Tomando como base los gastos de venta, determinar el factor de gasto por cada peso de venta.

15. Aplicar dicho factor al precio mínimo de venta de los productos terminados a que nos referimos en el punto # 13 anterior, determinando el precio mínimo de venta menos sus gastos de venta aplicables.

16. Comparar el resultante del punto anterior contra el costo estandar de los artículos.

17. En caso de que el valor de realización sea menor al costo del artículo, indicarlo así en un punto al gerente o bien en memorándum de problemas.

18. Efectuar el cálculo de la rotación de inventarios comparando el mismo contra los de años anteriores y evaluar su razonabilidad, explicando las variaciones existentes.

Revisión de obsolescencia.

19. Obtener del cliente una relación de las partidas que integran su material y productos obsoletos. Sumar di-

cha relación, compararla con la lista del año anterior y documentar la causa de diferencias (si hay)

20. Preguntarle al Jefe del Departamento de Ingeniería de Manufactura y al Jefe de Control de Inventarios, si la lista de obsolescencia está completa. Documentar sus comentarios y agregarle a la cédula partidas que ellos sugieran y las razones por las que se deben agregar.

21. Cotejar el total de la lista, una vez ajustada, -- con el saldo de la reserva para obsolescencia y proponer un ajuste a la misma en caso de ser necesario.

22. Concluir acerca del resultado de nuestra revisión de obsolescencia.

Observación de inventarios

Normas de auditoría generalmente aceptadas, requieren que el auditor observe la ejecución de inventarios físi--cos, si dichos inventarios son importantes en la posición financiera y resultados de operación de la empresa.

Debido a que la compañía tiene buenos controles sobre

el movimiento de materiales y productos, vamos a observar los inventarios físicos a fecha preliminar. Con objeto de asegurarnos que se va a obtener un conteo correcto, y que vamos a estar presentes durante el mismo, ejecutaremos los siguientes pasos:

23. Discutir con personal responsable de la compañía el instructivo para la toma de inventarios, con objeto de evaluar la suficiencia de los procedimientos que va a --- efectuar la compañía en la práctica de su inventario físico.

24. Designar personal de la Firma (Despacho) que participará en la observación, y darles instrucciones verbales detalladas del trabajo a desarrollar.

25. Pedir a la compañía un memorándum sobre planeación del inventario físico, revisando a detalle el mismo.

26. Elaborar memorándum sobre la revisión del instructivo para toma de inventarios físicos con la debida oportunidad, a efecto de poder, en un momento dado, determinar posibles problemas durante la toma.

27. Presentarnos al inventario físico con la debida anticipación, que nos permita realizar el siguiente trabajo:

- a). Identificar debidamente el área.
- b). Verificar el adecuado acomodo del material.
- c). Detectar las partidas importantes tanto físicamente como en los registros de la Compañía.
- d). Detectar posibles problemas de obsolescencia.

28. Solicitar a la compañía elabore el corte de documentación y revisar el mismo, confrontándolo contra la documentación.

29. Verificar que el inventario físico se desarrolle de acuerdo con las instrucciones previamente giradas por la compañía, vía el memorándum de planeación.

30. Tomar pruebas físicas de las partidas previamente seleccionadas vía revisión física y revisión de los listados de inventarios.

31. Efectuar recorrido por cada área a efecto de verificar que todo se incluyó debidamente.

32. Proceder a liberar cada una de las áreas del inventario.

33. Coordinar con la mesa de control la determinación de cifras controles de los marbetes utilizados en las diferentes áreas y tomar nota de las mismas.

34. Efectuar recorrido general de áreas, verificando que todo se contó debidamente.

35. Para resumir las pruebas y observaciones que llevamos a cabo, redacte un memorándum de observación que incluya por lo menos lo siguiente:

- a). Organización del material en la bodega
- b). Evaluación de la suficiencia del instructivo.
- c). Comentarios de personal operativo de la compañía con respecto a la identificación de inventario - obsoleto, inventario en tránsito, en almacenes - ajenos, en consignación o en mano, pero que le pertenece a terceros.
- d). Detalle de nuestros procedimientos y alcances, - una vez completados los pasos.
- e). Nuestra conclusión con respecto al conteo físico - llevado a cabo por la empresa y la consecución - de nuestro objetivo Núm. 1.

Revisión de listados finales de inventarios

Nuestro trabajo en esta sección está diseñado para probar el cumplimiento con nuestro objetivo Núm. 2, que las listas de inventarios estén compiladas, calculadas, sumadas y resumidas correctamente en la contabilidad.

36. Obtener el listado final de inventarios y el siguiente trabajo:

- a). Sumar los totales de las diferentes áreas y comparar contra el total del inventario.
- b). Ligar las pruebas físicas obtenidas, verificando la correspondencia del número de marbete, número de parte, cantidad, unidad de medida, etc.
- c). Por los materiales seleccionados en nuestra prueba de valuación de materias primas y productos terminados, verificar que el costo probado en nuestras pruebas coincida contra el costo utilizado para valuar el inventario físico.
- d). Verificar que las cifras control de los marbetes utilizados coincidan contra los listados finales.
- e). Por las partidas probadas en el punto c) anterior, verificar el correcto cálculo de las extensiones.

37. Verificar que el total del inventario físico valuado sea el mismo al comparado contra el registro en libros a efecto de la determinación del ajuste de inventario físico.

38. Concluir sobre la corrección de los listados del cliente.

39. Probar el corte de documentación previamente elaborado, tomando en consideración que la documentación elaborada antes del inventario físico debe estar registrada como parte del mes en que se efectuó el recuento, y la documentación que aparece en blanco en el corte, debe ser registrada como parte del mes siguiente al recuento físico.

Ajuste del inventario físico

40. Verificar la determinación del ajuste del inventario físico mediante el desarrollo del siguiente trabajo:

- a). Cotejar saldos según libros contra la balanza de comprobación del mes en que se realizó el inventario.

- b). Cotejar el saldo del recuento físico contra los listados de valuación del mismo, previamente revisados.

41. Evaluar la razonabilidad del ajuste del inventario físico y verificar con la compañía sobre la investigación de diferencias importantes entre el recuento físico y libros.

42. Revisar que el ajuste sea incorporado a libros.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA (FINAL)

43. Obtener la sumaria y cédulas analítica ya actualizadas y sumarlas, cotejarlas contra saldos de mayor general, ligar las cédulas analíticas a la sumaria y ésta a la balanza de comprobación.

Determinación del ajuste por valuación a UEPS

La compañía al finalizar el ejercicio determina en forma global el ajuste para convertir sus inventarios del método de valuación utilizado durante el ejercicio a UEPS. Para tal efecto se viene utilizando el procedimiento de UEPS en CADENA.

44. Verificar que las bases para dicho cálculo son las correctas, tomando como base los costos utilizados para el cálculo del año anterior, así como las relaciones de costos de este año.

45. Verificar la correcta determinación de la fórmula establecida para tal efecto.

46. Verificar el correcto registro del efecto vía el examen de la póliza preparada para tal propósito.

Análisis de las variaciones en costo de ventas

47. Evaluar el comportamiento de las diferentes variaciones (En compra de materia prima, en mano de obra, etc.) a efecto de verificar si la valuación de los inventarios es razonable.

48. En caso de existir variaciones importantes, verificar que la compañía efectúe el estudio correspondiente a efecto de clasificar debidamente los costos correspondientes a inventarios o bien a costo de ventas.

Conexión entre preliminar y final

Con objeto de comprobar que el movimiento de transacciones entre la fecha preliminar y final se efectuó con - uniformidad al de los primeros meses del ejercicio, efec---tuar la siguiente revisión:

49. Comparar los saldos revisados a preliminar de -- las distintas sub-cuentas de inventarios contra el saldo al cierre del ejercicio.

50. Explicar las variaciones importantes, considerando para tal efecto los siguientes puntos en forma global: ajuste de inventario físico, promedios de compras, promedios de ventas, revisión óptica de los auxiliares a efecto de detectar partidas anormales e importantes.

51. Elaborar memorándum, resumiendo los orígenes de las variaciones entre preliminar y final.

General

52. Verificar que todos los ajustes y reclasificaciones relativos a los inventarios, sean trasladados y ligados a las cédulas de ajustes correspondientes en el ciclo de informe financiero.

4.5. Dictamen sobre la revisión de inventarios.

Con lo descrito hasta el punto anterior de este trabajo de investigación ha quedado bien definida la importancia que tiene el hecho de que el contador público independientemente, al estar efectuando la revisión de inventarios, quede perfectamente satisfecho de los resultados que obtenga al aplicar sus procedimientos y técnicas de revisión. Esto va a determinar la naturaleza de su opinión y en última instancia los términos en que ha de presentar su dictamen.

A continuación se presentan algunos casos en los que debido a la naturaleza de los mismos, el dictamen del auditor deberá hacer mención de tal o cual situación con objeto de que la información que emita sobre la razonabilidad, en este caso del rubro de inventarios, sea lo más -- completa y clara posible.

Por ejemplo, en el caso de que no habiendo presencia do el recuento físico de los inventarios, ni tampoco quede satisfecho con la aplicación de otros procedimientos, el auditor deberá indicarlo claramente en su dictamen en el párrafo del alcance o en un párrafo intermedio como --

una limitación a su trabajo, presentando salvedad sobre los estados financieros tomados en su conjunto o abstenerse de expresar su opinión, lo cual se hará de la siguiente manera:

"No presencié el inventario físico del almacén de materias primas al 31 de diciembre de 1983, cuyo costo ascendía a \$ 13,500,000.00 en esa fecha y no estuve en condiciones de aplicar procedimientos alternativos de auditoría"

"Con la excepción expuesta en el párrafo anterior, en mi opinión los estados financieros que se acompañan -- presentan razonablemente la situación financiera de la -- Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1983."

Asimismo, cuando a causa de restricciones del cliente, el auditor no presencie la toma de inventarios, y éstos sean de importancia, deberá indicarlo claramente como una limitación a su trabajo y generalmente no deberá opinar sobre los estados financieros en conjunto, obligándose a obtener del cliente confirmación escrita en la cual se expresen las razones por las que no fue posible que el auditor presenciara el inventario.

Cuando se presente una situación como la descrita anteriormente, el dictamen del auditor se podrá presentar de la siguiente forma:

(Párrafo del alcance)

"... que juzgué necesarios en las circunstancias, excepto por lo expuesto en el siguiente párrafo:"

(Párrafo intermedio)

"Por tratarse de un balance intermedio y un periodo irregular y debido al procedimiento de producción de la empresa, no se practicó el inventario físico final de la producción en proceso, y la estimación de \$ 15,000,000.00 fue realizada por el técnico de la compañía, por lo cual no estuve en la posibilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría. Por lo tanto, y en base a la importancia que tienen los inventarios finales de producción en proceso, cuyo monto no pude verificar, no estoy en condiciones de dar mi opinión respecto al costo de ventas y al estado de resultados tomados en su conjunto."

(Párrafo de la opinión)

"En mi opinión, con la excepción al inventario final de producción en proceso, el balance general que se acompaña presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1983, y respecto al estado de resultados, todas las demás partidas de ingresos y gastos no afectadas por dicho inventario, están razonablemente presentadas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados."

Nombre y firma del C.P.

Fecha del dictamen.

Por último, cuando debido a las circunstancias, el auditor considere que los inventarios asentados en libros no reflejan la verdadera situación física existente, presentará una opinión negativa, como la siguiente:

"En los estados financieros adjuntos, no se consideró la pérdida en que incurrirá la empresa de sus inventarios de harina, la cual ascenderá a \$ 5,700,000.00, en vista de que a la fecha del presente dictamen se suscitó una baja de valor en el mercado, la cual repercute en los mismos por la cantidad antes mencionada."

"En mi opinión, en vista del efecto que produce la situación mencionada anteriormente, el estado de resultados no presenta razonablemente el resultado de las operaciones por el periodo que concluyó el 31 de diciembre de 1983, en el renglón del costo de ventas, si bien en los demás cumple con prácticas de contabilidad generalmente aceptadas.

Salvo lo antes mencionado, el balance general, presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1983, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales fueron aplicados consistentemente con los del ejercicio anterior."

Nombre y firma del C.P.

Fecha del dictamen.

CONCLUSIONES

1. Es indiscutible e innegable que la existencia de los inventarios en las empresas es uno de los factores más importantes para el logro del objetivo primordial de una entidad, que es el de obtener las mejores utilidades mediante la realización de dichos inventarios.

2. La selección del método de valuación que ha de aplicarse a los inventarios, es fundamental para determinar la utilidad más real, la cual estará en función a la situación económica por la que se atravesase al momento de llevar a cabo dicha valuación. Pero no por esto se podrá cambiar constantemente el método de valuación empleado, ya que para hacerlo se tienen que cumplir con ciertos requisitos impuestos por las autoridades fiscales y por otra parte se debe cumplir con el principio de contabilidad de la consistencia, ya que de lo contrario se estará sujeto a una salvedad por parte del contador público que dictamine los estados financieros de determinada entidad.

3. El control y la administración de los inventarios son fundamentales para obtener los mejores resultados en el manejo y disposición de los mismos, ya que de-

pendiendo de la confiabilidad y reforzamiento que se tenga en cada uno de ellos, de acuerdo a la naturaleza del inventario de que se trate, permitirá obtener los mejores resultados derivados del adecuado manejo en cuanto a la utilización y realización de éstos.

4. Con objeto de que una persona ajena al manejo de la información financiera de una empresa emita una opinión sobre la razonabilidad de la misma, o sobre determinado rubro de dicha información, en este caso el de inventarios, es necesario que se apegue a determinadas normas emitidas para tal efecto por la Comisión respectiva del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, asimismo que se apliquen los procedimientos sugeridos por la mencionada Comisión para que, de esta forma, se logren los objetivos establecidos para la auditoría del rubro de inventarios y como consecuencia de todo esto se emita el dictamen del auditor, lo cual será la base en la toma de decisiones tanto de la administración, como la de los posibles inversionistas de la empresa de que se trate.

BIBLIOGRAFIA

1. Arthur Andersen & Co., Objetivos y Procedimientos de Auditoría, Volumen 1, Tercera Edición, 1978, 411 p.
2. Arthur Andersen & Co., Objetivos y Procedimientos de Auditoría, Volumen 4, Tercera Edición, 1980, 316 p.
3. Durán Silva Manuel, Los Inventarios y el Impuesto Sobre la Renta, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1983, 193 p.
4. Facultad de Contaduría y Administración, Contaduría y Administración, Publicación Bimestral, Número 70, México, 1973. 301 p.
5. Franco Díaz Eduardo M., Diccionario de Contabilidad, Segunda Edición, Siglo Nuevo Editores, S.A., México, 1980, 210 p.
6. Gitman Lawrence J., Fundamentos de Administración Financiera, Traducción de Carlos Restrepo S., Harla, S. A. de C.V., México, 1980, 761 p.
7. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Compendio de Normas, Pronunciamientos Normativos, Proce-

- dimientos de Auditoría y Otros Emitidos por la Comisión, Segunda Reimpresión, México 1980, La paginación varía.
8. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, Décima Tercera Edición, México, 1981, 273 p.
 9. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Principios Aplicables a Partidas o Conceptos Específicos, Boletín C-4 Inventarios, Primera Edición, México, -- 1976 16 p.
 10. Méndez Villanueva Antonio, Información Financiera y - Toma de Decisiones, México, 1979, 390 p.
 11. Río González Cristobal del, Costos I, Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ediciones Contables y Administrativas, S. A, Decima Quinta Reimpresión, México 1980, La paginación varía.