

Inventarios

Los inventarios son una partida importante en todas las empresas comerciales o de transformación, ya que del nivel óptimo de estos depende el buen funcionamiento de la misma. De acuerdo con Mendivil (2013), por inventario se entiende el conjunto de mercancías y materias primas o materiales cuya transformación constituyen el objetivo principal de la empresa.

En el caso de las empresas comerciales, los inventarios están constituidos por las mercancías que adquieren para ser vendidas en simple labor de intermediarios. Se cargan por las compras y se acreditan por las ventas.

En el caso de las industrias, los inventarios los constituyen las materias primas (que se utilizan para producir las mercancías que se elaboran), las materias semitransformadoras (producción en proceso) y los productos terminados o mercancías (que sí están disponibles para ser vendidos) de que disponen en un momento determinado. Los cargos a estas cuentas se hacen por compras o volumen de producción, y los créditos implican salidas por ventas o trasposos a la producción y a los productos terminados.

Su saldo representa el valor de adquisición (materias primas o mercancías compradas) o valor de fabricación (productos terminados) de las existencias físicas propiedad de la empresa; tratándose de las cuentas de producción en proceso, su saldo representa el valor acumulado de la materia prima, mano de obra y gastos de fabricación empleados en la producción en el proceso al cierre del ejercicio.

Normas de información financiera

Las Normas de Información Financiera son la normatividad contable que emite el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financieras en México, las cuales debemos observar para el registro de operaciones contables y preparación de estados financieros. A continuación te presentamos algunos lineamientos relacionados a los inventarios contenidos en dichas normas:

1. **Valuación:** en términos generales, esta NIF nos dice que los activos deben registrarse al precio efectivamente pagado por ellos, en efectivo o a crédito, en la fecha de adquisición y registro, pero dichas cifras de registro pueden ajustarse cuando se presenten cambios, circunstancias económicas o eventos posteriores que les hagan perder su significado económico actual.

Inventarios

Tratándose de los inventarios, estos deben valuarse al costo de adquisición. Existen diversos métodos de valuación de inventarios (reglas particulares de valuación) que han impuesto las necesidades reales de las empresas y que contablemente se consideran adecuados. La asignación del costo de los inventarios debe hacerse por cualquier procedimiento aceptado contablemente. Algunos de estos métodos de valuación son: para materias primas costos promedio, primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costos estándar y otros para artículos fabricados costos absorbentes y costeo directo.

2. Actualización de valores históricos. Como resultado de los altos índices de la inflación que padeció México en 1982 y 1983, se definió de la conveniencia y necesidad de actualizar las cifras de algunos rubros de los estados financieros, entre otros, de inventarios.

En consecuencia, la actualización de los valores de inventario se ha reconocido como el principio de contabilidad, corrigiendo los valores históricos del mismo mediante al registro de la diferencia entre su valor actual y su valor original de registro.

Conviene advertir que la actualización de los inventarios implica la actualización del costo de ventas (párrafos 27 28 y 51 al 55 NIF B-10).

Existen otras circunstancias económicas que pueden afectar el valor de la recuperación de los inventarios tales como:

- a) La obsolescencia.
- b) La mercancía dañada.
- c) Los sobreinventarios por desplome de las ventas, etcétera.

En estos casos, se deberían registrar las reservas para castigo necesarias para corregir el valor contable de las mercancías afectadas.

Inventarios

En cualquier caso, el costo de los inventarios de mercancía no debe exceder su precio de la venta.

3. **De la consistencia:** esta NIF señala que cuando existen varias soluciones de registro para operaciones específicas, la solución seleccionada debe aplicarse a todas ellas sin cambio cada año para garantizar la posibilidad de comparación de la información financiera que generan.

Tratándose de los inventarios, esto implica que una vez seleccionado un método para valuación (UEPS, PEPS, promedios, etc.), deberá aplicarse sin cambios cada año.

4. **Juicio profesional o criterio prudencial:** los inventarios deben presentarse al costo de adquisición o al valor del mercado, el que sea más bajo; de forma similar a las inversiones en valores y en las cuentas por cobrar. Los inventarios pueden sufrir deterioros y/o obsolescencia que reduzcan su valor de venta, en tales circunstancias, deben preverse las pérdidas que reflejarán en el momento de venderse y proceder a su castigo de inventarios que soporte dichas pérdidas.

Objetivos

Los objetivos en la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría al examen de las cuentas de inventarios, son los siguientes:

1. **Verificar su existencia física.** Es decir, que en realidad existen materiales y materias con el importe igual al saldo de las cuentas relativas.
2. **Valuación.** Verificar que dichas existencias sean valuadas por métodos aceptables contablemente aplicados de la forma consistente y que se hayan establecido los castigos necesarios para reducir el costo de los inventarios defectuosos u obsoletos.

Inventarios

3. **Corrección aritmética.** Que las unidades de exigencia multiplicadas por los valores unitarios asignados arrojen efectivamente el importe total que muestren.
4. **Limitación de la propiedad.** Cerciorarse de que no existan gravámenes u otros compromisos que limiten el uso de la venta irrestricta de los inventarios.

Control interno

- a) Debe existir una adecuada separación de labores (almacenistas, jefes de compra, de producción, de ventas, registros en contabilidad, etc.).
- b) Debe existir un almacenista responsable de los movimientos y de la existencia de los productos.
- c) Debe existir un sistema de inventarios perpetuos.
- d) Deben efectuarse inventarios físicos por lo menos una vez al año con investigaciones exhaustivas de la diferencia que resulten y registrar contablemente las diferencias definitivas.
- e) Debe haber una comparación periódica de auxiliares contra mayor y contra existencias físicas, así como registrar contablemente las diferencias definitivas
- f) Deben investigarse periódicamente los registros con saldos rojos y proceder a su cancelación.

Inventarios

- g) Debe haber un procedimiento de verificación de facturas antes de su pago o registro contra las entradas de almacén.
- h) Deben hacerse revisiones periódicas y determinación del material defectuoso y obsoleto, así como generar el castigo oportuno por la venta de ese material.
- i) Deben existir seguros adecuados para cubrir riesgos en los inventarios que tengan riesgo inherente alto (por incendio, humedad, etc.).

Procedimientos

Como ya se ha destacado, los procedimientos son el conjunto de técnicas aplicables a la revisión a un rubro de los estados financieros preparados por la administración de las empresas, y referente a los inventarios, se podrán aplicar los siguientes:

1. Inspección de la toma física de inventarios.
2. Confirmación de material en poder de terceros.
3. Estudio de valuación.
 - a) Verificación de los precios de compra.

Inventarios

- b) Examine de sistemas de costo.
 - c) Comparación contra precios de venta
 - d) Estudio de material de lento movimiento y/u obsoleto.
4. Verificación de operaciones aritméticas.
 5. Revisión de las cifras actualizadas.

Inspección de toma física de inventarios

La toma física de inventarios es el recuento de los materiales, a una fecha determinada, que una empresa factura para determinar las cantidades reales en existencia.

Para efectos de auditoría debe participarse en la toma de inventarios observando el desarrollo de esta efectuando conteos selectivos. Las pruebas selectivas del auditor tienen como propósito verificar los resultados del trabajo de la empresa, comparando las unidades anotadas por ella contra las unidades de terminadas en pruebas selectivas.

La observación de la toma de inventario se hace para ratificar lo adecuado de esta, verificando si respetan las instrucciones dadas por la misma y si el personal a cargo desarrolla su valor con el cuidado necesario.

Para garantizar una buena toma de inventarios, el auditor debe vigilar que se cumplan los siguientes puntos:

Inventarios

1. Que se den instrucciones por escrito de los procedimientos a seguir para la toma física.
2. Que los artículos que hay en inventario se acomoden ordenadamente y sean fácilmente identificables, mediante su descripción, peso, etcétera.
3. Que se establezca un control adecuado de entradas y salidas de materiales durante el inventario mediante un corte oportuno de documentos con que se operen dichos movimientos.
4. Que los materiales para ser embarcados o en consignación estén por separado del resto de los materiales propiedad de la empresa.
5. Que se separen los materiales defectuosos y/u obsoletos.
6. Que la toma de inventarios se haga con conteos dobles y que las diferencias se investiguen de inmediato mediante un tercer conteo conciliador.

Las pruebas selectivas del auditor deben hacerse procurando cubrir los artículos de más valor para obtener un alto porcentaje en el valor total de los inventarios. También deben hacerse pruebas sobre algunos artículos numerosos, aunque no valiosos, para juzgar la eficiencia del personal de la empresa al hacer los conteos.

Por último, la revisión de toma de inventarios debe complementarse conectando las pruebas selectivas contra las listas finales que prepare la empresa vigilando que las diferencias determinadas entre las existencias físicas y las existencias según los libros se aclaren satisfactoriamente, ya que, de subsistir, deben generar un ajuste contable que afecta los resultados de la operación.

Inventarios

Confirmación de material en poder de terceros

Cuando la empresa tiene parte de sus materiales y mercancías en poder de terceros, ya sea por falta de espacio en sus bodegas o por que entrega mercancías a terceros para que efectúen trabajos de maquila, le vendan en consignación o por cualquier otra razón, el auditor debe proceder a solicitar por escrito la ratificación de esta circunstancia mediante cartas.

De cualquier manera, cuando la importancia de las cifras o la calidad de los depositarios lo ameriten, el auditor puede complementar la solicitud anterior con una visita a los depositarios para efectuar, junto con ellos, un inventario físico de los materiales en cuestión, siguiendo los lineamientos explicados en el procedimiento anterior.

Estudio de valuación

- a) **Verificación de los precios de compra.** Consiste en estratificar si los costos asignados a los materiales y mercancías adquiridos corresponden al valor de la factura más fletes y gastos de importación; esto se verifica comparando dichos costos contra los precios de venta consignados en las facturas de compra, las cuentas de flete y los procedimientos aduanales relativos a este procedimiento, por lo general se le denomina prueba de compras.
- b) **Examen de sistemas de costos.** Para juzgar su razonabilidad, debe estudiarse el método en vigor en la empresa de tal manera que integre correctamente los elementos del costo de producción, mano de obra y gastos de fabricación. También debe concluirse si el sistema de costos se ha aplicado consistentemente; es decir, si es el mismo utilizado en el ejercicio anterior a este; procedimiento que por lo general se denomina prueba de consumos.
- c) **Comparación contra precios de venta.** Para apoyar el estudio de la razonabilidad del costo de inventarios, deben compararse los costos unitarios asignados contra los precios de venta relativos. El precio de venta debe permitir recuperar el costo de más gastos normales de distribución, gastos de venta y de administración y proporcionar

Inventarios

un sobrante de utilidad adecuado. En caso en que no fuera así, deberá castigarse en el importe necesario.

Estudio de material lento movimiento y/u obsoleto. Para verificar la existencia del material obsoleto y/o defectuoso, el auditor debe proceder a un estudio de auxiliares para determinar los que no muestren consumo en un periodo demasiado largo ya que esto es indicio de que tales materiales pueden encontrarse en esas condiciones. Se deben obtener comentarios por parte del personal técnico idóneo, en relación con las posibilidades futuras de uso o venta que tiene el material en cuestión, esto con la finalidad de apoyar las conclusiones del auditor y la postura a adoptar.

En cualquier caso, todos los materiales y mercancías con notorios riesgos de obsolescencia y mínimas posibilidades de uso deben castigarse para reducir su valor a un punto tal que el nuevo costo a que queden valuados sea menor al de recuperación, ya sea por venta a precio castigado o por utilización en actividades diferentes de aquellas para las que fueron adquiridos

Verificación de operaciones aritméticas

La verificación de operaciones aritméticas consiste en ratificar los cálculos que determinan el importe total asignado a los inventarios; es decir, verificar las unidades del inventario que multiplicadas por el costo unitario asignado arrojan el importe anotado y si la suma de los importes dan efectivamente el saldo total del inventario. Como ya se comentó, el uso de sistemas de cómputo ayuda a la aplicación de este procedimiento por la certeza y seguridad que ofrecen dichos sistemas al efectuar cálculos aritméticos.

Revisión de las cifras actualizadas

Recordemos que la NIF B-10 tiene como finalidad coadyuvar en la reexpresión de las cifras contenidas en los estados financieros en épocas inflacionarias, por lo que de acuerdo con Mendivil (2013), cuando como consecuencia de la aplicación NIF B-10 se hayan actualizado los valores del inventario, deberán aplicarse los procedimientos relativos para verificar la

Inventarios

corrección de la actualización efectuada por la empresa. Dichos procedimientos incluyen lo siguiente:

1. Verificación de que haya aplicado correctamente la metodología propuesta por la NIF B- 10.

2. Verificación de los cálculos aritméticos para la obtención de valores actualizados cuidando cuándo se utiliza el método de índices.
 - a) Correcta estratificación de los saldos históricos por años de adquisición, aportación o riesgo.

 - b) Correcta determinación de los factores de ajuste que deriven del índice Nacional de Precios al Consumidor.

Cuando se utilice el método de costos específicos:

- c) Que las fuentes para determinar los valores de reposición sean adecuadas y razonables, por ejemplo: últimas facturas de compra, determinación de costo de compra o producción de compra, determinación de costo de compra o producción por el método de las primeras entradas primeras salidas, índices específicos para el tipo de inventarios, etc.

3. Verificación de la correcta determinación de la diferencia entre las cifras actualizadas y las cifras históricas para el registro correspondiente de dicha diferencia.

4. Verificación de la correcta determinación del ajuste del principio de año cuando se trate de la actualización de los estados financieros por primera actuación.

Inventarios

5. Verificación de la consistencia del método utilizado para actualización de las cifras cuando se trate de ejercicios subsecuentes.
6. Verificación de la correcta relación de los estados financieros de la posición histórica y la porción actualizada.
7. En general, estudio y juicio de los documentos supuestos y cálculos utilizados en la actualización para concluir sobre la razonabilidad de sus resultados.

Referencia:

Mendivil, V. (2013). Elementos de auditoría. México: Cengage Learning.