

EL AUDITOR Y LA VALORACION DE LAS EXISTENCIAS EN LA EMPRESA

Eduardo Malles Fernández

Departamento de Economía Financiera I:
Contabilidad y Técnicas de
Administración de Empresa
Universidad del País Vasco
e-mail: efpmafee@sc.ehu.es

INDICE

1. INTRODUCCIÓN 9; 2. EL INFORME DE AUDITORÍA 10; 3. LA IMAGEN FIEL 11; 4. EXISTENCIAS ADQUIRIDAS POR LA EMPRESA 12; 5. EXISTENCIAS FABRICADAS POR LA EMPRESA 13; 6. LOS MODELOS DE COSTES Y EL PLAN GENERAL DE CONTA- BILIDAD 15; 7. LA CONTABILIDAD EXTERNA Y LA CONTABILIDAD DE COSTES 17; 8. CONCLUSIONES 18; 9. BIBLIOGRAFÍA 19.
--

1. Introducción

El presente artículo desea ser un pequeño homenaje al querido profesor, compañero y amigo Javier Arana, que por fortuna para él pero por desgracia para la institución universitaria abandona su labor docente durante este curso académico.

Este artículo trata de analizar las circunstancias que concurren en el trabajo del auditor a la hora de comprobar, a través de las pruebas de cumplimiento de auditoría, la validez de algunas cuentas y cifras presentadas en sus estados financieros por la empresa auditada. En concreto, nuestro campo de actuación será el estudio de

la valoración de las existencias, al ser el elemento más representativo de la actividad empresarial.

2. El informe de auditoría

El trabajo del auditor se plasma en un informe, en el que se transcribe tanto el alcance del trabajo realizado como la opinión profesional sobre los documentos estudiados, normalmente las cuentas anuales, de acuerdo con los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados** (P.C.G.A.), y la normativa contable y mercantil vigente.

El auditor se halla sometido además a las **Normas Técnicas de Auditoría** publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por medio de su Boletín Oficial (BOICAC), estas normas pueden ser de carácter general, de ejecución del trabajo y de elaboración de los informes. Si el auditor forma parte de alguno de los tres Colegios autorizados para agrupar auditores deberá supeditarse además a la normativa emanada por su Colegio, que en mi caso corresponde a la del “Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España”, reflejándose en las Normas Éticas (recogidas en el “Código de Ética Profesional), normas reglamentarias (agrupadas en el “Reglamento de Régimen Interior”) y normas profesionales (compendiadas en las “Normas de Auditoría”).

Si nos atenemos a toda la normativa a la que debe supeditarse el auditor puede parecer que el margen de maniobrabilidad de éste es escaso y que ante unos mismos estados financieros todos los auditores que los auditasen deberían evacuar la misma clase de informe, sin embargo esta apreciación está bien lejana de la realidad cotidiana, como más adelante veremos.

La importancia del informe viene dada por su carácter de documento mercantil, y ser el medio más adecuado para demostrar “la **objetividad**” de la información contable presentada por la empresa. El hecho de que el **informe** sea “limpio”, **sin salvedades** ni opinión contraria, muestra al estudioso de la empresa la veracidad de lo ahí reflejado, si la información con la que se trabaja es correcta las conclusiones y posteriores decisiones que puede tomar el analista siempre estarán más sustentadas que las que parten de unos “in-puts” erróneos.

En las empresas auditadas, éste y no otro, suele ser el primer documento sobre el que recaen los ojos escrutadores de cualquier analista externo y lo que le da el carácter de confianza ante lo que puede estudiar posteriormente.

3. La imagen fiel

El auditor debe “comprobar” que los estados financieros muestran la imagen fiel de la empresa tal y como señala la normativa mercantil y contable¹, en consonancia con la IVª Directiva Europea sobre el Derecho de Sociedades: “Regulación de la Cuentas Anuales” de 25 de julio de 1978 (78/660/CEE)².

La afirmación anterior merece una puntualización, como muy bien ha defendido en diferentes escritos el profesor Javier Arana no es correcto decir “la imagen fiel” como si ésta fuese la única posible sino “**una imagen fiel**”, ya que una misma empresa puede tener más de una imagen fiel según estén confeccionados sus estados, y siempre y cuando se ajusten a la normativa existente. Es curioso observar como en la redacción de la Directiva, como se refleja en la nota de pie nº 2, aparecen las palabras “una imagen fiel”, mientras que el Plan General de Contabilidad, y por citar sólo dos ejemplos representativos, en su Introducción, parte Iª, apartado 3º, establece que la empresa debe “... conseguir que estos documentos (las cuentas anuales) expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad”, igualmente en su parte IIª, apartado 9º y 10º, fija la prevalencia del principio de prudencia valorativa “que en todo caso estará subordinada a la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales”, exclusivamente utiliza las palabras “la imagen fiel” realizando una deficiente transcripción del texto original y de lo que conlleva consigo esa expresión.

Por tanto, el auditor deberá estudiar si las cuentas que le presentan cumplen con los principios y las normas contables vigentes teniendo en cuenta que una misma empresa puede tener estados financieros muy diferentes aún siguiendo escrupulosamente las normas contables³ (diferentes imágenes fieles), sin que por eso el auditor tenga por qué emitir un informe que no sea favorable. El auditor, por tanto,

1. En especial la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Europea, en materia de sociedades, y el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

2. La Sección 1ª (disposiciones generales), artículo 2º, apartado 3º de la Directiva establece “Las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad”.

3. Como muy bien indica en su encabezamiento el Plan: “Además de las normas obligatorias de valoración (recogidas en la quinta parte del Plan), también se otorga la consideración de principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas, junto con los establecidos en la legislación mercantil, en la legislación específicamente aplicable a determinados sujetos y en el propio Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales, las normas de desarrollo dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, normas que serán de obligado cumplimiento ...”.

a través de las pruebas de auditoría (y en consonancia con la normativa existente sobre los trabajos de auditoría) deberá verificar exclusivamente si las cuentas que le presenta la empresa cumplen con el acervo normativo vigente, aunque personalmente, y desde una óptica puramente contable y no auditora, le pueda parecer más oportuno realizar ciertas modificaciones en los estados contables.

A continuación, vamos a analizar los activos más representativos de la actividad normal de la empresa: las existencias, y cuál es el trabajo del auditor para comprobar su veracidad.

4. Existencias adquiridas por la empresa

La principal normativa contable de la que parte el auditor para realizar su trabajo es el Plan General de Contabilidad y en este caso concreto sus normas de valoración.

En la norma 13ª puntos 1º y 2º se establece que las existencias se valorarán al precio de adquisición considerando éste como el importe facturado por el vendedor y todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. Los impuestos indirectos (el IVA especialmente) sólo se incluirán si su importe no es recuperable directamente de la Hacienda Pública.

El auditor utilizará distintos procedimientos de auditoría, como son por ejemplo: la verificación del inventario físico y la valoración de existencias, el registro contable y su cuantificación en unidades físicas y monetarias, comprobará la autenticidad de esas existencias y sus cifras, que no se han producido omisiones y que se siguen uniformemente los criterios de valoración a lo largo de los diferentes ejercicios, ya que de lo contrario deberán justificarse en la memoria los motivos que han inducido a la dirección el cambio de criterio, y su influencia en los estados contables.

Entre las existencias con las que aquí nos encontramos están principalmente tanto las compradas para venderlas con ánimo de lucro, sin previa transformación (las mercaderías), como las que están sujetas a un proceso de transformación o consumo en el proceso productivo (materias primas y materiales auxiliares).

El auditor deberá estudiar si la **valoración de las entradas** de esas existencias en la empresa coincide con la norma de valoración antes descrita; si la empresa lleva fichas de inventario de cada existencia no hay duda que el trabajo del auditor se facilita sobremanera. La mayor dificultad en la valoración será en el reparto de los gastos indirectos que se hayan originado en la adquisición de esas existencias, debiendo comprobar el auditor las claves de reparto utilizadas.

Otro aspecto fundamental que deberá comprobar el auditor es el criterio de **valoración de las salidas de las existencias**: PMP (por cada entrada o de todas las entradas), FIFO (primera entrada, primera salida), LIFO (última entrada, primera salida) u otro cualquiera que la empresa considere oportuno. La importancia de la elección del criterio queda fuera de toda duda pues a partir de su aplicación se pueden calcular conceptos económicos tan trascendentales como:

- El coste del consumo que se incorpora al proceso productivo y a los productos resultantes (consumo de materias primas y de materias auxiliares).
- El coste de los productos vendidos (coste de las ventas de las mercaderías).
- La valoración de las existencias no utilizadas (ni consumidas ni vendidas) y que quedan como inversión para el próximo ejercicio. Estas existencias finales deberán reflejarse tanto en la Cuenta de Resultados en las Cuentas de Variación de Existencias (diferencia entre las existencias finales e iniciales) como en el Activo del Balance de Situación.

Otro tercer apartado que deberá tener en cuenta el auditor en lo relativo a la valoración de las existencias será la de cerciorarse si el **valor en el mercado** de las existencias que posee la empresa están por debajo de su precio de adquisición, y si es así si esa depreciación está reflejada en los estados contables.

Como se ha podido observar la misión del auditor no es ni mucho menos fácil y eso que exclusivamente nos centramos en las existencias y su valoración, la problemática se acentúa si en vez de comprobar la valoración de las existencias adquiridas se encamina el esfuerzo en las existencias producidas por la propia empresa, lo cual debe ser objeto de un análisis más exhaustivo.

5. Existencias fabricadas por la empresa

Si nos remitimos otra vez a la norma 13ª veremos que las existencias fabricadas por la empresa deberán valorarse al coste de producción el cual se determina “añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación”. Si nos abstraemos, para no complicar más el desarrollo de este epígrafe, de la consideración de algunos términos que pueden conducir a una doble interpretación (el coste de producción no debe venir dado por el precio de adquisición de materias primas y otras materias consumibles potencialmente utilizables sino realmente utilizadas, ya que hasta que no se hace uso de ellas no deben consi-

derarse como coste de producción; cuando se habla de periodo de fabricación debe interpretarse como coste de fabricación pertenecientes, obviamente, al periodo objeto de estudio) nos encontramos con un problema añadido a los problemas ya planteados en el apartado anterior, y es la comprobación de si los criterios de valoración de esas existencias empleados por la empresa están dentro o no de esa norma.

El grado de discrecionalidad con el que cuenta la empresa en este caso es lo suficientemente amplio como para dificultar aún más el trabajo del auditor, especialmente en empresas industriales. El auditor debe conocer qué modelo de costes lleva la empresa y si éste se adapta a la normativa relativa a la Contabilidad Externa, para ello deberá tener conocimientos amplios sobre una disciplina no regulada por nuestra legislación cual es la Contabilidad de Costes.

Para tener una referencia, por parte de la Administración, concerniente a esta materia, debemos remitirnos al grupo nueve del antiguo Plan General de Contabilidad aprobado en 1978 y que viene a completar el Plan General de Contabilidad aprobado en 1973. En este grupo 9 se describen los objetivos de esta materia, los conceptos económicos que deben conocerse, así como el procedimiento contable analítico que se recomienda sea utilizado por las empresas para poder alcanzar los diferentes objetivos establecidos. Sin embargo, en el apartado undécimo de la Introducción del vigente Plan General de Contabilidad se dice: “El grupo nueve, que en el Plan de 1973 se reservaba para **la contabilidad interna** o analítica **queda también sin desarrollar**, de modo que podrá ser utilizado libremente por la empresa del modo que sea más conveniente para su gestión. A estos efectos hay que indicar que dicha contabilidad interna podrá desarrollarse por la empresa de la forma que considere más adecuada para sus fines”.

Es curioso observar cómo a través de sus normas de valoración **el Plan “exige” calcular el coste de la producción de una forma determinada**, pero por otra parte no exige llevar una Contabilidad analítica o de Costes que, por lo menos, incorpore un modelo de coste que se sitúe dentro de los límites establecidos por la norma de valoración. Malamente pueden hallarse los costes de los productos, tal y como obliga el Plan General de Contabilidad, sin que exista una estructura de costes implantada en la empresa, pues ya se me dirá como pueden calcularse la mayor parte de los conceptos económicos expresados en la norma de valoración decimotercera con los instrumentos que tiene la Contabilidad Externa, pues deberán determinarse:

- Qué costes son necesarios para la producción y cuáles no (aquí el concepto de subactividad o sobreactividad puede adquirir en muchos casos una gran importancia), y el cálculo de su importe correspondiente.

- Cuáles son los importes de los materiales adquiridos y utilizados.

– Qué costes son directos y cuáles son indirectos, aspecto esencial para el correcto cálculo del coste de producción exigido por la norma, y más si tenemos en cuenta que por ejemplo el coste de personal, de vital importancia en las empresas, es recogido por la contabilidad externa sin diferenciación de su carácter directo o indirecto a los productos.

– Cuáles son las claves de reparto o unidades de obra más representativas de cada coste indirecto, si se decide por el reparto de uno o de varios de ellos, y cómo han sido utilizadas esas unidades.

– Si la empresa no trabaja con un único producto, que es lo normal, tendrá que delimitar que existencias fabrica: productos principales, productos secundarios o subproductos, productos semiterminados, productos en curso, residuos, productos defectuosos o rechazados, etc. y cómo afectan cada uno de los costes hallados previamente en cada uno de ellos, tanto los directos como los indirectos, así como la posible influencia entre ellos.

– Para un mejor ajuste de los costes y si la empresa está descentralizada se deberán estudiar los costes de esos centros, sus unidades de obra, la posible relación entre aquéllos, etc.

Como fácilmente se puede comprender resulta una temeridad el estudiar en muchos casos los costes de las existencias de una empresa sin que ésta halla incorporado una estructura o modelo de costes determinado. El Plan debería haber obligado a tener un modelo de costes, como mínimo, en cada empresa, de forma que se facilitase el trabajo de identificación de los costes con los productos; ese modelo debería ajustarse a la norma precitada sin que por ello la empresa tuviera que ajustarse exclusivamente a él, ni mucho menos, a la hora de obtener informaciones necesarias para la toma de diferentes clases de decisiones, un mismo modelo de costes no tiene por que servir para obtener información necesaria para cualquier clase de decisión.

6. Los modelos de costes y el Plan General de Contabilidad

Entre todos los modelos de costes que pueden aplicarse en el ámbito de la Contabilidad Interna o Analítica hay varios que podrían enclavarse dentro de las exigencias establecidas por el P.G. C.:

1º La estructura de costes directos: versión general

Este modelo, que no debe confundirse con el conocido “Direct-costing” (éste sólo tiene en cuenta los costes variables), imputaría a los productos todos los costes directos de fabricación de la empresa, el resto de costes (los indirectos, y los

comerciales y de administración fundamentalmente) no se incluirían en la valoración de la existencias aunque lógicamente repercutirían en el resultado.

2º Estructura de **costes directos: versión avanzada**

En este modelo no sólo deben incluirse los costes directos de las secciones operativas de la empresa, las que están relacionadas con la fabricación de los productos, sino también los costes indirectos de esas mismas secciones que puedan ser afectados sin ambigüedad, es decir que tengan claves de reparto suficientemente representativas del comportamiento de esos costes como para que se puedan repartir sin arbitrariedades.

3º Estructura de **coste completo industrial o estructura funcional**

En este caso se reparten todos los costes directos e indirectos relacionados con la fabricación del producto, de tal forma que sólo los costes no operativos son excluidos y posteriormente asignados a resultados.

4º Otras estructuras.

Entre las otras estructuras que podrían, en algunos casos, utilizarse puede estar la estructura de **Imputación Racional**, tanto aplicada a la estructura de costes directos (versión general o avanzada) como a la estructura funcional. Para que no pueda dar lugar a equívocos a la hora de su consideración dentro de los límites fijados por la norma, este modelo debería aplicarse de un forma restrictiva de forma que sólo se aplicase el coeficiente regulador de los costes fijos (Actividad Real/Actividad Potencial o Normal) a los Costes Fijos Indirectos y no a los Costes Fijos Directos. Incluso puede considerarse la posibilidad de aplicación del **coste estándar** siempre y cuando posteriormente se realicen los ajustes necesarios, al final del ejercicio, para que se plasme el coste real; estos ajustes no suelen ser especialmente difíciles de realizar si la empresa cuenta con un buen modelo de costes estándar implantado.

Observamos que es la segunda estructura citada la que en un principio mejor se amolda a la norma de valoración, no obstante el responsable del posible reparto de los costes indirectos de fabricación puede entender que no hay claves de reparto razonables para repartir ningún coste indirecto (primer modelo), o por el contrario existen claves de reparto adecuadas para repartir todos los costes indirectos de fabricación (tercer modelo), ...

El auditor deberá comprobar la razonabilidad de las valoraciones asignadas a todas las existencias a través de las pruebas que estime necesarias, las cuales dependerán tanto de las verificaciones previas como del análisis del control interno

de la empresa haciendo especial hincapié en el **modelo de costes implantado, estudiándose tanto su legalidad contable como su correcta utilización** (se verificarán los diversos factores de coste: coste de materiales, coste de mano de obra directa, costes indirectos y su correcta asignación posterior).

7. La Contabilidad Externa y la Contabilidad de Costes

Ya hemos visto como la Contabilidad Externa y la Contabilidad de Costes están estrechamente unidas en algunos casos, y cómo aquélla necesita de los sistemas de valoración de ésta para poder incorporar los datos resultantes a sus estados contables, y por otra parte la Contabilidad de Costes en muchos casos solicita información previa a la Contabilidad Externa para incorporarla a su proceso contable con el fin de obtener posteriormente información necesaria para la Contabilidad Externa o bien para obtener información de exclusivo ámbito interno.

La elección de un modelo u otro de costes puede provocar que las mismas existencias adquieran un valor distinto con los problemas que eso conlleva (especialmente de comparabilidad con otras empresas) aunque por otra parte dé un mayor margen de maniobrabilidad a la empresa. No debemos olvidarnos que el concepto de gasto no tiene porque ser el mismo que el del coste y que los periodos contables de ambas contabilidades no tienen porque coincidir haciéndose más patentes estas limitaciones si el sistema de enlace de ambas contabilidades es el monista.

El **sistema monista** utiliza un único plan de cuentas (una sólo contabilidad para las partes externas e internas) y unos mismos libros. Este sistema, muy empleado en las empresas españolas, provoca que si seguimos fielmente el plan de cuentas y las definiciones y relaciones contables del Plan General de Contabilidad (aunque no son de carácter obligatorio) perderemos parte de la información que necesita la contabilidad de costes, como son el coste de los productos vendidos en cada venta, los resultados habidos por cada operación, y la valoración de las existencias en cada momento. Esto es así porque el plan sigue un sistema especulativo en las operaciones con existencias produciéndose una duplicidad en la cuentas de inventario. Es el mismo plan el que reconduce en parte la situación al expresar en su párrafo duodécimo de su Introducción: “En principio, el Plan opta por un sistema especulativo al definir los movimientos de las cuentas del grupo tres; no obstante, si la empresa considera más operativo para su gestión el que dichas cuentas reflejen a lo largo del ejercicio el importe que en cada momento se mantiene invertido en almacenes, podrá optarse por la llevanza de las cuentas de existencias mediante un sistema administrativo”, esta posibilidad provoca que tanto las entradas como las salidas de las existencias se realicen a precio de adquisición, el concepto de Inventario Permanente, muy utilizado en la Contabilidad de Costes, adquiere una indiscutible vigencia en este caso.

La aplicación correcta del sistema monista debe llevarnos al establecimiento de unas tablas de adaptación, de forma que cuentas no descritas en el P.G.C. y utilizadas en este sistema puedan convertirse en las cuentas exigidas por el Plan a la hora de elaborar sus Cuentas Anuales.

El **sistema dualista** implica separar las dos contabilidades de forma que las limitaciones anteriormente expuestas son prácticamente eliminadas, esto no indica que ambas contabilidades vivan en dos mundos estancos (dualismo radical) sino, como ya se comentó, todo lo contrario, suministrándose ambas información relevante, de ahí la denominación de sistema dualista moderado, en contraposición del puro o radical.

El auditor deberá consiguientemente centrarse en el sistema de enlace elegido por la empresa y si éste está correctamente utilizado, de forma que no se distorsionen los resultados.

8. Conclusiones

La importancia que tienen los inventarios dentro de la empresa no escapa a nadie y más si tenemos en cuenta que son el centro de la actividad de la mayoría de las empresas y su mayor fuente de ingresos. Por otra parte, las cuentas que recogen estos inventarios suelen ser las que más errores contienen e incluso suelen ser, en más casos de los que se desea, objeto de manipulación.

El papel del auditor en este caso no es de envidiar al encontrarse con serias dificultades a la hora de verificar las valoraciones de las diferentes existencias. Deberá poner todos los medios adecuados para tratar de contrastar esa información tanto de la existencia y propiedad de cada uno de los stocks habidos al final del ejercicio como del valor atribuido a cada una de esas existencias, el estudio del control interno de la empresa cliente será un paso previo e imprescindible a los procedimientos de validación que deberá realizar posteriormente.

No cabe duda que para un buen ejercicio de su labor el auditor deberá conocer ampliamente el proceso de producción de la empresa pues el modelo de costes a estudiar estará en consonancia con ese proceso productivo.

Quizá algún lector piense que son demasiadas cosas las que debe tener en cuenta el auditor como para poder controlarlas todas ellas, y no le faltaría parte de razón, pero no por ello debe el auditor sustraerse de esa responsabilidad tratando de poner los medios para que las posibles lagunas sean prácticamente imperceptibles. Los papeles de trabajo en este caso adquieren un papel determinante pues en

muchos casos van a ser un material a utilizar en futuras auditorías que se hagan a la empresa.

El informe que emita al final de su trabajo deberá ser un fiel reflejo del análisis realizado sobre las existencias de la empresa. Si la valoración de esas existencias no está en consonancia con la normativa contable o si no se han seguido bases uniformes en la aplicación de los modelos y/o criterios de valoración en los sucesivos ejercicios, deberá expresarse tal hecho con una opinión con salvedad. En el caso de que el auditor no puede presenciar el recuento físico por causas imputables al cliente deberá indicarse la limitación al alcance de su trabajo e incluso, dependiendo de su importancia, deberá abstenerse de expresar su opinión.

9. Bibliografía

BROTO RUBIO, JESUS: "La Contabilidad de costes en el nuevo plan general de contabilidad". *Revista Técnica Contable*, año 1992, págs. 422 a 428 y 442.

CASTELLO TALIANI, EMMA: *La incidencia de la contabilidad de costes en la realización de una auditoría*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Escuela de Auditoría. Año 1997.

IV DIRECTIVA DEL CONSEJO EUROPEO: *Cuentas anuales de determinadas sociedades*. 25 de julio de 1978 (78/660/CEE).

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD 1990. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.