



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

AUDITORIA PRACTICA DE BIENES INVENTARIABLES

Autores: Arce, Luciana Giselle
Cavero Navarro, Andrea Avelina
Morhel, Giselle Fatima

Director: Villarreal, Eduardo

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

El mundo de hoy está marcado por lo que se conoce como el proceso de globalización, proceso originado en la Civilización occidental en el Siglo XIX y que se ha expandido alrededor del mundo. Se caracteriza en la economía por la integración de las economías locales a una economía de mercado mundial donde los modos de producción y los movimientos de capital se configuran a escala planetaria («nueva economía») cobrando mayor importancia el rol de las empresas multinacionales y la libre circulación de capitales junto con la implantación definitiva de la sociedad de consumo. El ordenamiento jurídico también siente los efectos de la globalización y se ve en la necesidad de uniformizar y simplificar procedimientos y regulaciones nacionales e internacionales con el fin de mejorar las condiciones de competitividad y seguridad jurídica.

De ello se deriva que desde el momento en que la globalización afecta una serie de aspectos económicos, necesariamente afecta también la disciplina contable y el ejercicio profesional, debido al papel que cumplen las organizaciones en este proceso de internacionalización.

La regulación contable internacional es actualizada constantemente con el único fin de facilitar en algunos casos la tarea a desarrollar el trabajo

de revisión o auditoria muchas veces convirtiéndose en cimientos para la actualización de las resoluciones técnicas argentinas, que se muestra cada vez más próxima a la normativa internacional. Provocando cambios en la valuación de algunos rubros, en los encargos de auditoria, encargos de aseguramiento y normas sobre informes.

En el presente trabajo nos enfocaremos en el análisis de las resoluciones técnicas número 10 ,17 y las consideraciones incluidas en la 31 a lo referido a la valuación y exposición y auditoria de los rubros bienes de cambio, bienes de uso y su respectiva revaluación cuando cambia su valor en el mercado. Analizamos la aplicación de estas resoluciones en un trabajo de auditoria en un ejemplo determinado.

Dicho análisis plasmado en el ejemplo consiste en:

Analizar la información producida por la empresa constituida para para ejemplificar.

Verificar la registración contable realizada por los responsables de cada área.

Revisión del Control Interno. Desarrollo de la auditoria interna-operativa. Pruebas de cumplimiento.

Comprobar que la valuación de los activos esté realizada de conformidad con las normas de auditoria vigentes elaboradas por la F.A.C.P.C.E. y en concordancia con las normas internacionales. Análisis de las cifras finales. Pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

Observar la exactitud, la integridad y la autenticidad de registros y documentación es de fundamental importancia ya que sirve de apoyo a los directivos de las empresas, proporcionándoles análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información útil para la toma de decisiones.

PROLOGO

El desarrollo del análisis llevado a cabo de los rubros más importantes de una empresa como ser bienes de uso y bienes de cambio ha sido elaborado para ser presentado como trabajo final de la materia Seminario de la carrera de Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

La idea que nos impulsó y el reto propuesto por nuestro director fue de ayudar a quienes recurran y consulten al presente trabajo para poder terminar de comprender la complejidad que todos encontramos como alumnos de la asignatura Auditoria tanto I y II en el último año de la carrera.

El objetivo es proporcionar una visión práctica a lo que se refiere al análisis de información contable proporcionada en donde se debe realizar un trabajo de auditoria es decir una revisión y adecuación de la información para ser presentada ante terceros interesados para la toma de decisiones o simplemente para tener un conocimiento del estado en que se encuentra la situación de la empresa analizada.

Pretendiendo así que al terminar el análisis de la parte correspondiente a dichos rubros quede una mejor comprensión del tema y se puedan aplicar el tratamiento utilizado en el presente ejemplo de trabajo de auditoria.

Finalmente, se agradece al C.P.N Sr. Eduardo Villareal, profesor de la asignatura "Auditoria II" por su colaboración brindada durante el

desarrollo de este trabajo en carácter de director como así también de apoyo para su elaboración brindando gran parte de la bibliografía consultada, como así también su tiempo.

CAPITULO I

RUBRO BIENES DE USO

Sumario: 1.- Presentación de la empresa y operatoria. 2.- Programa de trabajo Bienes de uso 3.- Pruebas sustantivas 4.- Modelo de revaluación de bienes de uso RT 31.

1. Presentación de la empresa y operatoria

La auditoría realizada a una empresa comercializadora de electrodomésticos llevada a cabo por un grupo de auditores.

Se trata de una empresa ubicada en la ciudad de San Miguel de Tucumán, Alem 357 su domicilio fiscal. Cuenta con su casa central en dicha dirección y con 2 sucursales que realizan la comercialización de electrodomésticos a distintos clientes y consumidores finales las sucursales se encuentran en las ciudades de Concepción y Banda del Rio Sali. Fue fundada en el año 2010 y es de gran envergadura en el ramo del mercado.

Entregando sus estados financieros para llevar a cabo la auditoria el día de su cierre 15/10/2015 con el fin de obtener una acreditación de dicha información entregada por la entidad, ante terceros interesados en la situación actual de la empresa.

Estamos encargados de la tarea de una primera auditoria en donde hay varios conceptos y conocimientos que aplicar, nos volcamos a la investigación de los rubros Bienes de Cambio con su respectiva relación al sector Créditos y Ventas. Como así también el rubro Bienes de Uso. Verificando la confiabilidad de la información brindada por la empresa con respecto a estos rubros en particular. El enfoque ideal y propuesto para nuestra auditoria es el de un análisis histórico completo de las cuentas integrantes del rubro, mediante la revisión completa de todos los cargos y créditos importantes a las cuentas desde su nacimiento, así podemos establecer la validez de los saldos iniciales de los inmuebles, bienes de uso y la depreciación acumulada en lo que es rubro bienes de uso. Como nuestro énfasis esta puesto en los rubros Bienes de uso y Bienes de Cambio hay una comparación a señalar donde surge las diferencias que existen en la forma de auditar ambos rubros. Generalmente la inversión en el rubro de bienes de uso asciende al 50% o más de los activo totales. Sin embargo, el trabajo de auditoria requerido para verificar este rubro es proporcionalmente menor al tiempo total gastado en el trabajo. Dicha verificación se facilita por diversos factores que no son de aplicación en otros rubros como por ejemplo Bienes de Cambio.

Primero, bienes de uso tiene un alto valor monetario en el balance general y tienen pocas transacciones.

Segundo, hay pocos cambios en las cuentas de un año a otro, con frecuencia las cuentas componentes permanecen inalteradas durante largo periodo de tiempo y así una actividad contable mínima para estas cuentas.

Tercero, para el rubro Bienes de Cambio es crítico el corte de comprobantes a finalizar el año, en contraste para Bienes de Uso que no lo es. Las consecuencias que pueden surgir de un error al producir el corte también son diferentes para cada rubro. En Bienes de cambio afectara la

utilidad neta del año mientras en Bienes de Uso serán una serie de imprecisiones en la depreciación o en el periodo en que se reconocen las ganancias o pérdidas en los retiros. Sin duda debe ser considerado de menor importancia en comparación con otros rubros.

El trabajo de auditoria como es conocido se desarrolla distintos procedimientos para cumplir con los objetivos previstos y así llegar a una conclusión respaldada con evidencia oportuna, confiable y suficiente.

Para dar con esa evidencia hay que plantear cuáles serán los objetivos del auditor cómo será su análisis de los diferentes rubros y la metodología que aplicara para cada uno de ellos ya que son rubros importantes en toda clase de empresas más en esta que es una comercializadora que posee gran cantidad de inventarios y bienes. Habrá que cumplir con tareas a fin de verificar la existencia, pertinencia, integridad, y lo más importante a la hora de presentar información para la toma de decisiones la exposición y la valuación de lo integrante de cada rubro mencionado enfocando así nuestro trabajo.

Nos centramos por ahora en el rubro bienes de uso en donde se expondrá todo lo relativo al trabajo de auditoria llevado cabo en el rubro. Conociendo los principales objetivos, tareas, procedimientos realizados y toda la información encontrada que representa la evidencia requerida para lograr lo propuesto.

El enfoque a los objetivos que como auditores debemos tener en forma previa a la auditoria de los rubros de Bienes de Uso son:

- Considerar el control interno sobre las partidas integrantes del rubro Bienes de Uso. Un control interno sólido es esencial para la preparación de estados contables confiables. Hay controles importantes que como auditor debemos considerar por ejemplo: un mayor auxiliar que

consiste en un registro separado para cada bien en análisis de adiciones y retiros, depreciación, etc. Un sistema de autorizaciones que requiere una aprobación ejecutiva anticipada de todas las adquisiciones, bien sea mediante de compra o arriendo. “Una declaración escrita y autorizada sobre la política de la compañía en la que se hace la distinción entre gastos cargados a una cuenta del activo y los gastos del capital cargados a una cuenta de gastos. Una política que exija que todas las compras de bienes sean manejadas a través del departamento compras y sujetas a rutinas estándar de recibo, inspección y pago. Inventarios físicos periódicos diseñados para verificar existencia, ubicación y condición de toda propiedad relacionada en las cuentas y para revelar la existencia de cualquier unidad no registrada. Un sistema de procedimientos para retiros estableciendo las razones para el retiro y llevando las aprobaciones apropiadas.

- Determinar la existencia de los bienes de uso
- Establecer la inclusión completa de los bienes de uso registrados
- Establecer los derechos que posee la empresa sobre los bienes
- Verificar la precisión numérica de las planillas de los bienes
- Determinar la valuación o asignación del costo de los bienes y si esta en concordancia con los principios generalmente aceptados
- Determinar si la presentación y las revaluaciones sobre los bienes, incluidos la descripción de los métodos de depreciación son apropiados.

- Junto con la auditoria también obtendremos evidencia sobre las cuentas relacionadas del gasto por depreciación, la depreciación acumulada y el gasto de reparación y mantenimiento.”¹

2. Programa de trabajo Bienes de uso

El programa de trabajo que se estableció y su consiguiente desarrollo:

a) Considerar el control interno sobre el rubro bienes de uso: Aquí se trata de obtener un conocimiento del control interno sobre los bienes de uso, y una vez conocidos determinar si son aplicados en forma descrita o verificada.

Para el análisis del control interno el grupo de auditores aplico el siguiente procedimiento:

- Recorrida por las instalaciones, identificando el proceso seguido para la adquisición de los bienes de uso, altas, utilización, reparaciones que pudieran realizarse y baja de los mismos.

- Pregunta a los empleados del ente sobre aspectos considerados importantes dentro de un sistema de control interno para estos bienes.

¹O. Ray Whittington, Auditoría: un enfoque integral, trad. por Gladys Arango Medina, 12^{va} edición, (Colombia, 2000). Pág. 430 y 431.

Cuestionario de control interno

1. Existe un listado actualizado de los bienes en uso (SI EXISTE, PERO NO SABRIAN SI SE ENCUENTRA ACTUALIZADO)
2. Las inversiones en bienes de uso son evaluadas y debidamente autorizadas (SI LAS REALIZA LA GERENCIA)
3. Las altas y bajas operadas en los bienes de uso son debidamente analizadas y autorizadas (N/A SOLO LAS ALTAS SON ANALIZADAS Y AUTORIZADAS)
4. Existe una metodología para informar a contaduría respecto de las altas y bajas. (NO)
5. Existe una persona con responsabilidad sobre la custodia de los bienes (SI, EL PERSONAL DEL DEPOSITO)
6. Practican periódicamente chequeo físico a los Bienes (N/A SOLO A LOS VEHICULOS)
7. Llevan control y registro de los bienes que se Encuentran en mal estado (N/A SOLO DE LOS VEHICULOS)
8. Los bienes que se encuentran en mal estado están debidamente clasificados (NO)
9. Han realizado trámites para realizar la baja de los bienes que se encuentran en mal estado. (NO)
10. Informan cuando un bien es trasladado de un lugar a otro (NO)
11. Se encuentran debidamente rotulados los bienes (NO)
12. Se encuentran asegurados los bienes (SI)
13. El lugar dónde permanecen los bienes en depósito cuenta con seguro (SI)
14. Tienen el control sobre el inventario de equipo de informática, maquinaria, vehículos y otros equipos (N/A SOLO DE LOS VEHICULOS)
15. Se ha realizado chequeo físico sobre el equipo de informática, maquinaria, vehículos y otros equipos (NO)

16. Se auxilian con personal especial cuando se practican revisiones físicas sobre equipo de informática, maquinaria, vehículos y otros equipos (N/A SOLO PARA LOS VEHICULOS Y CUANDO SE ROMPE ALGUNA COMPUTADORA)

17. Realiza otras funciones no inherentes al cargo (SI)

18. El cuestionario fue realizado a personal de compras almacenes y contaduría. Debido a que si bien hay segregación de funciones en la firma, la operatoria seguida para este bien no está definida correctamente.

- Análisis de planillas utilizadas para llevar el control de estos bienes y seguimientos de como la operatoria de estos genera la información contable.

- Preguntas a funcionarios de la gerencia respecto de las políticas establecidas con respecto a la operatoria de estos bienes y a futuras inversiones que la gerencia planea realizar en este rubro.

A partir del desarrollo del cuestionario, análisis del flujograma de la operatoria y sistemas relativos a los bienes de uso, obtuvimos una breve descripción de la operatoria seguida por los bienes de uso y su control interno: La inversión inicial en bienes de uso es realizada por la gerencia luego de la evaluación financiera y presupuestaria y concretada por el sector compras, solo cuando se trata de bienes de envergadura, como ser compra de vehículos, equipos de computación etc. El personal a cargo de la custodia física de los bienes es el personal de almacenes. No se realiza un correcto análisis de las altas, ni de los gastos en reparaciones, ni de las bajas. Los bienes en especial los vehículos a medida que se averían son reparados sin un análisis y presupuestación previa. Con respecto a los equipos de computación no se le realiza mantenimiento y solo cuando hay un problema se llama a un técnico para que los verifique.

No existe una planilla actualizada de los bienes de uso, tampoco hay un procedimiento que permita realizar un correcto análisis de las altas y bajas en los bienes. En cuanto a la información contable al respecto no hay seguimiento de los mayores de esta cuenta, tampoco una planilla que permita determinar las altas y bajas. Solo en la medida de la carga de facturas de van imputando los concepto, ya sean gasto de reparación, alta de algún bien o baja. Esas cargas son analizadas por personal de contabilidad en consulta con compras y almacenes y determinados los conceptos a imputar una vez que el gasto, alta o baja ya fue realizado, sin una evaluación anterior a la realización.

No existe un control de los bienes en actividad y los que se encuentran en desuso.

Los bienes están sujetos a una cobertura adecuada de seguros. No existen normas preestablecidas en cuanto a la apropiación correcta de los conceptos que integran el rubro y aquellos que deben imputarse como gastos y reparaciones, se determina su imputación de acuerdo a lo que define la gerencia en cada caso en particular.

b) **Evaluación del riesgo de control** luego de obtenido el conocimiento del control interno, aquí se realizan evaluaciones planificadas del riesgo de control para las diversas afirmaciones.

Descripción del Error	Situación	Debilidades del Control Interno o Factores que aumentan el riesgo
No existe un cotejo entre el inventario y el mayor general de bienes de uso	Pueden no detectarse hurtos, pérdidas o ruptura de los bienes	Manual de funciones del personal contable inadecuado
No se procede a la registración	Pueden considerarse como perdidas al realizar inspección ocular bienes que fueron enviados a otra sucursal	No existe control adecuado del movimiento de los bienes
Incapacidad de identificar los bienes en uso y en de uso	Bienes registrados y considerados contablemente en actividad se encuentran obsoletos	Los inventarios no se comparan con los mayores generales y se realizan ajustes correspondientes
Se activan como bienes de uso conceptos que no corresponde sean incluidos	Gastos de reparaciones y similares se pueden considerar como adquisiciones de bienes de uso	Sujetas a decisiones de la gerencia, no se establecen políticas adecuadas

- **Realización de pruebas de control adicionales para evaluar al control interno del cliente y determinar si los auditores**

pueden justificar sus niveles evaluados y planificados del riesgo de control para las afirmaciones.

Se tomó una muestra de bienes de uso sobre los que se analizó su incorporación, y se relevó que en la operatoria de compra se realizaron correctamente las autorizaciones por parte del gerente general y vista del presupuesto financiero, el jefe del departamento almacenes constata que los bienes de uso cumplan con los requerimiento del depto. Compras, sin embargo no se efectúa un control ni semestral ni anual de los bienes registrados, además el traslado de los bienes de uso a las sucursales es realizada con la autorización del gerente general, pero no se hace constar en el legajo del bien.

Se detectó también en la evaluación de la muestra que los comprobantes de gastos, reparaciones como repuestos para los rodados y de mejoras como la membrana que se realizó en el techo del inmueble son dados de alta en bienes de uso sin análisis de los conceptos.

Del análisis del relevamiento del control interno, evaluación de los riesgos de control y del resultado de las pruebas de control se concluye que el control interno no es lo suficientemente fuerte como para apoyarse en el mismo, por lo cual se decide realizar las pruebas sustantivas sobre una muestra representativa del rubro.

- Realizar pruebas sustantivas del rubro bienes de uso e ingresos y gastos relacionados

3. Pruebas sustantivas aplicadas

a) Se realizó un análisis para comprobar todo lo referido las adiciones, derechos, y pasivos relacionados.

- Del análisis de la documentación: boleto de compraventa del edificio, títulos de propiedad y última patente de los camiones para traslado de la mercadería y el auto que hace uso el gerente general y de las facturas de adquisición de los muebles y equipos, y de los equipos de computación.

- Se obtuvo confirmación del Registro de propiedad del automotor de la prenda que recae sobre uno de los camiones de la empresa y se verifico que los pasivos relacionados a la misma se encuentran correctamente expuestos, así también se verifico en el Registro Inmobiliario que no consta hipoteca que recaiga sobre el edificio en el que se ubica la casa central.

- Se verifico también en los legajos los contratos de seguros de los bienes por incendios, que se encuentran en vigencia y que abarcan la totalidad de los bienes.

b) Control cruzado de los registros, diario, mayor y anexos.

- Se procedió a rehacer el anexo de una muestra de los bienes de uso y a un control sobre las altas y retiros, se cotejo la documentación con el mayor y se analizó la cuenta relacionada de gastos y se detectó que no fue dada de alta la mejora del techo del inmueble, y se verifico mediante recalculo que las incorporaciones eran efectuadas correctamente, cargándose la financiación a la cuenta de financiación.

- Respecto de las bajas no se registran bajas desde el inicio de la actividad de la empresa sin embargo del desarrollo de la inspección ocular se concluyó, que no se lleva un control del inventario que de baja los bienes en desuso.

- Se procede al análisis de las facturas de compras y servicios relativas a los bienes de uso y su cotejo con el anexo , las altas , mayor de

bienes de uso y los gastos por reparaciones y repuestos. Encontrándose que no fue activada la mejora del techo del edificio.

- Para verificar las amortizaciones que corresponden se realizó el análisis histórico completo de las partidas integrantes del rubro que fue nuestro enfoque al comenzar el trabajo, se recalculo los saldos y verificación de información brindada, plasmando dicha información en un listado expresando los datos necesarios. Considerando el análisis previo que debe hacerse para llegar por ultimo a probar la provisión del cliente para la depreciación del año. Aquí se realizó lo básico que consiste en:

Revisar las políticas de depreciación establecidas en los manuales de la compañía u otras directrices de la gerencia.

Obtener el listado dicho anteriormente y comprobar saldos iniciales con las sumas auditadas, determinar si los saldos totales de la depreciación acumulada reportados en los registros auxiliares coinciden con el mayor general.

Comprobar el uso de tasas de depreciación empleadas en los últimos años para la provisión de la amortización, probar cálculos de las provisiones y cruzar con los registros individuales.

CUADRO DE AMORTIZACIONES

Cierre 15/10/2015

Fecha Alta	Bien	Valor de origen	Vida útil			Amortizaciones			Valor Residual
			Total	Transcurrida	Restante	Al Inicio	del Ejercicio	Al cierre	
01/02/2013	Terreno	227796	0	0	0				227796
01/02/2013	Edificio	95204	50	3	47	3808	1904	5712	89492
15/12/2014	Rodados Camión Ford	300000	5	1	4	0	60000	60000	240000
20/01/2011	Camión Fiat	200000	5	5	0	160000	40000	200000	0
20/01/2011	Auto	35000	5	5	0	28000	7000	35000	0
10/05/2015	Repuestos camión ford	5000	5	1	4	0	1000	1000	4000
15/10/2010	6 Equipo de computación	21000 (3500 \$unit)	3	3	0	21000	0	21000	0
01/03/2012	3 equipos de computación	12000 (4000\$unit)	3	3	0	12000	0	12000	0
03/12/2014	3 equipos de computación	13000 (6500\$unit)	3	1	2	0	4333	4333	8667
	TOTAL	909000				224808	114237	339045	569955

Prueba Global de depreciaciones del ejercicio

• Dep. Ejercicio Anterior		\$ 52904
• Dep. Altas del Ejercicio -Eq computación 4333- -Camión Ford 60000 -	\$ 4333	
Se considera el alta de la mejora del techo		
VO \$35000	\$ 60000	
Vida útil restante 48		
Amortización : $35000/48=792$	\$ 792	
(No se consideran los gastos de repuesto ajustes a gastos)		\$ 65125
• Dep. Bajas del Ejercicio	-\$ 0	
		-\$ 0
• Dep. Bienes Amortizados por última vez Ej. Anterior	-\$ 4000	
		-\$ 4000
• Dep. del Ejercicio		\$ 114029

Prueba Global del Valor Neto Resultante

• Valor residual al inicio		\$ 366192
• Altas		
Camión Ford	\$ 300000	
Eq. Comput.	\$ 13000	
Mejora inmueble	\$ 35000	
		\$ 348000
• Bajas del Ejercicio a Valor Residual		
	\$ 0	
		\$ 0
• Dep. del Ejercicio		-\$ 114029
• Valor residual al cierre		\$600163

Se logró realizar y probar la provisión para depreciación del cliente (prueba global de amortizaciones) y pudiendo así determinar, con base en un promedio global, la cantidad de la provisión para depreciación, la cantidad calculada se comparó con la cifras de la empresa. Si bien no se espera que concuerden en forma precisa pero cualquier diferencia material debe ser investigado completamente.

c) Inspección ocular, física, así obtener un buen conocimiento del trabajo de las operaciones del cliente e interpretar las registraciones contables.

De la inspección ocular de los bienes de uso y de las altas se detectó que la existencia de los bienes que se dieron de alta durante el ejercicio, que existían 2 equipos de computación en el depósito de las sucursales en desuso al cierre y se constató además la membrana que se realizó en el inmueble de la empresa.

De los procedimientos desarrollados previamente, surge conveniente realizar los ajustes relativos a la mejora contabilizada como gasto que afecta al estado de resultado, al estado de situación patrimonial, al estado de flujo de efectivo y anexo de bienes de uso; por lo otro no surgen diferencias ni correcciones por el cotejo.

c) Control de la exposición y valuación de los bienes de uso.

Se recibió una carta de la gerencia que nos indica que a partir de este ejercicio económico la empresa opto por el criterio de valuación “el modelo de revaluación de los bienes de uso excepto los activos biológicos” para la clase de bienes de uso rodados. Esto pudo constatarse en el libro de actas que establecía el uso de esta política contable.

Sin embargo se verifico que tanto en los Estados Contables como en la planilla de bienes de uso no se tuvo en cuenta el nuevo criterio para confeccionarlos, corresponde se desarrolle todo el análisis y modifique la valuación y exposición de estas clases de bienes de uso e informarse el cambio de criterio en nota a los estados contables.

4. Modelo de revaluación de bienes de uso RT 31

El criterio de valuación opcional de revaluación periódica de bienes de uso excepto los activos biológicos surge con la sanción el 25 de noviembre de 2011 por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) de la Resolución Técnica (RT) 31 aprobando modificaciones a las RTs 9, 11, 16 y 17.

En un acercamiento a las normas internacionales de información financiera (NIFF), la RT 31 incorpora el modelo de revaluación de activos como criterio **opcional** para la medición periódica de los bienes de uso excepto los activos biológicos.

“Con esto se contribuye a lograr mayor uniformidad en relación a los criterios de medición aplicables para entes domiciliados en nuestro país.

La adopción del modelo de revaluación ha de ser muy bien recibida por muchos de los entes que por aplicación del criterio de medición al costo ,reflejaban un patrimonio muy alejado de su valor de mercado , enfrentando de ese modo inconvenientes para lograr financiación y calificar para ciertos negocios.”²

La norma no indica preferencia por ninguno de los 2 criterios sino que propone como alternativos, excluyendo de su aplicación a los activos biológicos, los que continúan sujetos al tratamiento de la RT 22.

² RONDI, Gustavo, Análisis de la RT 31 y consideraciones sobre su aplicación en Pymes en: 19° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas Mendoza (2012). Pág. 1.

4.1. Requisitos para la Contabilización de Revaluaciones

Para la contabilización de revaluaciones de bienes de uso, deberá contarse con aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad.

Lo cual implicara la existencia de:

- a) Apropiada documentación de respaldo de dicha medición
- b) Una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, que describa el método o técnica de valuación adoptada.
- c) Mecanismo de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.

La entidad que opte por aplicar el modelo de revaluación para valuar sus bienes de uso (excepto activos biológicos) al momento de exponer dicha información deberá cumplir con los siguientes requisitos en la como información complementaria:

- Enunciación de las fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas.

- Indicación acerca de si la revaluación se ha practicado con personal propio o se ha utilizado servicio de un tasador o especialista en valuaciones que reúna las condiciones de idoneidad e independencia respecto de la entidad.

- Detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados.

- Manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observables en el mercado activo, o a transacciones en el mercado reciente, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimada en base a otras técnicas de valuación.

-Indicación, para cada clase de bienes de uso que hayan sido objeto de revaluación, del importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado.

-En caso de ser requerida una aprobación por organismo de control, en virtud de regulaciones administrativas o legales, indicar la información correspondiente a dicha aprobación.

El modelo de reevaluación una vez adoptado, debe ser aplicado por clase de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Se entiende por diferentes clases de activos a: Los terrenos, los terrenos y edificios, las maquinarias, las instalaciones, los equipos de oficina, los muebles y útiles, los rodados, las aeronaves y las embarcaciones

Siendo esta una enumeración enunciativa.

4.2 Criterio General del modelo de revaluación

Los bienes de uso (excepto los activos biológicos), con posterioridad a su reconocimiento, podrán medirse por su valor revaluado. El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación. Se entiende por valor razonable al importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

4.1.1. Bases para el cálculo de los valores revaluados

La norma requiere que la información que surja del trabajo de revaluación deberá estar documentada.

Establece además un orden jerárquico para determinar los importes revaluados.

a) Para aquellos bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual se determinará al valor de mercado por la venta al contado.

b) Para los cuales no existe un mercado activo en su condición actual pero si para bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio. Se determinará en base al valor de contado en dicho mercado neto de las depreciaciones acumuladas que deban calcularse para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación.

c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en 1 y 2. Se determinarán a) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); b) al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes.

4.1.2. Tratamiento Depreciación Acumulada

De acuerdo con la norma la registración contable de la revaluación existen las siguientes alternativas para el tratamiento de la depreciación acumulada:

a) Recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe residual contable de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado.

b) Eliminarse contra el valor de origen del Activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

El monto del ajuste en la depreciación acumulada, que surge del recalcu o de la eliminación que se indica en a) y b), forma parte del incremento o disminución a registrar en el importe contable del activo.

4.1.3. Tratamiento del Saldo por Revaluación (PN)

El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. En ese caso, el importe a transferir del Saldo por revaluación será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original. Las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio. El saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal. Es decir, aun cuando la totalidad o una parte del saldo por revaluación se relacione con activos que se consumieron o fueron dados de baja, la posibilidad de su distribución o capitalización sólo podrá darse a partir del momento en que la entidad decida su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados.

El saldo por revaluación deberá representar, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos integrante de bienes revaluados para los que se optó por el modelo de revaluación, neto del efecto de imputar al referido saldo por revaluación el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido (cuando el ente aplique ese método para contabilizar el impuesto a las ganancias). Cuando la política contable de una entidad sea no transferir el Saldo por revaluación a los resultados no asignados a medida que se consumen los activos revaluados que dieron origen al Saldo por revaluación, o bien efectuar la transferencia a resultados no asignados recién cuando esos activos revaluados se den de baja, igualmente será necesario calcular la porción del Saldo por revaluación correspondiente al valor residual de la revaluación practicada a uno o más elementos de bienes revaluados, para proceder a su disminución cuando ello corresponda por aplicación de las normas o por otras razones.

4.1.4. Efecto de las revaluaciones sobre el impuesto a las ganancias

Los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias, al originar o modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados, se contabilizarán y expondrán de acuerdo con la Sección 5.19.6.3 (Impuestos diferidos).

En todos los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio. Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido, a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó, no se acreditará al saldo por revaluación sino que se incorporará al resultado del ejercicio. Esta imputación al resultado del ejercicio compensa el mayor

impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

Cuando se opte por el criterio de transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados, ya sea por retiro, disposición o consumo, según se establece en 5.11.1.1.2.7 (Tratamiento del saldo por revaluación), tales transferencias deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

5. Ejemplo práctico

Análisis de la valuación de los bienes de uso según el criterio de revaluación para los rodados previsto en la RT 31.

Desarrollamos una serie de tareas para determinar cuál sería la valuación correcta de esta clase de bienes de uso de acuerdo por el modelo por el que opto la empresa de revaluación de los bienes de uso excepto activos biológicos.

En primer lugar listamos los bienes a los que aplicaríamos el modelo de revaluación y verificamos los valores razonables:

-Rodados: cruzamos los valores dados por la tabla de bienes personales y los valores de revista especializadas.

De ello determinamos el valor razonable para los rodados:

RODADOS	VALOR RAZONABLE 10/2015
Auto	50000
Camion Ford	220000
Camion Fiat	100000

CUADRO DE REVALUACIÓN

Fecha Alta	Bien	Valor de origen	Vida útil			Amortizaciones			Valor Residual	Valor Revaluado
			Total	Transcurrida	Restante	Al Inicio	del Ejercicio	Al cierre		
15/12/2015	Camión Ford	300000	5	1	4	0	60000	60000	240000	220000
20/01/2011	Camión Fiat	200000	5	5	0	160000	40000	200000	0	100000
20/01/2011	Auto	35000	5	5	0	28000	7000	35000	0	50000
		535000				188000	107000	295000	240000	370000

5.1 Ajustes Propuestos:

Amortización acumulada	\$ 295000	
Camión Fiat	\$ 100000	
Auto	\$ 50000	
A Camión Ford		\$ 20000
A Sup. Valor bienes de uso		\$ 425000
<hr/>		
Sup. Valor bienes de uso	\$ 148750	
A Impuesto diferido		\$ 148750
<hr/>		

Por lo tanto concluimos que deberían efectuarse los ajustes para valuar correctamente los rodados para cumplir con el nuevo criterio de valuación de los bienes de uso adoptado por la empresa.

CAPITULO II

RUBRO BIENES DE CAMBIO

Sumario: 1.- Operatoria bienes de cambio. 2.- Programa de trabajo Bienes de cambio 3.- Pruebas sustantivas.

1.- Operatoria bienes de cambio

Los bienes de cambio de esta empresa constituyen el activo corriente que mejor caracterizan a la actividad de la misma, pues son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente y son muy susceptibles a grandes errores y al fraude. Se integra por activos que constituyen la principal fuente de autogeneración de fondos de la unidad económica, aquí radica la significancia del rubro y la importancia del desarrollo de la auditoria del mismo. Resulta importante que el auditor pueda obtener una comprensión adecuada del funcionamiento del circuito de estos bienes para de esta manera diseñar y aplicar sus procedimientos de revisión en la forma más efectiva y eficiente posible.

1.1. Información de la empresa

Angilu SA tiene como un único proveedor Alladio S.A. empresa radicada en la Provincia de Córdoba, los pedidos se realizan en forma

semanal, recibándose las entregas de los productos los días martes y jueves, al único depósito de la empresa que se encuentra en la Casa Central. La empresa cuenta con dos camiones propios para realizar las provisiones a las sucursales, para las entregas hay dos días de salida a cada sucursal martes y jueves a la sucursal Concepción, miércoles y viernes a la sucursal de Banda de Río Salí.

Los departamentos involucrados en el circuito de bienes de cambio básicamente son Ventas, Créditos, Compras, el Depósito y la Administración. Los departamentos y funciones de compra, administración y el depósito están centralizados. Desarrollándose en las sucursales solo las ventas. Debido a que las sucursales son de menor envergadura el proceso de pedido y ventas de las mismas es sencillo: los mismos vendedores se encargan de realizar los pedidos a casa central, en la medida que se quedan sin stock de los artículos más vendidos o hay un encargo específico de artículos. En cuanto a la operatoria de ventas para casa central y sucursales se emite factura por controlador fiscal, para ello hay una cajera por sucursal y tres en casa central. El despacho de los productos está a cargo de otra persona (una por sucursal y dos en casa central) encargada de entregar el producto con la factura original y generar el remito. La empresa cuenta con un programa de gestión que en la medida que se van generando dichos comprobantes (facturas y remitos) van cargando datos a la contabilidad y generando información de dichos movimientos.

En compras existe un único responsable encargado de cotizar y concretar la compra y autorizar el envío de mercadería a las sucursales. En el depósito hay dos personas que reciben los artículos y se encargan del aprovisionamiento a las sucursales. Y por último la administración cuenta con tres personas:

- El gerente general responsable en la autorización de las compras, supervisión del personal y de las sucursales

- Una persona encargada de la contabilidad y conciliación de cuentas corrientes y

- Una persona encargada de la parte impositivo del ente.

Las ventas son realizadas de contado y a crédito para promocionar la actividad de la empresa se realiza un descuento del 15% sobre el precio de los productos, a crédito con tarjeta de crédito en un plazo de 30 a 120 días sin recargo y con un interés de financiación del 30% para plazos de 180 a 360 días.

1.2. Importancia y objetivos de la auditoría en el rubro

“El ciclo de inventario y almacenamiento es único debido a su estrecha relación con otros ciclos de operación”³, el mismo termina con la venta de los productos en el ciclo de ventas y cobranzas. Como ya dijimos el trabajo de auditoría de este rubro es el que más tiempo consume. Su control y conteo físico se dificulta porque el mismo se encuentra en diferentes lugares.

Su valuación implica el análisis de factores como la obsolescencia y el método de valuación escogido por la empresa.

No solo es una partida importante en el balance general sino que también la determinación del valor de los bienes de cambio afecta a los costos de mercadería vendida y tiene un impacto grande en la utilidad de la empresa.

³ ARENS, A. Alvin y RAUDAL, J. Elder, Auditoría: un enfoque integral, trad. por Aida Gabriela Valladores Franyuti, 11^o edición, (México, 2007). Pág. 638.

El trabajo de auditoría estará orientado a la identificación de fraudes, errores accidentales en la determinación de cantidades y monto de bienes. Pues con frecuencia los errores fraudulentos en este rubro han sido empleados para evadir impuestos, para ocultar faltantes que surgen de prácticas ilegales y para engañar a los accionistas sobre las utilidades y la posición financiera de la empresa.

Primeramente para el desarrollo definiremos los objetivos que como auditores tenemos en la auditoría de los bienes de cambio y créditos por venta:

- Considerar el control interno sobre los bienes de cambio, de los créditos por venta y las transacciones de ventas.

- Auditoria inicial evaluación de los saldos iniciales.

- Determinar la existencia de bienes de cambio, de los créditos por venta y de las operaciones de venta.

- Establecer la inclusión completa de los bienes de cambio, créditos por venta y las operaciones de venta.

- Determinar si el cliente tiene derechos sobre los bienes de cambio y créditos por venta.

- Establecer la precisión numérica de los registros y las planillas de soporte de los bienes de cambio , como de las planillas de los créditos por venta y las ventas

- Determinar si la valuación de los bienes de cambio, ventas y créditos por ventas se hizo según los métodos apropiados.

- Determinar si la presentación y la revelación de los bienes de cambio, créditos por ventas y ventas son adecuadas.

“Junto con la auditoria de los inventarios, de créditos por ventas y ventas se obtendrá también evidencia de las cuentas de compra, devoluciones de compras y devoluciones de ventas.”⁴

2.- Programa de trabajo Bienes de cambio

a) Considerar el control interno sobre los bienes de cambio, créditos por venta y ventas

El análisis del control interno de los bienes de cambio abarca la compra , recepción , almacenamiento, distribución y despacho pues son las funciones conectadas directamente con los bienes de cambio, implicando la evaluación de los procedimientos y los documentos en el desarrollo de cada una de las funciones, para evaluar las fortalezas y debilidades del control interno aplicado.

Fueron desarrollados los siguientes procedimientos y pruebas de control:

-Se realizó una visita a las instalaciones de la empresa en las áreas de compras, recepción, almacenamiento y despacho a la casa central y a las sucursales, la visita fue guiada por un empleado de cada departamento que acompañó en el recorrido en la casa central y en las sucursales a los cuales se les efectuó un cuestionario para profundizar en análisis de cada una de las operatorias.

⁴ Op. Cit. Pág. 397.

Cuestionario de control interno

1. ¿Existen políticas claras definidas y expresas en cuanto a la recepción, almacenamiento y conservación de la mercadería? SI
2. ¿La responsabilidad de las órdenes de compras de mercadería recae sobre una persona distinta a la que se responsabiliza del almacenamiento y registración de la misma? SI
3. ¿Se exige que toda la mercadería que llega pase por un punto central de recepción? SI
4. ¿Se comprueba en la recepción de la mercadería que la misma cumpla con las requisiciones de cantidad y calidad de la orden de compra enviada al proveedor? SI
5. ¿Existe un sistema de control para las entradas y salidas de inventarios? SI
6. ¿Se requiere alguna orden escrita, numerada y autorizada para el traslado de mercancía de la casa central a las sucursales? NO, NO SE MANEJA DOCUMENTOS PARA EL CONTROL EN LA INTERNA DE NEGOCIO
7. ¿Solicita la realización de inventarios físicos periódicamente de las existencias, la persona designada para llevar los registros contables? SE REALIZA UNO EN FORMA ANUAL
8. ¿Se conservan las hojas originales de los recuentos físicos practicados? SI
9. ¿Se almacenas las existencias de una forma sistemática y ordenada? SI
10. ¿Se utiliza una identificación para los productos como etiquetas? SI
11. ¿Se verifica que la planilla de productos coincida con la

existencia física de las mismas? SI

12. En caso de surgir diferencias ¿Son investigadas? ¿Se busca un responsable por las mismas? NO, NI TAMPOCO SE PRACTICAN CORRECCIONES QUE SURGAN DE LAS DIFERENCIAS.

13. Cuando se realizan conteos físicos del inventario se efectúa un control del stock de manera que se detecten adicionalmente productos obsoletos, mercadería excesiva y defectuosa? NO

14. ¿Se pone en conocimiento al departamento de contabilidad y registra los productos que son tomados para uso de otros departamentos de la empresa? NO

15. ¿Se manejan políticas de mínimos y máximos en el depósito? NO

16. ¿El encargado de depósito está obligado a rendir informes sobre los artículos obsoletos que registren poco movimiento o cuya existencia sea excesiva y de mercadería deteriorada por el transcurso del tiempo si hubiese? NO

17. ¿Cuenta la entidad con un depósito en buen estado para que la mercadería esté bien resguardada físicamente para su seguridad? SI

18. ¿La persona responsable por el depósito es distinta de la encargada de compras y de la registración? SI

-Se solicitó al personal de administración y contabilidad que proporcione los memorándum descriptivo, manuales de procedimiento de los departamentos compras, recepción, almacenamiento, distribución y despacho; y las planillas de inventarios permanentes y se realizó la observación de los mismos.

-Se examinó los aspectos significativos de una muestra de transacciones de compras, los conceptos activados, solicitudes de compras,

debida autorizaciones de las solicitudes, ordenes de compras, informe de recepción, factura del proveedor, el cheque o comprobante de depósito o transferencia relacionada con el pago y el registro del comprobante de pago. También se indagó la documentación relativa para las transferencias a las sucursales de la mercadería y las autorizaciones requeridas para ello.

-Se indago el uso de los documentos: su correlatividad, si los talonarios de recibo son prenumerados e inspeccionó la secuencia de los mismos.

-Se solicitó información a la gerencia sobre los controles de seguridad sobre los bienes de cambio y se evaluó la documentación de las medidas de seguridad y cobertura de siniestros.

-Se indago las políticas de la empresa y actas para la identificación del el método de salida del inventario.

A través de los procedimientos que aplicamos para evaluar el control interno de la empresa pudimos analizar la operatoria del rubro así verificamos que:

Las transacciones de compra de la mercancía comienzan con la solicitud de compra que es enviada al departamento compra por el departamento que identifica la necesidad, luego el departamento compras confecciona la orden de compra (Identificándose como falla que no existe un previo control por parte del departamento compras si realmente los bienes requerido no se encuentran en existencia) dado que existe un único proveedor de la empresa realizándose el pedido vía email o en forma telefónica (Se identifica como otra falla que el departamento compras no analiza las condiciones de mercado para verificar si no existe otro proveedor competitivo) y luego envía una copia de la orden de compra a la recepción .

Los bienes comprados pasan a través de un punto central de recepción bajo la dirección del jefe de recepción. En la recepción se desempaca, cuenta e inspecciona los bienes. Se compara la cantidad recibida con la cantidad que figura en la orden de pedido se coloca un “ok recepción” en la orden de compra (Falla de control interno no se genera ningún tipo de comprobante durante la recepción) y una vez que se recibe la factura de los proveedores que llega al departamento compras (Falla : no segregación de funciones) y se realiza una revisión numérica se adjunta la copia de la orden de compra con el sello de recepción y se envía al departamento de contabilidad (Falla: La registración de las compras se atrasa porque no se envía la documentación al departamento de contabilidad oportunamente, además se detectó que en ocasiones el envío de la documentación suele atrasarse más de una semana).

En el departamento de contabilidad se prepara el comprobante de desembolso, un cheque por la cantidad aprobada, y se realiza la registración de las operaciones.

Por otra parte una vez inspeccionados los bienes son enviados al depósito que se encuentra en casa central. Al ingresar al depósito a los bienes se le da ingreso en la planilla de mercadería o registro de inventario permanente en unidades físicas y en cifras monetarias.

Verificamos también que la empresa realiza un conteo físico anual completo de los productos tanto en casa central como en las sucursales.

(Falla: No existe un control sobre la mercadería obsoleta, ni políticas sobre stocks máximos y mínimos.)

El despacho de los bienes se realiza previa autorización de un pedido de venta con el correspondiente comprobante, o la autorización por

parte del gerente general para traslado de la mercadería desde el depósito de casa central a las sucursales, sin embargo no existe un comprobante de respaldo del pedido traslado a una sucursal (Falla no se generan comprobantes por traslado interno de la mercadería).

El departamento de depósito prepara un documento de despacho pre numerado indicando los bienes despachados, una copia del comprobante de despacho es conservada por el depósito como evidencia de envío, una copia debe enviarse al departamento de contabilidad para la facturación de la venta y una copia para el personal de traslado de la mercadería.

Detectamos que en cuanto a la operatoria del departamento de contabilidad para la registración de las ventas y la baja de la mercadería corresponde a la venta para la imputación al costo de mercadería vendida suele atrasarse, pues debe emitirse un informe sobre las ventas que es elevado al gerente general en forma periódica y una vez aprobado el informe puede procederse a la registración (Falla: Demoras en la registración, no hay independencia del departamento contable).

Por lo expuesto concluimos que la auditoria no puede apoyarse sobre el control interno consideración que tuvimos en cuenta para la determinación de la naturaleza y alcance de los procedimientos que desarrollamos.

b) Evaluar el riesgo de control

Descripción del Error	Situación	Debilidades del Control Interno o Factores que aumentan el riesgo
Errores en los costos de inventario	Error: Sobreestimación o subestimación del inventario por problemas en el corte	Controles físicos ineficaces sobre los inventarios (doble contabilización de bienes de los bienes en traslado al momento de los controles, o no inclusión de los mismos)
Reconocimiento posterior o anterior de compras por problemas en el corte	Registro intencional o por error de compras del periodo en el periodo siguiente,	Presión indebida para satisfacer los pedidos de la gerencia. Personal contable incompetente.
Error en los costos de inventario	Activación de conceptos no inherente a los bienes de cambio	No se aplican las políticas contables adecuadas.

c) Auditoria inicial

Por tratarse de una auditoria inicial hemos analizado los métodos de valuación de inventario que se utilizaron, los que coinciden con los previstos por las normas contables generalmente aceptadas, revisamos los registros contables, las hojas de inventario utilizadas en la toma de inventario físico del cierre anterior, además se indago al personal que desarrollo el inventario, además leímos las instrucciones de la planificación del inventario y concluimos que los saldos iniciales de los bienes de cambio presentan razonabilidad e indican el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

3.- Pruebas sustantivas

a) Procedimientos analíticos sobre las compras

Del análisis de la operatoria de compra surgió que la empresa tiene un único proveedor Allende S.A. empresa de la Provincia de Córdoba.

Y que el departamento compras no analiza las condiciones de mercado, para verificar si no existen otros competidores más competitivos.

Cuando le preguntamos al respecto al encargado de compras nos dijo que la empresa recibe bajos costos de financiación por parte de este proveedor en varias líneas de productos y como la empresa financia el 100% de sus compras es la razón por la que no se buscan nuevos proveedores, no se solicita cotizaciones, ni se desarrolla el proceso de concurso de precios.

Desarrollamos el estudio de las condiciones y costos de financiación que ofrece el proveedor Allende S.A. mediante el análisis de facturas de compras de los distintos productos y lo comparamos con las condiciones y costos de financiación que investigamos nos ofrecen otros

proveedores del mercado de lo que resulto visible que la financiación de este proveedor era más elevada que otras firmas y que ofrecía mejores plazos.

Esta situación fue comunicada a la gerencia mediante informe.

b) Observación durante la toma de inventarios al cierre y se procedió a comparar con el mayor

Comentarios sobre la observación del inventario físico

1.- Planificación del inventario

El conteo físico de la mercadería fue practicado el 14 de Agosto de 2015.

Revisamos las instrucciones escritas del inventario preparadas por el personal administrativo y las mismas parecían adecuadas, salvo por el hecho de que durante el inventario la actividad de la casa central se suspendería sin embargo la actividad de las sucursales no lo haría lo que significaría que los traslados a las sucursales estipulados con anterioridad se desarrollarían con normalidad lo que podría obstaculizar el inventario por el movimiento de la mercadería.

2.- Observación de la toma de inventario

Estuvimos presentes en el transcurso del inventario físico. Pudiendo verificar que :

“Con anterioridad al conteo, todos los productos habían sido ordenados cuidadosamente, rotulados y separados por tipo o clase. Se utilizaron grupos de dos empleados, uno se ocupaba de contar y leer las

cantidades y descripciones, y el otro empleado llenaba los datos en las etiquetas de inventario serialmente numeradas”⁵.

Este equipo completaba una parte de la etiqueta que correspondía al primer conteo. Luego se practicaba por otros grupos independientes un segundo conteo y su tarea era registrada en la segunda parte de la etiqueta.

Se realizó el conteo del 100% de los productos del valor de inventario.

El primer conteo se practicó en forma sistemática y meticulosa, sin embargo se detectó que el segundo conteo se vio obstaculizado por movimientos de la mercadería desde la casa central a las sucursales.

Los artículos fueron recontados en las sucursales haciéndose constar en la segunda parte de la etiqueta, figurando así en la planilla de la casa central y en la de las sucursales.

El error pudo detectarse por la comparación de las planillas con los datos de numeración de los productos y la constancia de la actividad en la etiqueta de los dos grupos el de la casa central y el de la sucursal.

Antes de retirar las partes de las etiquetas correspondientes al segundo conteo, se inspeccionaron las distintas aéreas de la empresa y quedamos satisfechos de que no se omitió el conteo y etiquetado de ningún bien.

“Nos aseguramos de que se prepararan informes de entrada sobre todos los bienes llevados al departamento de recepción en ese día. Registramos los números seriales del último informe de entrada”⁶.

Comparamos las cantidades de acuerdo al conteo y los registros contables y encontramos discrepancias las cuales estudiamos en relación a la documentación y otros procedimientos que aplicamos.

⁵ Op. Cit. Pág. 414.

⁶ Op. Cit. Pág. 414.

3.- Calidad y condiciones de los productos

Durante el conteo pudimos ver que los productos obsoletos fueron separados durante el conteo, y se practicó un recuento de los mismos que se hizo constar en el inventario, verificamos de la comparación de los registros contables que los mismos siguen figurando como en existencia, por lo que se recomienda el ajuste de dicho valor.

De las pruebas que realizamos se obtuvo que debieran realizarse ajustes por partidas anticuadas y analizar las diferencias que surgen entre el mayor y el inventario lo que realizamos mediante análisis de los costos activados mediante evaluación de la factura del proveedor en relación las operaciones de compra y verificar el valor por el que figura la mercadería al cierre.

Se aplicaron además comprobaciones matemáticas a la planilla de inventarios.

c) Seguimiento sobre una muestra para control de los costos de los bienes.

Análisis del stock de cierre, se tomó una muestra de las compras del mes de septiembre sobre la cual se verifico que fueron realizadas a plazo con financiación y otra muestra del mes de octubre que se compró al contado (sin financiación), al verificar la registración contable de dichas compras pudo detectarse que se incluían los cargos por financiación en la activación de los productos. Verificándose además que no se practica la registración del resultado por tenencia.

Mercad. al cierre según inventario	Costo unitario con financiación	Costo total con financiación	Costo unitario sin financiación	Costo total sin financiación	Costo de rep. al cierre total	Resultado por tenencia	Intereses implícitos
20 Heladeras	5000	100000	4000	80000	90000	10000	20000
30 Lavarropas	3750	112500	3000	90000	112500	22500	22500
15 Planchas	375	5625	300	4500	6750	2250	1125
13 PC de escritorio	5125	66625	4100	53300	58500	5200	13325
18 Notebook	6250	112500	5000	90000	95400	5400	22500
11 Licuadoras	312,45	3437	250	2750	3300	550	687
7 Maqs. de cocer	1500	10500	1200	8400	10500	2100	2100
17 Microondas	2625	44625	2100	35700	47600	11900	8925
10 Smart TV	8750	87500	7000	70000	79000	9000	17500
10 LED	3125	31250	2500	25000	32000	7000	6250
15 Tablet	1500	22500	1200	18000	22500	4500	4500
12 Depiladoras	625	7500	500	6000	9000	3000	1500
5 Aspiradoras	937,4	4687	750	3750	5250	1500	937
7 Hornos Eléctricos	1062,43	7437	850	5950	7700	1750	1487
10 Ventiladores	1125	11250	900	9000	11500	2500	2250
14 Aires acondic.	7500	105000	6000	84000	96600	12600	21000
TOTALES	49562,28	732936	39650	586350	688100	101750	146586

d) Se revisó el corte de fin del ejercicio de las transacciones de compras y ventas

Se analizó los comprobantes tanto de transacciones de compras y ventas cercanos al corte y el último (Factura de los proveedores, informes de recepción y facturas de venta), se verificó que en los talonarios que el subsiguiente se encontrara en blanco se detectaron facturas de ventas correspondientes al periodo que no fueron contabilizadas al cierre, detectándose por hechos posteriores que fueron contabilizadas como áreas al inicio del ejercicio siguiente.

e) Evaluación de la documentación de las medidas de seguridad de la empresa, plazo de cobertura de los siniestros e inspección del depósito

En las respuesta que obtuvimos a la carta de la gerencia que enviamos se nos comunicó la existencia de contratos de cobertura contra siniestros y las medidas de seguridad del espacio físico en el que se resguarda la mercadería, lo que se pudo constatar durante nuestra visita al depósito y verificar cuando revisamos la documentación de los contratos de cobertura pudimos confirmar la vigencia de los mismos hasta la fecha y la cobertura de todos los bienes en existencia

f) Para la evaluación de las bases y métodos de la fijación de costos de los bienes de cambio se pidió información a la gerencia

Se obtuvo un informe de la gerencia con las aclaraciones peticionadas, surge de esto que del cambio en las políticas de la empresa en el ejercicio y el relevamiento de la registración contable relacionada:

- Se activan a los bienes de cambio los intereses por financiación por lo que las prácticas de la empresa se apartan de la normativa contable en vigencia

-No se reconocen los resultados por tenencia de la mercancía en existencia final al cierre, pues la política de la empresa es mantenerlas al precio de costo hasta su venta.

En ambos casos resulta pertinente sugerir los ajustes correspondientes.

g) Se desarrollaron procedimientos analíticos sobre el rubro para analizar la razonabilidad de los saldos

Se practicaron análisis comparativo con el ejercicio anterior del margen de utilidad bruta, anticuación de bienes, índice de rotación del inventario. De las cuales no surgen diferencias relevantes con los saldo del ejerció anterior.

h) Control de la exposición y valuación de los bienes de cambio

Del estudio de la presentación y valuación de los bienes de cambio y de las cuentas relacionadas y del trabajo de auditoría que desarrollamos recomendamos ajustes por las mercaderías anticuadas, los resultados por tenencia de la existencia final y para corregir la activación a los bienes de cambio de los intereses por financiación. En cuanto a la segregación de los bienes de cambio en corrientes y no corrientes se realizó correctamente de acuerdo al índice de rotación de los bienes.

CAPITULO III

CREDITOS POR VENTAS

Sumario: 1.- Operatoria de créditos por venta. 2.- Programa de trabajo de créditos por venta 3.- Pruebas sustantivas 4.- Muestreo de circularización.

1.- Operatoria de créditos por venta

Los Créditos por venta documentados y en cuenta corriente por lo general son relativamente grandes en cantidad y deben aparecer en renglones separados en la sección de activos corrientes del balance general por su valor neto realizable. En la empresa Angilu S.A. la mayoría de las ventas son realizadas a crédito de ahí la importancia del análisis en la presentación y revelación de estas cuentas.

Debemos conocer las fuentes y naturaleza de los créditos por venta. Debido a que las transacciones de ventas y los créditos por venta de los clientes están tan estrechamente relacionadas, su consideración conjuntamente en un análisis de objetivos y procedimientos de auditoria es adecuada. Las ventas y el ciclo de cobros incluyen el recibo de pedidos de clientes, el envío, la facturación de la mercancía, la contabilización y cobro de las cuentas respectivas. Son promesas escritas para pagar ciertos montos

en fechas futuras, generalmente se los utiliza para manejar montos sustanciales. Un contrato en cuotas visto de otra forma, que garantiza la posesión de bienes a un comprador, pero permite al vendedor conservar un derecho sobre los bienes hasta que la cuota final conformada al documento ha sido recibida.

1.1 Objetivos de la auditoria de la cuenta

Los objetivos nuestros como auditores al auditar cuentas por cobrar y ventas.

a) “Considerar el control interno sobre las cuentas por cobrar y las transacciones de ventas.

b) Sustentar la existencia de las cuentas y la su respectiva ocurrencia.

c) Establecer la inclusión completa de las cuentas por cobrar y las transacciones de ventas.

d) Determinar si la empresa tiene derechos sobre las cuentas por cobrar contabilizadas.

e) Establecer la precisión numérica de los registros y planillas-soporte de dichas cuentas.

f) Determinar si la valuación de las cuentas por cobrar y de ventas está hecha con los valores netos realizables apropiados.

g) Establecer si la presentación y revelación de las cuentas en cuestión son adecuadas, incluidas la separación de los efectos por cobrar en las categorías apropiadas.”⁷

2.- Programa de trabajo créditos por venta

a) Considerar el control interno sobre las cuentas por cobrar y ventas

Consiste en obtener conocimiento del control interno y realizar pruebas de control adicionales con el fin de determinar el nivel de riesgo soportado.

-Comenzamos realizando una descripción escrita o diagrama de flujo a través de indagación a los distintos empleados y/o encargados del sector. A continuación cruzamos estos datos con el circuito y los lineamientos de control interno establecidos como modelo y con el cuestionario del control interno realizado. Como dijimos que las transacciones de ventas están estrechamente ligadas a las cuentas por cobrar, además se realizó una serie de preguntas a los intervinientes en el ciclo de la concesión del crédito a los clientes. Por ejemplo en el departamento ventas consultamos si son iniciados y revisados los pedidos de los clientes, si están o no pre numeradas las facturas de ventas y si se lleva un control consecutivo sobre todos los números y si son aprobadas o no todas las ventas por el dpto. Crédito antes del despacho.

-Se revisó los manuales de funciones y la cantidad de personal interviniente en cada función con el fin de establecer la separación de funciones tan necesitada en este ciclo de ventas y cobros. Se indago quien las realizo durante todo el año en cuestión.

⁷ Op. Cit. Pág. 345.

-Nos centramos en el análisis histórico de las partidas, inspeccionando las facturas de ventas emitidas y formulario en blanco posterior, conocimiento de embarque y la revisión a los estados y extractos de la empresa con sus archivos con el fin de visualizar la contabilización que estuvo llevando con sus respectivas secuencias.

-“Para ayudarnos a evaluar el riesgo de control y determinar hasta qué nivel evaluado y planificado de riesgo podemos soportar en nuestro trabajo de auditoria”⁸, tomamos una muestra de las transacciones de ventas e hicimos un análisis y comparación de un pedido de compra del cliente, un pedido de venta y el duplicado de la factura de ventas hasta el duplicado de despacho respectivo. Revisamos descripciones de los productos, cantidades precio y las políticas de descuentos o intereses establecido por la empresa. Verificamos si la firma del gerente de crédito aparecía los pedidos de ventas. Realizamos comprobaciones matemáticas sobre las sumatorias y totales de las columnas de cada Crédito por venta y adicionalmente controlamos las fechas de las facturas de ventas con las fecha del documento de despacho y la fecha del ingreso en el mayor auxiliar de cuentas por cobrar. Para asegurar todos los despachos facturados consignamos otra muestra de documentos esta vez de comprobantes de despachos y las facturas realizadas durante todo el periodo en cuestión. La comparación que desarrollamos es sencilla revisamos la contabilización de comprobantes de despacho mediante número consecutivo y que todo anulado sea perforado y mantenido en los archivos.

b) Conclusión que se obtiene del análisis del control interno

Al realizar el reconocimiento del control interno descubrimos ciertas irregularidades cuando realizamos las preguntas típicas al dpto.

⁸ Op. Cit. Pág. 353.

Con respecto a lo recabado de la separación de funciones que nos informan que hubo separación pero a mitad de año se suspendió al supervisor de ventas y nadie ocupó el cargo por más de 6 meses en ese puesto.

Tampoco existe segregación de la función contable pues para la registración de las ventas está sujeta a la aprobación del informe de ventas por parte del gerente general que previamente debe preparar el departamento.

En el cuestionario el encargado de despacho nos dijo que los comprobantes por despacho anulados no eran archivados y no nos supo explicar el motivo por el que no se archivaban.

c) Evaluación del riesgo de control

Descripción del error.	Situación	Debilidades del control interno
Tiempo considerable de no separación de funciones.	Contabilización de ventas con base a recibo de pedidos, en lugar del despacho de bienes y facturación.	Proceso ineficaz en las ventas.
Atraso en la registración de las ventas.	Registración de ventas en periodos equivocados, ventas del periodo son contabilizadas después del cierre del ejercicio.	Contabilización de las ventas posterior a la autorización del gerente general del informe de venta. No segregación de funciones.
Anulación de	Son dados de baja sin	Falta de atención,

comprobantes de despacho.	de	dejar constancia de ello y motivo por el cual se procedió a hacerlo.	administración y archivo de los comprobantes.
---------------------------	----	--	---

Lo que nos lleva a pensar que las fallas más importantes del control interno están dadas por la mala contabilización y manejo ineficaz de los comprobantes. Por lo tanto es nuestro programa habrá más pruebas sustantivas para verificar saldos y la existencia de las cuentas ya que no se puede confiar ni apoyar nuestro trabajo en el control interno.

3. Pruebas sustantivas

a) Para poder concluir sobre la precisión numérica se consiga un balance de prueba de las cuentas por cobrar comerciales con sus respectivas edades y conciliar con mayores.

- En el balance preparado por empleados de la empresa, mayores y libro diario que nos fue entregado visualizamos la edad de las cuentas, la estimación de las posibles pérdidas de los créditos y la confirmación de la información de control. Debemos tomar una determinación de la extensión apropiada para ser analizada por nosotros. Procedimos a probar los totales de las columnas, hacer cruce de totales relacionados por edades. Rastreamos estas cuentas hasta los mayores auxiliares, verificamos los saldos de estos mediante la totalización de las columnas débito y crédito en forma de prueba.

- Analizamos las cuentas por cobrar también preparadas por los empleados de la empresa en donde encontramos el nombre del cliente, la fecha, el vencimiento, el monto, y la tasa de interés. También estas cuentas

las rastreamos hasta llegar a los registros contables y a los documentos mismos.

b) Confirmar cuentas por cobrar con deudores con el fin de establecer la existencia, derechos y valuación

“Consideramos que la confirmación es un tipo de evidencia documental confiable y segura que se obtiene desde fuera de la empresa y que es enviada y recibida directamente por nosotros, los auditores. Ya que la comunicación directa con los deudores es el paso más esencial y concluyente en la verificación de cuentas a cobrar. Aquí probamos si el efecto por cobrar y dichos deudores existen, el reconocimiento escrito por parte del deudor de la deuda nos da seguridad de la existencia y valuación bruta del activo en cuestión y que no se aplicaran alguna medida manipuladora que afecte los créditos por venta al cierre de ejercicio. Dado que los créditos por venta son significativos en la empresa, y que existe un riesgo inherente y de control alto en el rubro desarrollamos este procedimiento por su importancia y validez.”⁹

- Procedimos a tomar una muestra y la estratificamos para poder cubrir la mayor parte de las cuentas por cobrar, practicamos la confirmación llamada positiva ya que consideramos de mayor utilidad.¹⁰

- Se enviaron las solicitudes de confirmaciones en sobres cerrados a través del correo, que llevaban la dirección del remitente de nuestro estudio contable para que sean contestadas a esa dirección directamente. Respecto

⁹ Op. Cit. Pág. 362.

¹⁰ “La cual proporciona más seguridad que la forma negativa que consiste en que el deudor avise o comunique solamente si no está de acuerdo con el saldo consignado en la comunicación escrita dirigida hacia él por parte del auditor. A la falta de respuesta de este se considera evidencia satisfactoria pudiendo no ser así y que solo se tratase de una falta de conocimiento por parte del deudor. No siendo así la confirmación positiva en la que se le solicita una respuesta dirigida directamente al auditor sin ninguna posibilidad de intervención de la empresa que pudiera alterar dicha información antes de llegar a nuestras manos.” Op. Cit. Pág. 363

a las solicitudes devueltas como imposible entrega por parte del correo resultaron de importancia para nuestro posterior análisis.

- Hubo solicitudes de confirmaciones de créditos por venta de las que no recibimos respuestas ya sea que la carta fue devuelta o la carta nunca volvió. Procedimos a probar con una segunda confirmación y hasta tercera, sin obtener respuesta alguna respecto de estas aplicamos procedimientos alternativos. Se procedió al análisis de entradas de efectivo posteriores al pago de los créditos por venta, seguimos con los documentos de despacho, Factura de ventas, pedidos de ventas e informes de ventas y notificación del cliente de su mudanza dado el caso.

- Con las restantes respuestas obtenidas se realizó un resumen en donde consta la extensión y naturaleza del programa de confirmación y los resultados globales obtenidos.

- Además del detalle de algunas respuestas de los clientes surge que algunos saldos confirmados corresponden a créditos por la venta y por la financiación de la venta y que algunos saldos por cliente son mayores a los que surgen de los registros.

c) Revisar el corte de comprobantes a fin de año de las transacciones de ventas, sabremos la existencia, los derechos y la inclusión completa

- Comparamos las ventas registradas durante varios días antes y después de la fecha de balance general con el duplicado de los documentos de despacho. Analizando así la separación de funciones entre el despacho, la facturación, la contabilidad y la cancelación del crédito ya que es indispensable que sean independientes para que así sea poco probable que los registros en todos los departamentos sean manipulados.

- De la comparación de registros y comprobantes hasta los balances preparados y del análisis del control interno pudimos observar lo que generalmente encontramos como auditores en los trabajos, la falta de funciones separadas. No hubo segregación de los componentes financieros de las cuentas ventas, no estuvo la inclusión de dicha cuenta en los registros y por ende en los balances, se los puede obtener de las facturas y de las políticas de créditos implementadas por la empresa. El dpto. contable debió tener atención con respecto a estas registraciones siempre que el dpto. créditos hubiera aprobado una venta en esas condiciones.

- Lo que obtuvimos también de este análisis fue ventas realizadas y no declaradas o no registradas, el indicio comenzó con los comprobantes de despachos que según fueron anulados según nuestros cuestionarios pero no mantenidos como tal en archivos como debían mantenerse. Hubo varias ventas en efectivo a fin de año que no se registraron ni se facturaron pero si se emitía comprobantes de despachos y luego eran anulados pues no había el control necesario. El dinero se utilizó para cancelar pequeños incobrables y cubrir pequeños faltantes de efectivo. Se requiere ajustes a las cuentas implicadas ya que lo que se buscaba era disminuir la utilidad bruta a fines de evasión impositiva.

d) Procedimientos analíticos que me brinden el saldo de cuentas por cobrar, ventas y el interés ganado y acumulado por cobrar.

- Aquí nos dedicamos a buscar la razonabilidad de los saldos con :
 - o La tasa de utilidad bruta
 - o La rotación de las cuentas por cobrar
 - o Razón entre las cuentas por cobrar y las ventas a crédito del año.
 - o Razón entre los intereses y las cuentas por cobrar

Estas razones las comparamos con la información correspondiente para los años anteriores o lo aplicado en el ramo de mercado. Se confirmó la inexistencia de los intereses de este año que deberían haber sido calculados y expuestos. Procedimos a calcular en forma independiente y global los intereses ganados y acumulados obtuvimos los datos de las facturas y políticas de la empresa. Lo realizamos con el papel de trabajo de 4 columnas con saldo inicial, el ganado durante el año, intereses cobrados y por último los intereses por cobrar fueron verificados y cruzados y rastreados hasta los saldos del mayor Gral. Dónde se deben establecer los ajustes para su exposición.

e) Determinar si la provisión para cuentas incobrables es adecuada

Con respecto a la provisión fue revisada en lo calculado años anteriores y fue correcto su cálculo basado en recalcular por el método de porcentaje entre los últimos 3 años previos que se viene utilizando según lo recabado en el cuestionario al dpto. Contabilidad pudimos corroborar que está bien.

f) Evaluar la presentación y la revelación en los estados financieros.

En la presentación de la información se deben realizar los ajustes en donde queden incluidos todas las cuentas omitidas.

4. Muestreo de circularización

Proceso de inferir conclusiones sobre un conjunto de elementos (universo) a partir de estudio de una parte de ellos (muestra).

Requisitos:

- Masividad.
 - ✓ Alternativa: examen completo
- Homogeneidad.
 - ✓ Alternativa: estratificación.
- Igual probabilidad de ser incluido en la muestra.

Siendo los planes de muestreo más utilizados:

- Pruebas de controles: muestreo de atributos.
- Pruebas de validación o sustantivas: unidad monetaria.

Lo que nosotros utilizamos para la cuenta créditos por venta.

4.1 Muestreo en auditoria

En auditoria las muestras pueden seleccionarse por:

- Muestreos representativos los cuales pueden ser estadísticos o no estadísticos.
- Muestreo no representativo o dirigido.

Se utilizan en: Pruebas de controles y pruebas de validación (de saldos o transacciones).

Todo muestreo aplicado en auditoria requiere criterio.

4.2 Pasos de un muestreo

1- Identificación Del Universo.

2- Definición De Las Unidades De Muestreo.

3- Consideración De Concepto Error.

4- Si Fuese Necesario, Estratificación.

5- Para El Universo (o para cada estrato):

- Determinar el tamaño de la muestra
- Selección de los componentes de la muestra.
- Aplicación de los procedimientos d auditoria.
- Valuación de los resultados de la muestra.

Si se detecta un patrón de comportamiento puede ser aconsejable un examen adicional.

De la evaluación de la muestra pueden surgir fallas de control interno.

- Proyección de los resultados de la muestra al universo (o estrato)

4.3 Método de selección de los componentes de la muestra

- Aleatoria

Uso de tablas de números al azar

Uso de software que genere números al azar

- Muestreo sistemático (evitar que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de la población)
- Muestreo sistemático de unidades monetarias.

Elementos del muestreo

- Nivel de seguridad
- Precisión monetaria (incorrección tolerable)
- Población monetaria

- Intervalo de selección
- Tamaño estimado de la muestra.

ELEMENTOS	SIMBOLO
Población monetaria	M
Precisión monetaria	PM
Nivel de seguridad	R
Intervalo de selección PM/R	J
Tamaño estimado de la muestra	N

Relación entre grado de seguridad, precisión y tamaño de la muestra

Posibilidad de distintos tipos de conclusiones para un mismo tamaño de muestra.

Intervalo de selección

- $J = PM/R$

Tamaño de la muestra

- $N = M/J$
- $N = M \times R/PM$

Elementos requeridos

- Valor de la población
- Precisión monetaria (como porcentaje de la IRP)
- Factor confianza (derivado del riesgo de control y del riesgo inherente).

Analizamos 2 clases de muestreos:

4.4 Muestreo de atributos

Objetivo:

Corroborar evidencia documental sobre la eficacia operativa de controles.

- Que atenúa un riesgo específico; o
- Que contribuyen a establecer la confiabilidad de un sistema contable.

Utilidad

- Sirve para estimar, con un determinado grado de seguridad, la proporción máxima de desviación en una población.
- El tamaño de la muestra depende del grado de seguridad requerido, de la precisión planeada (proporción máxima de desviaciones aceptable) y la proporción supuesta de desviaciones.
- El tamaño no varía demasiado para universos mayores a 2000.

Diseño del muestreo

- Identificar los atributos a ser examinados y que es lo que lo constituye una desviación.
- Identificar y definir la población a ser examinada (clase de transacciones o de un subconjunto de cierta clase)
- Determinar el tamaño de la muestra
- Selección de la muestra
- Examinar la evidencia

- Evaluar la evidencia

Examen de una muestra

- Si se descubre una desviación se debe investigar la causa.
- Los documentos faltantes, si no se encuentran, se consideran una desviación.
- Los documentos cancelados o que no aplican se excluyen por el siguiente.
- Si se van encontrando más desviaciones que las esperadas, es probable que convenga detener la prueba (conformarse con el resultado obtenido o modificar el enfoque).

Evaluación de los resultados

- Las conclusiones deben referirse separadamente a cada uno de los errores definidos al diseñarse la prueba.
 - Los resultados de la prueba solo pueden referirse a elementos incluidos en la población y que tienen oportunidad de resultar seleccionados.
- Este fue el método de evaluación para ver la eficiencia de los controles internos relacionados con las ventas a crédito, considerándose para ello la correlación entre las facturas y los remitos correspondientes.

4.5 Muestreo de unidad monetaria o de montos monetarios acumulados

Es el utilizado en el análisis de los saldos de las cuentas de créditos por ventas en el desarrollo de las circularizaciones como pruebas sustantivas.

Permite cuantificar con un grado de seguridad determinado el error máximo estimado y el error probable proyectado.

Aplicación

- Es especialmente aplicable a universos para los que no se esperan demasiados errores.
- Esta orientados a corroborar que no existen errores significativos en el universo.
- Es más eficaz cuando se lo aplican a errores relacionados con sobrevaluación:

Validez

Registro (en exceso)

Corte (tardío)

- Si se esperan muchos errores es preferible el muestreo dirigido o el muestreo de estimación de variables.

Ventajas del MMA

- No se necesitan conocer muchas características de la población (solo montos)
- Usa un único error máximo tolerable para todas las partidas probadas
- Sencillez del método
- Base científica

Tratamiento de los hallazgos.

Error es la diferencia entre el monto registrado y el que correspondería según surge del examen del auditor

Un error detectado y corregido previamente por el cliente no se considera error

Un documento faltante, no localizado pese a su búsqueda, se considera error por el monto registrado.

Con los elementos para el muestreo determinamos la muestra partiendo de la población de 1000 cuentas de clientes por ventas a créditos. Con un intervalo de selección de 40 cuentas hasta llegar a una muestra de 25 elementos y cubrir el total de población analizando cada 40 elementos a los que les aplicamos la prueba sustantiva de circularización.

CONCLUSION

La presente tesis tuvo como objetivo proporcionar una visión práctica a lo que se refiere al análisis de información contable proporcionada en donde se debe realizar un trabajo de auditoría, es decir, una revisión y adecuación de la información para ser presentada ante terceros interesados para la toma de decisiones o simplemente para tener un conocimiento del estado en que se encuentra la situación de la empresa analizada y además desarrollar la aplicación de modelo alternativo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos adoptado por la rt 31. Para ello se abordó el tema a partir de un ejemplo práctico de una auditoría realizada a una empresa comercializadora de electrodomésticos en la cual su administración decidió a partir de ese año adoptar el modelo de revaluación para ciertas clases de activos. Conjuntamente con el análisis de la aplicación del modelo por la empresa realizamos la auditoría para validar los valores presentados por la empresa en sus balances contables de los rubros bienes de cambio y bienes de uso.

Para el desarrollo de la presente tesis seguimos un ejemplo de una empresa comercializadora de electrodomésticos que contrataba por primera vez nuestros servicios de auditoría para realizar el análisis de los rubros bienes de cambio y bienes de uso. Como auditores, y al tratarse de nuestra primera auditoría, la tarea inicial fue validar los saldos de inicio de los mencionados rubros a través de los procedimientos desarrollados en el trabajo. Siguiendo por un análisis del control interno relacionado a los rubros, análisis del riesgo inherente del rubro, aplicación de pruebas sustantivas para validar los saldos, y análisis de la presentación y exposición de la información contable.

A lo largo del trabajo pudimos detectar fallas en el control interno para ambos rubros, lo cual no nos permitía apoyarnos completamente en control interno. Por eso razón las pruebas sustantivas fueron ampliadas y logramos llegar a la mención o propuesta de ajustes hacia la administración.

En dicha propuesta de ajustes notamos que ese año la administración había adoptado como criterio de medición el modelo de revaluación de bienes de uso mencionados en la rt 31 y no lo había aplicado. Para ello analizamos si la firma había cumplimentado los requerimientos establecidos en la rt 31 para aplicar el modelo y precedimos a desarrollarlo de manera amplia considerando los rubros a los cuales la revaluación afectaba.

Para finalizar este trabajo concluimos con el ejemplo práctico a modo de consulta y comprensión del tema.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General:

ARENS, A. Alvin y RAUDAL, J. Elder, Auditoría: un enfoque integral, trad. por Aida Gabriela Valladores Franyuti, 11° edición, (México, 2007).

FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, Editorial La ley, 3^{ra} edición, TOMO II, (Buenos Aires, 2004).

LATTUCA, Antonio, Compendio de Auditoría, Editorial Temas, (Buenos Aires, 2003).

SLOSSE, Carlos A., Auditoría un enfoque empresarial, Editorial Macchi, (Buenos Aires, 1990)

a) Especial

IFAC, FAPCE, Normas Internacionales De Auditoría, Edición 2012.

DE LELLIS, Ricardo, Informe N° 11 AREA DE AUDITORIA, Revisión analítica.

LATTUCA, Antonio Y MORA, Cayetano, Manual de Auditoría. Informe N° 5, Editorial Librería Buyatti, (Buenos Aires, 2005).

LEOPOLDO, Isaac Gurovich, Informe N° 14 AREA DE AUDITORÍA. Consideraciones del fraude y del error en una auditoría de estados contables.

MACIAS DE MENDES VIDAL, Gladys, Informe N° 16. Riesgos de Auditoría y significación.

O. Ray Whinttington, Auditoría: un enfoque integral, trad. por Gladys Arango Medina, 12^{va} edición, (Colombia, 2000).

Rondi, Gustavo, Análisis de la RT 31. Consideraciones sobre su aplicación en pymes, en: 19° Congreso Nacional, en Ciencias Económicas Mendoza, (Mendoza 2012)

Sección III, NORMAS DE AUDITORIA, Resolución Técnica N° 37, (Marzo, 2013).

Segunda Parte, Sección 5, Resolución Técnica N° 31 (Noviembre, 2011).

SUBELET, Carlos y SUBELET, María C., La nueva resolución técnica N° 37, TOMO XIV, (2013)

CHIABO, Álvarez Luis R. Y HOLZ BARRERA, E. Sabrina, Modelo de revaluación de bienes de uso. Un análisis de la Resolución Técnica 31, en: Errepar (2013).

2.- Programa de trabajo créditos por venta	47
3. Pruebas sustantivas	50
4. Muestreo de circularización	54
4.1 Muestreo en auditoria	55
4.2 Pasos de un muestreo	55
4.3 Método de selección de los componentes de la muestra	56
4.4 Muestreo de atributos	58
4.5 Muestreo de unidad monetaria o de montos monetarios acumulados	59
CONCLUSION	62
ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO	64
ÍNDICE ANALÍTICO	66