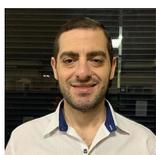


CONTRIBUCIÓN DIDÁCTICA

EL CASO DE UNA AUDITORÍA DEL CICLO BIENES DE CAMBIO Y COSTO DE VENTAS, EJECUTADA CON UN ENFOQUE BASADO EN RIESGOS

THE CASE OF AN AUDIT OF THE CYCLE OF INVENTORIES RATE AND COST OF SALES, EXECUTED WITHIN A RISK-BASED APPROACH



Gustavo Daniel Abdelnur

Facultad de Ciencias Económicas
y Administración de la Universidad
Nacional de Catamarca. Argentina

✉ gabdelnur@face.untp.edu.ar

RESUMEN

Esta contribución didáctica pretende proveer a la docencia de un caso integral para la ejecución de una auditoría basada en riesgos en el ciclo de Bienes de Cambio y Costo de Ventas.

Una de las principales desventajas de las Normas de Auditoría respecto de las Normas de Contabilidad es la falta de casos prácticos que plasmen la ejecución del proceso de una auditoría en su totalidad: su planificación, su ejecución, el muestreo, su documentación y el modo de arribar a la opinión que debe emitir el auditor en base a la evidencia obtenida.

El lector de este artículo dispondrá del desarrollo paso a paso del proceso de una auditoría basada en riesgos en el ciclo Bienes de Cambio y Costo de Ventas, la identificación de sus etapas, todo con un enfoque 100% práctico.

También se pretende proveer de un caso que aporte la metodología y concientice sobre la importancia de documentar el trabajo realizado.

Y, por último, el lector podrá comprender y sacar conclusiones, a la luz de los resultados obtenidos, acerca de la importancia y ventajas del enfoque seleccionado respecto del tradicional.

ABSTRACT

This didactic contribution aims to provide the teaching of a comprehensive case for the execution of a risk-based audit in the cycle of Inventories and Cost of Sales.

One of the main disadvantages of the Audit Standards with respect to the Accounting Standards is the lack of practical cases that capture the execution of the audit process in its entirety: its planning, execution, sampling, documentation and how the auditor concludes based on the evidence obtained.

The reader of this article will have the step-by-step development of the process of a risk-based audit in the cycle of Inventories and Cost of Sales, the identification of its stages, all with a 100% practical approach. It is also intended to provide a case study that renders the methodology and raises awareness of the importance of documenting the work done.

And finally, the reader will be able to understand and conclude, in the light of the results obtained, about the importance and advantages of the selected approach compare to the traditional one.

PALABRAS CLAVE

documentación, estrategia, evidencia, muestreo, riesgo

KEYWORDS

documentation, strategy, evidence, sampling, risk

EL CASO DE UNA AUDITORÍA DEL CICLO BIENES DE CAMBIO Y COSTO DE VENTAS, EJECUTADA CON UN ENFOQUE BASADO EN RIESGOS

RECIBIDO:
10 de diciembre, 2022

APROBADO:
7 de agosto, 2023

DOI: <https://doi.org/10.24215/27188647e022>

CÓDIGO JEL: M42

ISSN: 2718-8647

<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>

AUTOR:
Gustavo Daniel Abdelnur

AUDITAR
PRIMERA REVISTA ARGENTINA
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA

ENTIDAD EDITORA:
Instituto de Investigaciones y Estudios
Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional de La Plata



1. INTRODUCCIÓN

El presente artículo procura describir el caso de la ejecución de una auditoría del ciclo de negocio Bienes de Cambio y Costo de Ventas, basada en la valoración de riesgos. Está de más resaltar la importancia que el mencionado ciclo tiene en los negocios de un ente y, por ende, en la planificación y desarrollo de su auditoría.

Cuando un contador se encarga de la auditoría de un juego de Estados Contables, enfrenta un riesgo principal: que haya afirmaciones erróneas contenidas en los mismos, que puedan afectar significativamente su contenido y que no puedan ser detectadas. Este riesgo de auditoría a su vez está compuesto por 3 tipos de riesgos: inherente, de control y de detección. Un riesgo significativo es aquel cuya importancia requiere una consideración especial del auditor, en virtud de la valoración de su implicancia como incorrección material o significativa en los Estados Contables (NIA 315) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018a).

El contador, evaluados los riesgos inherentes (atinente a la naturaleza del ente) y de control (vinculado con aptitud/actitud del ente para implementar y promover un sistema de control interno efectivo), debe dar respuesta a los mismos definiendo la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos posteriores de auditoría¹. Y de esta forma concluir si dispone de los 3 pilares que hacen a su seguridad de auditoría: la seguridad inherente, de control y sustantiva (NIA 330) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018b).

La utilización del enfoque de auditoría basado en la valoración de riesgos facilita la realización de esta tarea en forma eficiente, para lo cual se debe tener presente la siguiente premisa: la identificación de los riesgos significativos requiere de un profundo conocimiento del negocio del cliente.

¹ Pruebas de controles y pruebas sustantivas.

El proceso de una auditoría externa de Estados Contables, basada en riesgos, consta de 5 etapas:

a) Actividades previas al trabajo: En la cual tienen lugar todos los pasos necesarios que debe cumplir el contador previo a su contratación y hasta la suscripción de la carta compromiso de auditoría.

b) Planificación preliminar: En la cual tienen lugar todos los pasos necesarios que debe cumplir el contador, ya en su rol de auditor de la firma, para comprender la naturaleza de las actividades del ente, su *know how*, las características de su sistema de control interno, los medios de procesamiento de la información y el juego de Estados Contables objeto de la auditoría, al cual le aplica procedimientos analíticos preliminares. De la mano de este conocimiento previo, el auditor define dos parámetros muy importantes para su trabajo: la importancia relativa planeada¹ (IRP, o materialidad) y la precisión monetaria³ (PM, o error de muestreo). También el auditor, como resultante del cumplimiento de esta etapa, evalúa la existencia e impacto de riesgo penetrantes (a nivel de Estados Contables en general) y específicos (en saldos, cuentas, partidas y transacciones incluidas en los Estados Contables).

c) Desarrollo del Plan de Auditoría: En esta etapa el auditor complementa la etapa de evaluación de riesgos específicos, analizando la existencia de políticas de control interno en los ciclos de negocio y la adecuación de su diseño, para ver si podrían ser de interés en la selección de la estrategia de auditoría a aplicar.

Una vez concluida la aplicación de los procedimientos de valoración de riesgos, el auditor dará respuesta a los significativos que hubiera detectado mediante el diseño de programas de trabajo que contengan pruebas de controles (cuando correspondan) y procedimientos sustantivos. Esta etapa culmina con la elaboración del Memorándum, documento en el cual queda plasmada la estrategia de auditoría seleccionada por el auditor.

² La Importancia Relativa Planeada es el monto de errores que el auditor puede acumular en sus papeles de trabajo y que no le conduzcan a emitir una opinión modificada (con salvedades, adversa o abstención). Superado ese monto, la empresa debería corregirlos para que el auditor pueda emitir una opinión limpia. Es un concepto subjetivo pues depende del juicio del auditor, que se trata de materialidad o significatividad.

³ La Precisión Monetaria (PM) es un monto más bajo que la IRP, que también fija el auditor aplicando su criterio profesional y lo hace para asegurarse que, si se descubren cifras erróneas relativamente pequeñas, el error máximo estimado en la población, determinado por aplicación de métodos estadísticos, quedará por debajo de la IRP. La PM se fija habitualmente entre el 70% al 90% de la IRP y se utiliza porque el auditor aplica pruebas de auditoría y forma su opinión sobre la población trabajando con una muestra, siendo la PM el error atribuible a la porción no revisada, de forma que, si el auditor no encuentra ningún error durante su trabajo de auditoría, por la utilización de muestras, considerará que los Estados Contables contienen al menos un error equivalente a la PM.





d) *Ejecución del plan de auditoría:* Consiste en la aplicación de los procedimientos incluidos en los programas de trabajo y la documentación de la evidencia de auditoría obtenida como consecuencia.

e) *Conclusiones e Informe:* Son los trabajos finales del encargo consistentes en evaluar la suficiencia (cantidad) y pertinencia (calidad) de la evidencia obtenida, compaginación de la documentación respaldo de la auditoría, análisis de hechos posteriores, evaluación de la validez del principio de empresa en marcha, armado de la matriz de errores y emisión del informe. Ocasionalmente, esta etapa podría comprender la emisión de una Carta con Recomendaciones para la mejora del control interno, cuestión que dependerá de si esta tarea formó parte de la Carta Acuerdo del Compromiso.

En lo referente a la Auditoría del Ciclo Bienes de Cambio, en todas y cada una de las etapas antes detalladas, el auditor tiene tareas que realizar y pasos que cumplir. *El objetivo de este artículo es plantear un “Caso Modelo” a través del cual, y a juicio de este autor, el lector pueda distinguirlas y conocerlas.*

2. CASO “AUTOPARTES S.A.”

El Cr. Nitrato Depotacio fue contratado por la firma “AUTOPARTES S.A.” para hacerse cargo de la auditoría de sus Estados Contables al 31/12/2021. La firma se dedica a la venta de repuestos para motocicletas “Motomax” al por mayor.

En lo referente al ciclo Bienes de Cambio y Costo de Ventas, el Cr. Nitrato Depotacio está diseñando el Plan de Auditoría para poder reunir la evidencia válida y suficiente en la cual sustentar su opinión. Estos son los elementos obtenidos a tal fin.

2.1. ACTIVIDADES PREVIAS AL TRABAJO

En forma previa a su contratación, el Cr. Depotacio consultó con las autoridades de la empresa el tipo de bienes que esta comercializa, los depósitos con los que cuenta la firma, sus ubicaciones, sus responsables, los horarios de acceso, etc. Todo esto a fin de poder estimar las horas que le insumiría la realización de los inventarios, los recursos humanos con los que debería conformar su equipo (en cuanto a cantidad y

experiencia), y los costos operativos que le llevaría esta labor. Para ello utilizó el Cuadro 1.

CUADRO 1
Cuestionario para la visita previa

EMPRESA: AUTOPARTES S.A.		FECHA DE CIERRE: 31/12/2021
CUESTIONARIO PARA LA VISITA PREVIA		
PREGUNTA	RESPUESTA	
¿Cuál es la denominación completa del ente?		
¿Quiénes son los socios de la compañía?		
¿Cuál es la ubicación geográfica de las oficinas, depósitos, salones de ventas, etc.?		
¿Qué tipos de bienes comercializa la empresa?		
¿Cuál es el número de empleados con que cuenta la empresa y que se encuentre encargado del manejo de los depósitos?		
¿Existen normas de control interno?		
¿Con qué tipo de registros contables cuenta el ente? ¿Los sistemas se actualizan periódicamente en cuanto a la asignación de los costos de reposición, precios de ventas, etc.?		
¿Se nos concederá acceso a todos los depósitos como así también a toda la información pertinente?		
¿En qué fecha estarán disponibles los listados, planillas, etc. sobre las cuáles se debe efectuar el examen?		
¿Contaremos con colaboración del personal del cliente para los arqueos, tomas de inventario, etc.?		
¿En qué fecha se puede realizar la toma de inventarios físicos y arqueos?		



Del relevamiento previo efectuado, obtuvo la siguiente información relevante para el ciclo a auditar

- La firma se dedica a la venta al por mayor de repuestos para motocicletas “Motomax”. La venta se perfecciona con la entrega de las mercaderías a los clientes.
- En cuanto a la relación comercial con los proveedores, la compra se perfecciona con la recepción de las mercaderías.
- La firma cuenta con un único depósito general ubicado en sede central.
- Los horarios del depósito son los de atención al público.
- Se efectuará un inventario de bienes de cambio al cierre del ejercicio.
- Se cuenta con personal que colabore con la toma de inventarios.
- Obviamente, estos datos fueron utilizados por el Cr. Depotacio para armar la Carta Acuerdo del Compromiso y cotizar sus honorarios profesionales.

2.2. PLANEACIÓN PRELIMINAR Y DESARROLLO DEL PLAN DE AUDITORÍA

Una vez que ya fue contratado, el Cr. Depotacio, ya en su rol de auditor externo, inició la etapa de conocimiento del ente, su ambiente de control y su sistema de control interno, la cual se realizó intensamente por ser esta la primera auditoría en el ente. Durante la planificación preliminar, y en lo referente al ciclo Bienes de Cambio y Costo de Ventas, se obtuvo la siguiente documentación:

1º Paso: Comprender la entidad, su ambiente y el control interno

- No existen riesgos relacionados con la naturaleza de los bienes de cambio que el ente comercializa.
- Existen normas de control interno escritas y es interés de la dirección que sean conocidas por todos.
- Las actas de directorio y asamblea están al día. Se tratan y deciden aspectos relevantes de la administración de la firma.
- Como actividades de control, se realizan inventarios mensuales por muestreo, de los cuales debe participar personal del depósito y contaduría. No existe un área de auditoría interna.
- Existen instrucciones para la toma de los inventarios, las

cuales fueron leídas por el auditor, quien quedó satisfecho con la metodología que el ente utiliza para esta actividad de control. Sin embargo, su cumplimiento durante el ejercicio no pudo ser verificado por el Cr. Depotacio, ya que su contratación fue en una fecha próxima al cierre del ejercicio.

- La empresa no prepara Estados Contables de períodos intermedios, solo se confecciona un Balance de Corte a los 6 meses de cada ejercicio para conocer la marcha de los negocios y como proyección impositiva.

2º Paso: Comprender el proceso contable y los medios de procesamiento

- En cuanto al procesamiento de la información contable, el uso de las computadoras es significativo. En su mayoría se encuentra automatizado y computarizado. Sin embargo, hay etapas que se deben ejecutar manualmente, como la carga de los asientos mensuales de sueldos e impuestos.
- El sistema es un enlatado conocido en el mercado y adaptado por su proveedor a las necesidades de la empresa. No presenta dificultades para conocer su funcionamiento y lógica.
- La empresa lleva inventario permanente. El costeo de las salidas se realiza al valor de mercado de las mismas.
- La empresa mide sus existencias de bienes de cambio al costo de reposición con el límite del valor neto de realización.

3º Paso: Realizar procedimientos analíticos preliminares

El Cr. Depotacio procedió a aplicar procedimientos analíticos a un juego de los Estados Contables al 31/12/2021, sin auditar. Estos procedimientos consistieron en el cálculo de razones, ratios e índices más habituales. En el Cuadro 2 se transcriben las afirmaciones de interés para el ciclo en cuestión, con la salvedad que los saldos de las cuentas de ingresos y egresos están a valores nominales:





CUADRO 2
Afirmaciones de interés para el ciclo bienes de cambio y costo de ventas.

Cuenta	31/12/2021	31/12/2020
BIENES DE CAMBIO		
Mercaderías	\$ 53.750.524	\$ 12.028.630
INGRESOS		
Ventas	\$ -223.195.400	\$ -147.587.912
EGRESOS		
CMV	\$ 112.800.000	\$ 99.052.290
RESULTADOS FINANCIEROS Y POR TENENCIA		
Resultado por Tenencia Bienes de Cambio	\$ -1.980.250	\$ -1.312.380

La principal observación que surgió de este análisis estuvo en el Costo de Ventas, partida que representaba el 67% de las ventas al 31/12/2020 y el 51% de las ventas al 31/12/2021. Con motivo de esto, el auditor consultó los manuales de procedimientos y con personal de la empresa, quienes le transmitieron que las salidas de mercadería por ventas se encuentran respaldadas por las facturas y remitos. Este control fue calificado por el auditor como de su interés para definir la estrategia de auditoría.

4º Paso: Determinación de la importancia relativa planeada

La firma no hace oferta pública de sus acciones. El auditor, por ser la primera auditoría, decide tomar un criterio restrictivo y elige una IRP calculada como el 3% de los Activos Corrientes al 31/12/2021 que ascendían a \$88.992.677, es decir, de \$2.670.000 (en caso de haberla determinado como un 10% sobre las ventas, la misma sería de \$22.319.540).

Asimismo, debido al riesgo de incorrecciones existente en las afirmaciones relacionadas con los Bienes de Cambio, detectado en oportunidad de la aplicación de los procedimientos analíticos preliminares, convino con su equipo la necesidad de iniciar los trabajos de auditoría con los ciclos Ventas y Cuentas a Cobrar, Compras y Cuentas a Pagar, y Bienes de Cambio y Costo de Ventas, de forma de poder recalcularse a tiempo la IRP/PM y, por ende, hacer eficiente el encargo.

La PM la determinó como el 80% de la IRP, o sea \$2.136.000, quedando contemplado su recálculo en caso de que existan

incorrecciones significativas en el rubro Bienes de Cambio.

Todas estas conclusiones fueron asentadas en el “MEMORÁNDUM DEL PLANEAMIENTO”.

2.3. EJECUCIÓN DEL PLAN DE AUDITORÍA

Para el caso de los bienes de cambio y el costo de ventas, no habiendo riesgos inherentes debido a que se trata de repuestos de una única marca y dado el tamaño de la empresa en cuestión, sumado a la existencia de un riesgo de control bajo, el auditor decidió aplicar un enfoque basado en confianza en los controles, dando a las pruebas sustantivas el alcance que corresponda según las circunstancias.

2.3.1. Ejecución de las pruebas de controles

Debido al posible riesgo de sobrevaluación del rubro Bienes de Cambio y la consecuente subvaluación del Costo de Ventas, fue de interés del auditor el relacionado con las facturas de ventas, las que debían estar acompañadas con el remito que el sistema emite como respaldo de la salida de la mercadería del stock, y que posteriormente debe ser devuelto conformado por el cliente como requisito previo a la facturación. Sobre una muestra de facturas emitidas durante todo el ejercicio, seleccionadas al azar, el auditor verificó la efectividad del control mencionado en el apartado anterior. El objetivo perseguido era verificar que por cada factura exista un remito conformado por el cliente. Se observaron 5 facturas que no contaban con su remito. El auditor extendió la muestra de facturas: se encontraron 4 facturas más sin el remito.

Indagando con el personal de la empresa, fue informado que, durante los meses de junio y agosto, el depósito tuvo bajas en el personal por contagios de Covid-19, por lo que la mercadería muchas veces fue retirada del stock sin cargar la baja y acompañada únicamente por las facturas, constando su entrega por la conformidad del cliente sobre las mismas. Las facturas observadas correspondían a ese período. El Cr. Depotacio desechó la estrategia de confianza en los controles y, teniendo en cuenta la no existencia de riesgos inherentes, planificó pruebas sustantivas de alcance intermedio.



CUADRO 3

Planilla de decisiones preliminares

DETALLE DE LOS RIESGOS	CUENTAS AFECTADAS	ERRORES POTENCIALES	ENFOQUE DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA
No costeo de las salidas por ventas de mercaderías	Mercaderías Costo de Ventas Resultado por Tenencia	Integridad Corte Valuación	Intermedio	<ul style="list-style-type: none"> - Corte de documentación. - Toma de inventario al cierre del ejercicio. - Evaluación cualitativa/ cuantitativa de las existencias. - Revisión analítica sustantiva del costo de ventas.

CUADRO 4

Instructivo para la toma de inventario

Fecha, hora y lugar de realización del conteo	30 de Diciembre a partir de las 20 horas (luego del horario comercial). Se recontará el único depósito ubicado en casa central. El inventario debe finalizar en el mismo día.-
Responsable:	Encargado general de depósito.-
Alcance del conteo	Personal de la empresa recontará la totalidad del stock. El auditor participará de todo el procedimientos pero solo recontará aquellos artículos que formen parte de su muestra.-
Grupos de inventariadores	Dos grupos, integrado por 3 personas: una del área de depósito de la empresa, otra del sector contable y un auditor externo.-
Método de conteo	Se repartirán los artículos a recontar entre los grupos. El recuento de ambos grupos se efectuará en simultáneo. Solo se recontarán una vez más aquellos artículos que arrojen diferencias entre el conteo y las cantidades según sistema.-
Sectorización de los depósitos	Siendo que toda la mercadería se almacena en estanterías ubicadas en sectores dentro del depósito, se asignan sectores a cada grupo encargado del conteo.-
Datos a relevar durante el conteo	Código de producto, ubicación, descripción breve y cantidad de piezas.-
Corte de documentación	Estará a cargo del responsable y se efectuará antes del inicio del conteo en cada conteo.-
Movimientos de entrada / salida durante el conteo.	No se admitirán.-
Finalización del recuento	Cuando se cubra la muestra.-
Vuelco de datos	Los grupos de inventariadores serán los encargados de consolidar los datos relevados en el recuento en una planilla resumen.-

2.3.2. Ejecución de los procedimientos sustantivos

2.3.2.1. Datos del recuento físico de bienes de cambio

El auditor definió la metodología del inventario de cierre del ejercicio, en cuanto a su alcance y oportunidad. El Cr. Depo- tacio participaría del mismo con el objetivo dual de verificar la técnica utilizada por el ente y recontar algunos de los artículos que sean de su interés. Las instrucciones eran las del Cuadro 4.



El 30/12/2021 se practicó el recuento físico de bienes de cambio de AUTOPARTES S.A., siendo algunas de las tareas desarrolladas por el auditor las siguientes:

- Validó la metodología para el recuento físico de cierre mediante la lectura de las instrucciones emitidas a tal efecto y su posterior cumplimiento.
- Participó del procedimiento de corte de documentación y del recuento físico.
- De un stock con 2.000 artículos, el auditor armó una muestra de 400 elegidos al azar (20%), encargando el recuento de 200 artículos a cada uno de los grupos.
- De los artículos recontados, los siguientes arrojaron diferencias (Cuadro 5):

CUADRO 5
Planilla recuento de inventario

DETALLE	CANTIDAD DE PRODUCTOS (EN UNIDADES)			
	AYZ/AB	BRT/DE	CDR/CV	DTY/UZ
Según Sistema de Inventario	60	33	11	60
Según Recuento Físico	50	13	41	85
Diferencias en Unidades	-10	-20	30	15
Costo Reposición Cierre Unitario	\$ 10.000	\$ 20.000	\$ 30.000	\$ 40.000
Diferencias Valorizadas	-\$ 100.000	-\$ 400.000	\$ 900.000	\$ 600.000

2.3.2.2. Datos del corte de documentación

CUADRO 6
Corte de documentación

COMPROBANTES	ÚLTIMO N° EMITIDO
Informe de Recepción (I/R)	1.578
Remito	4.353
Factura	5.158
Nota de Crédito	2.328

Mediante la exportación de datos del sistema de inventarios el auditor efectuó un control de integridad de los comprobantes emitidos (informes de recepción – I/R, remitos, facturas, notas de crédito/débito, etc.). Por otra parte, como consecuencia de los resultados de las pruebas de controles, verificó la existencia de la fecha de entrega y la firma del cliente en un lote de remitos de fechas próximas al cierre del ejercicio. Los resultados de su trabajo son los del Cuadro 7:

CUADRO 7
Control de integridad de los comprobantes

COMPROBANTE	N°	OBSERVACIONES
I/R	1.488	Se registró dos veces. Corresponde a la compra de 10 unidades del producto AYZ/AB por un valor de \$9.500 + IVA cada una (14/12/2021).
Remito	4.350	Omitido de registrar. Corresponde a la venta de 20 unidades del producto BRT/DE que fueron retiradas por el cliente el 26/12/2021 según consta en el comprobante. La factura fue emitida y contabilizada correctamente por \$34.000 + IVA cada una. Costo de reposición unitario de la fecha de la venta: \$19.800, el cual no difiere del costo de incorporación.
I/R	1.578	Omitido de registrar. Corresponde a la compra de 30 unidades del producto CDR/CV por un valor de \$30.000 + IVA cada una (30/12/2021).
Remito	4.354	Incluido en el sistema de inventario al 31/12/2021. Corresponde a la entrega efectuada el 02/01/2022 de 15 unidades del producto DTY/UZ, según sello y firma del cliente en el remito. El 31/12/2021 se emitió la factura N° 5.158 por \$60.000 + IVA cada una. Costo de reposición unitario al 31/12/2021: \$40.000, el cual no difiere del costo de incorporación.



En cuanto al resultado por tenencia determinado por la empresa por la medición de los bienes de cambio a su valor de mercado al cierre, con motivo de las observaciones antes detalladas, el Cr. Depotacio armó el Cuadro 8 para ajustar el cálculo.

CUADRO 8
Planilla para ajustar la valuación de los bienes de cambio

Artículo	Unidades	VALOR CONTABLE		VALOR DE MERCADO		Ajuste RxT
		Costo Unitario	Total	Costo Unitario	Total	
AYZ/AB	-10	\$ 9.500,00	-\$ 95.000,00	\$ 10.000,00	-\$ 100.000,00	-\$ 5.000,00
BRT/DE	-20	\$ 19.800,00	-\$ 396.000,00	\$ 20.000,00	-\$ 400.000,00	-\$ 4.000,00
CDR/CV	30	\$ 30.000,00	\$ 900.000,00	\$ 30.000,00	\$ 900.000,00	\$ 0,00
DTY/UZ	15	\$ 40.000,00	\$ 600.000,00	\$ 40.000,00	\$ 600.000,00	\$ 0,00
			\$ 1.009.000,00		\$ 1.000.000,00	-\$ 9.000,00

Para la corrección de las diferencias antes mencionadas, el auditor propuso los Ajustes que se detallan en el Cuadro 9.

CUADRO 9
Asientos de ajuste propuestos

DETALLE	DEBE	HABER
1		
Proveedores	\$ 114.950	
A Mercadería		\$ 95.000
A IVA - CF		\$ 19.950
Por anulación de registro duplicado I/R 1488		
2		
Costo de Ventas	\$ 396.000	
A Mercadería		\$ 396.000
Por registración de Remito N° 4350 omitido de registrar		
3		
Mercadería	\$ 900.000	
IVA - CF	\$ 189.000	
A Proveedores		\$ 1.089.000
Por omisión de registración del IR N° 1578 (30/12/2021)		
4		
Ventas	\$ 900.000	
IVA - DF	\$ 189.000	
A Deudores por Ventas		\$ 1.089.000
Por anulación de factura N° 5158 (31/12/2021) por mercadería entregada el 02/01/2022		
5		
Mercadería	\$ 600.000	
A Costo de Ventas		\$ 600.000
Por anulación del despacho de mercadería entregada el 02/01/2022		
6		
Resultado por Tenencia	\$ 9.000	
A Mercaderías		\$ 9.000
Por ajuste a resultado por tenencia		



2.3.2.3. Estimación del Costo de Ventas

El Cr. Depotacio diseñó la siguiente prueba analítica sustantiva para estimar el valor del Costo de Ventas al 31/12/2021, teniendo en cuenta que:

- Las salidas de mercadería no remitadas durante los meses de junio a agosto 2021, que generan una subvaluación de la cuenta.
- El análisis vertical de las partidas del Estado de Resultados a través del cual determinó que el Costo de Ventas 2021 representa el 51% de las Ventas Netas. En tanto, representaba el 67% de las Ventas netas del ejercicio anterior.

CUADRO 10
Análisis vertical de las partidas del Estado de Resultados

Cuenta	31/12/2021	%	31/12/2020	%
Ventas	\$ -223.195.400	100%	\$ -147.587.912	100%
CMV	\$ 112.800.000	51%	\$ 99.052.290	67%
Resultado por Tenencia Bienes de Cambio	\$ -1.980.250	1%	\$ -1.312.380	1%

- Que en la práctica fue política comercial del ente mantener el mismo margen bruto sobre venta que en 2020.
- La cantidad de unidades vendidas en este ejercicio no sufrieron cambios significativos respecto de las del ejercicio anterior.
- La mezcla de ventas de este ejercicio es similar a la del ejercicio anterior.
- El incremento en el monto de ventas de este ejercicio respecto del anterior tiene relación con el ajuste de precios realizado por la dirección.

En función de los elementos de juicio antes detallados, construyó la prueba analítica sustantiva de la siguiente forma:

1º) Solicitó el detalle de los totales mensuales de los Libros Ventas 2021.

CUADRO 11
Datos extraídos del libro ventas 2021

MES	NETO GRAVADO	IVA	TOTAL
ene-21	\$ 12.662.000	\$ 2.659.020	\$ 15.321.020
feb-21	\$ 13.738.900	\$ 2.885.169	\$ 16.624.069
mar-21	\$ 14.883.000	\$ 3.125.430	\$ 18.008.430
abr-21	\$ 16.142.500	\$ 3.389.925	\$ 19.532.425
may-21	\$ 16.833.900	\$ 3.535.119	\$ 20.369.019
jun-21	\$ 17.769.100	\$ 3.731.511	\$ 21.500.611
jul-21	\$ 17.273.600	\$ 3.627.456	\$ 20.901.056
ago-21	\$ 19.673.700	\$ 4.131.477	\$ 23.805.177
sep-21	\$ 21.352.200	\$ 4.483.962	\$ 25.836.162
oct-21	\$ 23.487.600	\$ 4.932.396	\$ 28.419.996
nov-21	\$ 24.803.200	\$ 5.208.672	\$ 30.011.872
dic-21	\$ 24.575.700	\$ 5.160.897	\$ 29.736.597
TOTALES	\$ 223.195.400	\$ 46.871.034	\$ 270.066.434

21%



2ª) Teniendo en cuenta la información de que el margen bruto de los productos no había sufrido modificaciones en ese ejercicio respecto del existente en 2020, en base a las ventas anuales según Libros estimó a cuanto debió ascender el Costo de Ventas 2021: $\$223.195.400 \times 67\% = \$149.540.918.-$

3ª) Comparó la expectativa de Costo de Ventas determinada en el punto 2ª con el saldo según empresa: $\$149.540.918 - \$112.800.000 = \$36.740.918.-$

4ª) Teniendo en cuenta la falla de control interno detectada en oportunidad de las pruebas de controles (no se remitieron las salidas durante los meses de junio a agosto 2021), totalizó las ventas netas de ese período y les aplicó el porcentaje que el Costo de Ventas debería representar de las mismas en función del margen bruto con que trabajó la empresa en este ejercicio (Cuadro 12).

CUADRO 12
Cálculos y ajuste de auditoría propuesto

MES	NETO GRAVADO
jun-21	\$ 17.769.100
jul-21	\$ 17.273.600
ago-21	\$ 19.673.700
TOTALES	\$ 54.716.400

Ventas netas Junio a Agosto 2021	\$ 54.716.000
% CMV sobre Ventas netas	67%
CMV según Auditoría registrado en defecto	\$ 36.659.988
Ajuste de Auditoría Propuesto (redondeado)	\$ 36.660.000

7	
Costo de Ventas	\$ 36.660.000
A Mercadería	\$ 36.660.000
Por omisión de registración costeo durante Jun-Ago 2022	

5ª) De la diferencia (\$36.740.918) determinada entre la expectativa del Costo de Ventas formulado por el auditor (\$149.540.918) y el saldo de la empresa (\$112.800.000), se explicaron \$36.660.000, quedando la diferencia de \$80.918 como error probable a incluir también en la “Matriz de Errores”.

2.3.2.4. Evaluación de la suficiencia de la evidencia

Una vez considerados estos ajustes, el auditor utilizó un plan de muestreo de estimación de variables para validar el saldo de la cuenta Mercaderías, siguiendo a tal fin los siguientes pasos:

- El nivel de confianza esperado con esta prueba es del 90%.
- Población total: 2.000 artículos.
- La desviación estándar de la población es de \$2.000, dato obtenido por el auditor a partir del stock total valorizado emitido en una hoja de cálculo y la fórmula del Microsoft Excel®.
- Determinó el valor total de los artículos incluidos en la muestra (400), luego de los ajustes, que ascendió a \$3.600.000.
- Dividió ese valor por el total de las unidades integrantes de la muestra, obteniendo un valor medio por artículo de \$9.000.
- Multiplicó el valor medio por artículo según la muestra ajustada (\$9.000) por el total de artículos que integran el stock al cierre (2.000), obteniendo así la estimación del valor de la población (\$18.000.000).
- El límite de confianza unitario es de \$200 (=10% de riesgo aceptado x \$2.000, que es la desviación estándar), de manera que el calculado para la población es de \$400.000 (= \$200 x 2.000 artículos).
- Determinó entonces la primera estimación del valor de la población, situado en el intervalo de confianza calculado como $\$18.000.000 \pm \400.000 , lo que equivale a decir que el valor estimado de la población se debería encontrar entre \$17.600.000 y \$18.400.000.
- A efectos de evaluar la suficiencia de la prueba verificó si el saldo de la cuenta mercaderías luego de los ajustes propuestos está dentro de dicho intervalo (Cuadro 13).



CUADRO 13
Planilla resumen de los ajustes propuestos

DETALLE	IMPORTE	OBSERVACIONES
Saldo según la empresa	\$ 53.750.524,00	
Por anulación de registro duplicado I/R 1488	-\$ 95.000,00	Ajuste 1
Por registración de Remito N° 4350 omitido de registrar	-\$ 396.000,00	Ajuste 2
Por omisión de registración del IR N° 1578 (30/12/2021)	\$ 900.000,00	Ajuste 3
Por anulación de despacho de mercadería entregada el 02/01/2022	\$ 600.000,00	Ajuste 4
Por ajuste a resultado por tenencia	-\$ 9.000,00	Ajuste 6
Por omisión de registración costeo durante Jun-Ago 2022	-\$ 36.660.000,00	Ajuste 7
Saldo según auditoría luego de ajustes	\$ 18.090.524,00	

Como el saldo luego de los ajustes propuestos está situado dentro del intervalo de confianza construido anteriormente, lo tomó como saldo según auditoría y a la diferencia con respecto a los \$18.000.000 (\$90.524) como error de muestreo.

Si el saldo se hubiera encontrado fuera del intervalo de confianza, el auditor lo rechazaría como saldo según auditoría o bien incrementará el tamaño de la muestra para así realizar un examen más riguroso.

2.4. TRABAJOS FINALES

El Cr. Depotacio, mediante la revisión de los hechos posteriores al cierre, confirmó la procedencia de los ajustes propuestos, como así también la cobranza de algunos créditos por operaciones de ventas realizadas entre junio y agosto 2022, aún pendientes al cierre, a fin de probar su validez.

En cuanto a la exposición, el auditor determinó que no existen bienes de cambio de lenta rotación, concluyendo que la totalidad del rubro Bienes de Cambio es Activo Corriente.

En cuanto a la opinión a incluir en su informe, el Cr. Depotacio deberá concluir si el alcance de la auditoría fue suficiente y si los Estados Contables no contienen cifras erróneas significativas. A tal fin, deberá acumular todos los errores detectados

durante su trabajo en la “Matriz de Errores”, bajo las siguientes premisas:

- Todos los errores deben ser informados a la administración (aunque sean inferiores a la IRP, salvo los no significativos), no corregidos y corregidos.
- Deben incluirse los errores conocidos no corregidos y los errores probables⁽⁴⁾.
- Asimismo, el Cr. Depotacio deberá tener en cuenta las incorrecciones detectadas en los componentes del Estado de Situación Patrimonial (Créditos, Bienes de Cambio y Deudas Comerciales) y los ajustes propuestos, y recalcular la IRP y PM, quedando sujetas estas a la detección de nuevas incorrecciones en los próximos ciclos a auditar (Cuadro 14).

CUADRO 14
Recálculo IRP y PM

Activo Corriente (antes de ajustes)	\$ 88.992.677,00	
Por anulación de registro duplicado I/R 1488	-\$ 114.950,00	Ajuste 1
Por registración de Remito N° 4350 omitido de registrar	-\$ 396.000,00	Ajuste 2
Por omisión de registración del IR N° 1578 (30/12/2021)	\$ 1.089.000,00	Ajuste 3
Por anulación de factura N° 5158 (31/12/2021)	-\$ 1.089.000,00	Ajuste 4
Por anulación del despacho de mercadería	\$ 600.000,00	Ajuste 5
Por ajuste a resultado por tenencia	-\$ 9.000,00	Ajuste 6
Por omisión de registración costeo durante Jun-Ago 2022	-\$ 36.660.000,00	Ajuste 7
Activo Corriente (después de ajustes)	\$ 52.412.727,00	
IRP (3%)	\$ 1.572.000,00	
PM (80% s/IRP)	\$ 1.257.600,00	

⁽⁴⁾ Se consideran Errores Probables a los errores proyectados atribuibles a la parte de la población no seleccionada en la muestra, a los errores estimados detectados mediante procedimientos analíticos sustantivos y a las diferencias en las estimaciones contables de la gerencia, que a juicio del auditor no son razonables.



El Cr. Depotacio procedió entonces a acumular los errores conocidos y probables detectados durante el proceso de auditoría del Ciclo Bienes de Cambio y Costo de Ventas en la siguiente “Matriz de Errores” (Cuadro 15):

CUADRO 15
Matriz de errores

Ajuste	Errores	Activo	Pasivo	PN	Egresos	Ingresos	Resultados Gantes
	CONOCIDOS						
1	Por anulación de registro duplicado I/R 1488	(\$ 95.000) (\$ 19.950)	\$ 114.950				
2	Por registración de Remito N° 4350 omitido de registrar	(\$ 396.000)			\$ 396.000		(\$ 396.000)
3	Por omisión de registración del IR N° 1578 (30/12/2021)	\$ 900.000 \$ 189.000	(\$ 1.089.000)				
4	Por anulación de factura N° 5158 (31/12/2021)	(\$ 1.890.000)	\$ 189.000			\$ 900.000	(\$ 900.000)
5	Por anulación del despacho de mercadería	\$ 600.000			(\$ 600.000)		\$ 600.000
6	Por ajuste a resultado por tenencia	(\$ 9.000)				\$ 9.000	(\$ 9.000)
7	Por omisión de registración costeo durante Jun-Ago 2022	(\$ 36.660.000)			\$ 36.660.000		(\$ 36.600.000)
	PROBABLES						
7	Por omisión de registración costeo durante Jun-Ago 2022	(\$ 80.918)			\$ 80.918		(\$ 80.918)
	EFFECTOS ACUMULADOS DE ERRORES DEL EJERCICIO ANTERIOR						
Total de errores conocidos, probables y acumulados del ejercicio anterior							
Precisión monetaria (PM)							\$ 1.257.600
Errores Estimado Máximo (EEM)							
Importancia Relativa Planeada (IRP)							\$ 1.572.000



Algunos aspectos que surgen del análisis cuantitativo y cualitativo de los resultados de la matriz serían los siguientes:

- Determinar el EEM como la sumatoria de los errores conocidos más los probables, adicionados a la PM.
- Comparar el EEM en valor absoluto con la IRP.
- Si el $EEM > IRP$, se deben ajustar los errores conocidos. Pero si hay un error que supera a la IRP, podría solicitar ajustar solo ese para quedar por debajo de la IRP, pero teniendo siempre presente que es mejor corregir todos los errores conocidos (es más prolijo). En el caso planteado, habría que evaluar si ajustando únicamente el CMV por las mercaderías no remitadas el EEM queda por debajo de la IRP.
- Debe evaluar todos los errores cuantitativos que hagan a integridad, validez, registro, corte y valuación, sumando también a aquellos que sean de exposición.
- Si ajustando todos los errores conocidos no quedamos por debajo del nivel de IRP, debemos solicitar a la empresa que investigue los errores probables o incrementar el alcance de nuestro trabajo de auditoría, de manera que los errores probables se transformen en errores conocidos. No corresponde proponer ajustes por errores probables.
- Debe evaluar implicancias de los errores detectados y pendientes de ajuste en la opinión a incluir en el informe, sobre todo si sitúan el EEM por encima de la IRP.
- Por último, según el alcance de la tarea realizada, incluir las deficiencias de control interno detectadas en la Carta de Recomendaciones a la Dirección.

3. CONCLUSIONES

En el caso planteado se observa cómo el proceso de la auditoría, secuencia de pasos que debe cumplir un contador para formarse una opinión sobre un juego de Estados Contables, se hace presente en la evaluación de cualquier ciclo de negocio. Dividir la auditoría por ciclos y no por rubros también permite obtener una visión más global de cada uno al momento de recolectar la evidencia válida (calidad) y suficiente (cantidad).

También vimos cómo la auditoría supone un trabajo dinámico, que conlleva la necesidad de reevaluar estrategias seleccionadas y cálculos realizados *a priori*, como por ejemplo

cuando el auditor eligió probar la efectividad de los controles para luego concluir en la imposibilidad de depositar en los mismos parte de su seguridad de auditoría, como así también recalcular parámetros cuantitativos determinados a criterio del auditor (IRP y PM).

En cuanto al enfoque utilizado, la auditoría basada en riesgos hace necesario que, en primer lugar, quien la lleve a cabo sea alguien conocedor de la empresa a auditar, de modo que a partir de allí sea capaz de identificar y evaluar los riesgos de una declaración equivocada en los estados financieros.

Por último, de más está recordar las ventajas que tiene el enfoque de auditoría basado en riesgos respecto del enfoque tradicional de sistemas, pues:

- Es integral.
- Garantiza que los riesgos más importantes para la organización (vinculados a los objetivos clave) son auditados y que la administración asume la responsabilidad de la mitigación y el monitoreo de estas áreas de alto riesgo de forma continua.
- Los recursos se asignan prioritariamente a las áreas o ciclos de mayor significatividad y volumen de riesgos (prioriza los riesgos críticos).
- De más está recordar la importancia de que el auditor documente debidamente toda la tarea realizada, para poder respaldar con “papeles de trabajo” su dictamen profesional.

REFERENCIAS

International Auditing and Assurance Standards Board. (2018a). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Norma Internacional de Auditoría 315 revisada.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2018b). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Norma Internacional de Auditoría 330 revisada.

