

Resumen Imprimible

Auditoría externa

Módulo 6

Contenidos:

- Concepto del rubro bienes de cambio y costos asociados
- Objetivos y riesgos que debemos tener en cuenta durante las tareas de auditoría
- Pruebas de auditoría para validar los saldos
- Ejercicio integral

Concepto

Para comenzar, podríamos definirlos como aquellos bienes y servicios cuyo destino es la venta considerando la actividad habitual que desarrolla el ente, sea que se hayan adquirido para tal fin o se encuentren en proceso de producción. También deben ser considerados dentro de este rubro los bienes consumidos en el proceso de producción y los anticipos entregados a los proveedores por la compra de los bienes que encuadren en esta clasificación.

Asimismo, también debemos recordar que, a grandes rasgos, existen dos tipos de bienes de intercambio. Por un lado, encontramos a aquellos que son adquiridos y luego vendidos y, por el otro, encontramos a aquellos que son fabricados o construidos. Esta diferenciación debe tenerse en cuenta a la hora de establecer el valor de incorporación al patrimonio. Entonces, considerando el tipo de bien de cambio que del se trate, su valor de incorporación estará dado por:

a) Bienes comprados para su futura venta:

- Precio de compra al contado, se deben segregar los componentes financieros;
- Los costos de transporte hasta el sitio que corresponda, y;
- Los costos de importación y demás tributos necesarios para disponer del bien, entre otros.

b) Bienes de propia producción:

- Los bienes físicos incorporados, es decir, el valor de la materia prima;
- La mano de obra empleada en el proceso de producción, y;
- Otros costos relacionados, entre otros.

Finalmente, la fecha en la que el bien esté en condiciones de ser vendido marcará el momento en que ya no deben acumularse más costos.

Otro tema a considerar son las mercaderías en tránsito, pues, se trata de aquellos bienes que son adquiridos en el exterior y que, al momento de la registración, si bien son

propiedad de la empresa no se encuentran en su poder. Entonces, para poder tener un mejor control sobre los inventarios y exponer de manera correcta la información sobre este tipo de bienes es que debe utilizarse una cuenta de esta naturaleza.

Aquí también debemos considerar que se trata de bienes adquiridos en moneda extranjera. Razón por la cual debemos tener en cuenta, a la hora de determinar el valor de incorporación al patrimonio, el tipo de cambio correspondiente a la deuda que se asumirá a causa de la adquisición de ese bien. Siguiendo este razonamiento, como debemos comprar moneda extranjera para cancelar la deuda, debe tomarse el **tipo de cambio vendedor del banco**. Recordemos que los tipos de cambio vendedor o comprador siempre serán desde la perspectiva de la entidad financiera.

También, al hablar de mercaderías adquiridas en el exterior debemos abordar algunos términos de comercio exterior, los **incoterms**. Se trata de normas mediante las cuales el comprador y el vendedor aceptarán las condiciones de entrega de la mercadería. Puntualmente, analizaremos:

- **CIF- Cost, insurance and freight (Costo, seguro y flete):** En este caso, bajo esta cláusula, el vendedor se hace cargo de todos los costos (flete y seguro de transporte) hasta que los productos lleguen al puerto destino. En este caso, las mercaderías se registran en el activo por el precio entero de compra (ya están incluidos en el valor de la mercadería).
- **FOB – Free on board (Libre a bordo):** En este caso, el vendedor entregará la mercadería al momento en que la deposita en el buque. En este caso, el comprador deberá hacerse cargo de todos los costos posteriores (el flete, la descarga, el seguro, etcétera). Por este motivo, al precio de compra deben sumarse los cargos por estos conceptos.

Otro tema que abordaremos en esta unidad son los costos asociados a los bienes de cambio. Pues, lo que comúnmente se conoce como “Costo de Mercaderías Vendidas”.

Por este motivo, abordaremos en primer lugar los métodos de descarga y, luego, la registraci3n de las ventas

Métodos de descarga

En este punto debemos recordar que una organizaci3n no es estática, sino que se encuentra en movimiento constantemente. En el caso de los bienes de cambio, dado que la empresa compra y vende continuamente se presenta el problema de la valuaci3n del inventario. Es decir, el valor que poseerán los bienes de cambio.

Llevar una correcta registraci3n del inventario, le permitirá al administrador financiero tomar mejores decisiones sobre el activo en relaci3n con el stock. Para realizar esta valuaci3n, la mayoría de los entes utiliza alguno de los siguientes métodos: **Primero entrado, primero salido (PEPS** – o **FIFO** en inglés, First In, First Out), **último entrado, primero salido (UEPS** – o **LIFO** en inglés, Last In, First Out) y **costo promedio ponderado (CPP)**.

Método	Características
PEPS (FIFO)	Se trata de darle salida a aquellos productos que se compraron primero, de manera que los bienes vendidos quedarán valuados considerando las unidades más antiguas y las mercaderías en existencia, considerando los valores recientes.
UEPS (LIFO)	Al revés que, en el caso anterior, los bienes vendidos quedarán valuados al precio de las últimas unidades ingresadas, mientras que la mercadería en existencia quedará

valuada considerando las unidades más antiguas.

**COSTO PROMEDIO PONDERADO
(CPP)**

En este caso, el valor del stock será establecido, primero, sumando los valores existentes en el inventario con los valores de las nuevas compras, para luego dividirlo entre el número total de unidades existentes.

Registración de ventas

En primer lugar, debemos recordar la definición de venta. Para ello, podemos recordar la definición que ya estudiamos en capítulos anteriores. La Ley de IVA (Decreto 280/97 – Ley N° 23.349) establece que se considerará venta a toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

Por otro lado, ya hemos estudiado que el hecho imponible de la venta se perfecciona (es decir, se registra contablemente) en el momento de la entrega del bien o prestación del servicio, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior. En

otras palabras, entonces, reconoceremos la venta al momento de la entrega del bien (con el remito) o al momento de la facturación.

Existen algunos casos no tan comunes de venta, cuya instrumentación puede realizarse mediante otros documentos. En el caso de inmuebles, será la escritura. Una marca, una patente o licencia, un contrato, por ejemplo.

Asimismo, debemos recordar que las ventas pueden realizarse a plazo (con financiación) o al contado. En el primer caso, el comprador asume un pasivo documentado mediante cheque diferido, pagaré u otro tipo de instrumento. Mientras que en el caso de contado, el vendedor cobrará en efectivo, mediante cheques comunes o tarjeta de débito.

Resulta imperioso también recordar que en la registración de las ventas debe reconocerse, por un lado, la ganancia o pérdida de dicha operación y, por el otro, el costo asociado a esta operación.

Analicemos, en principio, la registración de la venta. Respecto a ésta, debemos saber que debe contabilizarse considerando el precio de contado. Si el precio facturado es financiado, deben segregarse los intereses. Veamos los asientos para uno y otro caso:

- Venta al contado:

-----Asiento N° X del 01/01/20XX-----	DEBE	HABER
Caja (o Bco "X" cta. Cte.)	XXX	
Ventas		XXX

- Venta financiada:

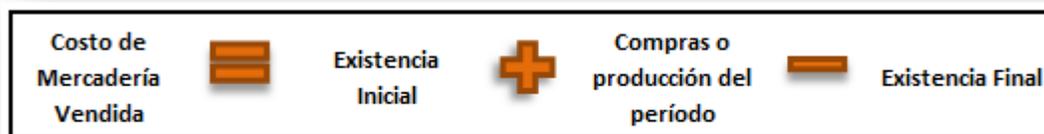
-----Asiento N° X del 01/01/20XX-----	DEBE	HABER
Deudores por ventas	XXX	
Intereses cobrados		XXX
Ventas		XXX

Como se observa con estos asientos se registra solamente la venta, pero aún no se ha registrado la baja en las mercaderías. Por ello, dijimos que junto con la venta debe

registrarse el costo asociado. Aquí es donde hará su aparición el concepto de Costo de la Mercadería Vendida. Esta cuenta nos permitirá conocer cuál fue la ganancia o la pérdida neta del ejercicio:



Ahora bien, debemos repasar cómo se calcula el costo de las mercaderías vendidas. En el caso de no llevar un inventario permanente (que se modifique instantáneamente con cada compra o venta) ni de que existan costos individualizados, utilizaremos la siguiente fórmula que describe el método de diferencia de inventarios:



La existencia inicial de la mercadería será igual a cero, o bien, estará dada por los aportes realizados por los dueños al iniciar el negocio o por el saldo final de los bienes de cambio correspondiente al ejercicio anterior. Las compras o la producción del período serán dato obtenido de las adquisiciones realizadas durante el ejercicio. Finalmente, las existencias finales serán el resultado del recuento físico y su valorización según el método de descarga de inventario utilizado.

Finalmente, una vez calculado el costo de las mercaderías vendidas, haremos el siguiente asiento:

-----Asiento N° X del 31/12/20XX-----	DEBE	HABER
Costo de Mercaderías Vendidas	XXX	
Mercaderías		XXX

Puntualmente en este curso nos enfocaremos en los bienes adquiridos para su reventa.

Objetivos y riesgos de auditoría

En el caso particular de los bienes de cambio y sus costos asociados, los objetivos específicos que permitirán al auditor emitir un juicio sobre la información analizada, son los siguientes:

Integridad	Verificar que todas las operaciones (compras-ventas) se encuentren debidamente registradas, como así también todos los bienes de cambio que componen el stock.
Existencia	Corroborar que los bienes de cambio registrados en el stock existan realmente.
Propiedad	Confirmar que los bienes de cambio sean propiedad de la empresa (dependiendo del rubro, que no estén en consignación).
Valuación	Constar que su valor no supere el costo de reposición, recompra o reproducción. Es decir, el costo por reponer o rehacer aquel bien.
Exposición	Se debe prestar especial atención a los anticipos dado que la norma indica que los mismos deben exponerse junto al bien

	que se está anticipando. Verificar que no existan bienes de cambio dentro del activo no corriente. En el caso de tratarse de una fábrica, deben utilizarse cuentas específicas que evidencien el grado de avance (ejemplo: materias primas, mercadería en proceso y productos terminados).
--	--

Ya vimos en módulos anteriores que a la hora de esbozar el plan de trabajo, el auditor debe tener en cuenta diferentes tipos de riesgos. Uno ya sabemos que depende exclusivamente del auditor (de detección), mientras que el riesgo inherente se trata de la susceptibilidad que poseen los estados contables de incluir errores o irregularidades significativas por la propia operativa del ente (ejemplo: naturaleza del ente, coyuntura económica del país en el que se desenvuelve la organización, los recursos humanos con los cuenta la entidad, etcétera); y, el riesgo de control es aquel asociado a los sistemas de control y sus debilidades, dado que éstos pueden no contar con la capacidad de detectar y evitar errores o irregularidades. Veamos ejemplos de cada uno que podrían presentarse en este rubro:

Riesgo inherente	<ul style="list-style-type: none"> ● Solo se compra a un grupo reducido de proveedores; ● El negocio se dedica exclusivamente a productos de última tecnología; ● Altos controles de importación por parte del gobierno; ● Proceso productivo muy complejo en cuanto a materiales o etapas.
Riesgo de control	<ul style="list-style-type: none"> ● Ausencia de inventarios y/o controles de la mercadería; ● La empresa no utiliza remitos; ● No se cuenta con procedimientos para establecer la

	<p>obsolescencia de la mercadería;</p> <ul style="list-style-type: none">• Dependiendo el rubro de la empresa, falta de control respecto a las fechas de vencimiento de la mercadería.
--	--

Pruebas de validación

En este rubro, más allá de la validación de saldos, debe prestarse especial atención a los sistemas de control interno. Más específicamente, antes de encarar cualquier auditoría de saldos, el profesional debería conocer el circuito de la mercadería. Es decir, quién y cómo se adquiere (los productos terminados o la materia prima), en dónde se deposita, cómo es el proceso de elaboración (de corresponder), cómo se traslada de un sector al otro (habría que preguntarse si existe un soporte papel que documente los movimientos de los productos), quién o quiénes son los encargados del sector de almacenamiento, cómo se producen y registran las salidas (¿el sistema de facturación tiene injerencia en el stock o son procesos separados?), etcétera.

Aquí, como en todos los rubros, recomiendo comenzar el análisis con una comparación de saldos para identificar las causas de las variaciones. Aquí deben tenerse en cuenta factores externos como la inflación o el precio de dólar (si se trata de mercadería importada).

Ahora sí veamos qué pruebas debemos realizar para validar cada afirmación:

Objetivo de auditoría	Pruebas a realizar
Integridad	<ul style="list-style-type: none"> ● Analizar las facturas de ventas y de compras; ● Verificar las fechas de ingreso y salida de la mercadería; ● Realizar inventarios; ● Analizar razonabilidad de la política de obsolescencia; ● Inspeccionar documentación de mercadería importada.
Existencia	<ul style="list-style-type: none"> ● Realizar un recuento físico, puede ser por muestra o a ciegas; ● Analizar la documentación que se utiliza como soporte para el traslado de la mercadería dentro de la compañía.

<p><i>Propiedad</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Visualizar y verificar facturas de compra; ● Analizar la mercadería propia de la compañía pero que se encuentra en poder de otros; ● Analizar la documentación de la mercadería en consignación.
<p><i>Valuación</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Saber el método de descarga de inventarios utilizado por la compañía; ● Verificar facturas de compra (dependiendo del punto anterior, las primeras o últimas compras); ● En caso de compañías manufactureras, analizar la acumulación de los costos; ● Análisis de la obsolescencia.
<p><i>Exposición</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Verificar los anticipos realizados (analizar el concepto); ● En caso de compañías manufactureras, verificar que el grado de avance de los productos coincida con la cuenta contable utilizada.

Ejercitación

Usted es el auditor de la empresa Capacitarte S.A., cuyo cierre de ejercicio operó al 31/12/20XX. Al realizar las tareas, la mencionada empresa le entrega la composición del rubro bajo análisis:

Producto	Cantidad	Precio Unit.	Precio Total
Monitor de PC CORADAR 22'	12	\$ 6.500,00	\$ 78.000,00
CPU INTAL 1Tb	25	\$ 6.000,00	\$ 150.000,00
All in one Bangoo	15	\$ 20.000,00	\$ 300.000,00
			\$ 528.000,00

Asimismo la compañía le informa que, dado el avance de la tecnología, provisiona el 10% del saldo del rubro.

Por otro lado, con fecha 02/01/20X1 se realizó la toma de inventario y el corte de documentación, los resultados obtenidos fueron los siguientes:

- Inventario

Producto	Cantidad
Monitor de PC CORADAR 22'	22
CPU INTAL 1Tb	20
All in one Bangoo	15

- Corte de documentación

Corte de documentación						
al 31/12/20XX	Último Usado					Primero Blanco
	Fecha	Número	Destinatario	Concepto	Importe	Número
Factura A	27/12/20XX	0001-00005896	Munro S.A.	5 - CPU INTAL 1Tb	50.000,00	0001-00005897
Factura B	05/11/20XX	0001-00000135	HCDN	10 - All in one Bangoo	80.000,00	0001-00000136
Nota de Crédito A	06/02/20XX	0001-00000025	Supermercado	2 - Monitor de PC CORA	17.500,00	0001-00000026
Nota de Crédito B	En blanco					0001-00000001
Nota de Débito A	06/08/20XX	0001-00000051	Supermercado	Intereses por mora	7.500,00	0001-00000052
Nota de Débito B	En blanco					0001-00000001
Remito	27/12/20XX	0001-02564894	Munro S.A.	5 - CPU INTAL 1Tb	50.000,00	0001-02564895

Finalmente, el método de descarga utilizado por la compañía es UEPS, y se sabe que al 01/01/20XX no había existencia inicial. Las compras y ventas del ejercicio fueron las siguientes:

- COMPRAS DEL EJERCICIO

Fecha	Producto	Cantidad	Precio Unit.
05/01/20XX	Monitor de PC CORAD/	15 \$	4.300,00
20/03/20XX	CPU INTAL 1Tb	15 \$	5.500,00
07/05/20XX	All in one Bangoo	5 \$	15.000,00
15/06/20XX	CPU INTAL 1Tb	12 \$	6.000,00
25/09/20XX	All in one Bangoo	5 \$	17.000,00
11/11/20XX	All in one Bangoo	15 \$	20.000,00
30/12/20XX	Monitor de PC CORAD/	10 \$	6.500,00

- VENTAS DEL EJERCICIO

Fecha	Documento	Destinatario	Detalle
10/01/20XX	FCA 0001-00005894	Supermercado KOKO SA	5 - Monitor de PC CORA
06/02/20XX	NCA 0001-00000025	Supermercado KOKO SA	2 - Monitor de PC CORA
13/06/20XX	FCA 0001-00005895	Munro S.A.	2- CPU INTAL 1Tb
06/08/20XX	NDA 0001-00000051	Supermercado KOKO SA	Intereses por mora
05/11/20XX	FCB 0001-00000135	HCDN	10 - All in one Bangoo

Resolución:

1. Diferencias en monitores:

-----Asiento 31/12/20XX-----		DEBE	HABER
Bienes de Cambio		65.000	
Caja X			65.000

2. Diferencias en CPU:

-----Asiento 31/12/20XX-----		DEBE	HABER
Caja X		50.000	
Ventas			50.000

-----Asiento 31/12/20XX-----	DEBE	HABER
CMV	30.000	
Bienes de Cambio		30.000

Saldo Final del rubro:

Saldo del rubro inicial	528.000,00
Ajuste Monitores	65.000,00
Ajuste CPU	- 30.000,00
	<u>563.000,00</u>
Previsión obsolescencia	- 56.300,00
10% sobre el total	
SALDO TOTAL DEL RUBRO	506.700,00

-----Asiento 31/12/20XX-----	DEBE	HABER
Mercadería obsoleta	56.300	
Previsión obsolescencia		56.300