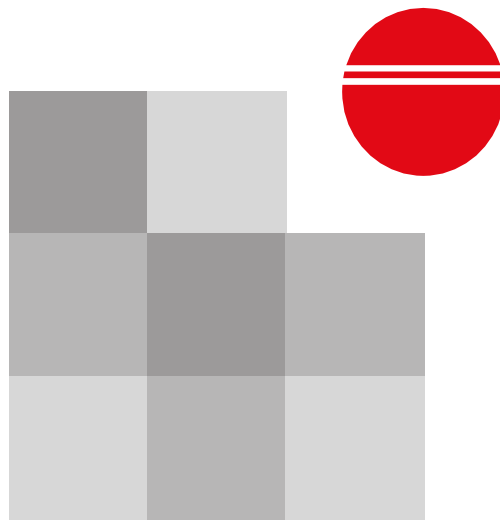


AUDITORÍA ESTADOS FINANCIEROS



IPLACEX
instituto profesional

UNIDAD II

AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS A LOS ACTIVOS

SEMANA 4

3.5.1 Cuestionario de Control Interno para las Existencias

El cuestionario de Control Interno para las Existencias, debe incluir las siguientes interrogantes:

Figura 33: Cuestionario de Control Interno para las Existencias

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		Empresa: _____	Referencia: _____		
Preparado por: _____	Revisado por: _____	Fecha: _____	SÍ	NO	N/A
1. COMPRAS: ○ ¿Hay un departamento de compras? ○ Si lo hay, es absolutamente independiente de: - ¿El departamento de contabilidad? - ¿Los departamentos de recepción y embarque? ○ ¿Las compras se hacen sólo con base en requisiciones firmadas por los jefes de los departamentos solicitantes? ○ ¿Todas las compras (excepto las de pequeño monto, pagadas con fondos fijos de caja) deben tramitarse a través del departamento de compras? ○ ¿Todas las compras de órdenes de compras están prenumeradas? ○ ¿Requieren ciertos bienes, para ser comprados, la realización de un concurso de precios, y/o solicitudes de cotización? ○ ¿Si es así, los procedimientos seguidos indican el resultado de la revisión de las ofertas recibidas? ○ Son aprobados todos los precios de compras: - ¿Por un funcionario responsable? - ¿Si no, por algún otro funcionario dependiente? ○ ¿La cantidad y calidad de las mercaderías recibidas es determinada al tiempo de su recepción en forma independiente del departamento de compras? ○ ¿El departamento de recepción tiene negado el acceso a las copias de órdenes de compra para autorizar la aceptación de materiales? ○ ¿Prepara el departamento de recepción informes de recepción:? ○ ¿Están prenumerados tales informes? ○ Las copias de los informes de recepción son: - ¿Archivadas permanentemente en el departamento de recepción? - ¿Proporcionadas al departamento de contabilidad? - ¿Proporcionadas al departamento de compras? ○ ¿Se notifica inmediatamente al Departamento de Contabilidad sobre las mercancías devueltas a los proveedores? ○ ¿Los informes de recepción no conciliados con órdenes de compras u otro documento equivalente, son periódicamente revisados o investigados para su registro apropiado? ○ ¿Las compras devueltas a proveedores son manejadas adecuadamente? ○ ¿Las facturas de los proveedores son registradas inmediatamente después de recibidas? ○ ¿Se envían las facturas de los proveedores al departamento de compras? ○ Si es así, son estas facturas verificadas en el departamento de compras: - ¿Con las órdenes de compras? - ¿Con los informes de recepción (en cuanto a calidad y cantidad)? ○ Si no es así, son controladas en los puntos señalados arriba por: - ¿El departamento de contabilidad? - ¿Otros funcionales? ○ ¿Se sigue un sistema adecuado de registro y verificación sobre las entregas parciales, aplicables a una sola orden de compra? ○ ¿Hay un empleado determinado encargado de la distribución de las facturas (de acuerdo con las políticas contables establecidas) a las cuentas del mayor general? ○ ¿Las aplicaciones así determinadas son verificadas periódicamente?					

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		Empresa: _____	Referencia: _____		
Preparado por: _____	Revisado por: _____	Fecha: _____	SÍ	NO	N/A
○ ¿Hay un control adecuado que asegure que las mercancías compradas para entregar directamente a clientes (sin pasar por los almacenes) son facturadas? ○ ¿Las compras hechas por empleados siguen el trámite ordinario en los departamentos de recepción, compras y contabilidad? ○ ¿Todas las compras (mercaderías, materiales, servicios y gastos) son contabilizadas en un registro de compras y no directamente como egresos de caja? ○ ¿Si algunas compras o gastos son registrados originalmente en los registros de egresos de caja, hay archivados comprobantes adecuados de los mismos?					
2. CONTROL FÍSICO: ○ Los encargados de los almacenes son responsables por el control de: - ¿Materias primas? - ¿Partes compradas? - ¿Productos en proceso? - ¿Productos terminados? - ¿Materiales diversos y refacciones? ○ ¿Los encargados de almacenes informan al departamento de contabilidad de todas las entradas por medio de informes de recepción? ○ ¿Las salidas se hacen solamente por requisiciones autorizadas? - Al final del ejercicio - Periódicamente durante el ejercicio ○ ¿Estos inventarios son practicados o supervisados por empleados distintos de los almacenistas u otros empleados responsables de la custodia de los artículos sujetos a recuento? ○ Se hallan los siguientes inventarios bajo un efectivo control contable: - ¿Mercancías enviadas en consignación? - ¿Materiales en poder de maquiladoras, proveedores, etc.? - ¿Materiales o mercancías en almacenes de depósito u otros almacenes fuera de la compañía? - ¿Envases recuperables, tarimas, etc.? ○ ¿Las mercancías que están en poder del cliente, pero que no son de su propiedad (consignaciones recibidas, etc.) están físicamente separadas y bajo un efectivo control contable? ○ En relación a la determinación de los valores de los inventarios: a) Las hojas en las que consta la valuación del inventario han sido verificadas dos veces con respecto a: - ¿Unidad y cantidades? - ¿Precios de costo? - ¿Precios de mercado? - ¿Multiplicaciones sumas y resúmenes? b) ¿Un funcionario o un empleado designado al efecto revisa exceso de existencia, artículos de movimiento lento y obsoleto? c) ¿Se mantiene un control razonable sobre la papelería y otros artículos cargados directamente a gastos?					

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		Empresa: _____	Referencia: _____		
Preparado por: _____	Revisado por: _____	Fecha: _____	SÍ	NO	N/A
d) ¿Los desperdicios, materiales recuperados, y otros inventarios “sin valor” están bajo un control contable que asegure una apropiada contabilización de la venta o reutilización de tales artículos? e) ¿Existen medidas para asegurar que los costos de envíos parciales facturados a los clientes son eliminados de los inventarios en cuanto han sido facturados? f) ¿Si se usan costos estándar hay un procedimiento establecido para revisarlos periódicamente?					
3. REGISTROS DE INVENTARIOS PERPETUOS: o Se llevan registros de inventarios perpetuos para: - ¿Materias primas? - ¿Materiales diversos y refaccionados? - ¿Productos en proceso? - ¿Productos terminados? o Tales registros muestran: - ¿Cantidades solamente? - ¿Cantidades y valores? o ¿Estos registros son llevados por un empleado distinto de los encargados de almacenes? o ¿Son controlados mediante cuentas de mayor general? o ¿La existencia, según registro de inventarios perpetuos, es verificada por medio de inventarios físicos, por lo menos una vez al año? o ¿Los registros de inventarios perpetuos son ajustados de acuerdo con los resultados de los inventarios físicos? o ¿Estos ajustes requieren la aprobación de un funcionario o empleado responsable?					

3.5.2 Toma de Inventarios Físico

La toma de inventario físico, es uno de los procedimientos de auditoría que entrega evidencia sobre la **existencia física** de las mercaderías de que dispone la empresa. Las consideraciones que debe tener presente el auditor para realizar exitosamente este procedimiento, se muestran en la siguiente figura:

Figura 34: Procedimiento de Toma de Inventario Físico

1. Considerar el costo-beneficio de la realización de procedimientos de revisión analítica, en adición a aquellos realizados durante la planificación inicial, tales como:
 - Comparación mensual del costo de ventas y de porcentajes de ganancia bruta por línea de producto, respecto al período anterior y al presupuesto
 - Análisis de índices de inventario y costos de venta
 - Análisis comparativo de inventarios por localidad
2. Asegurarse de que todas las localidades de inventario estén consideradas, haciendo referencia a locales propios o arrendados, contratistas externos, etc.
3. Asegurarse de que los procedimientos de la empresa para la realización del inventario físico sean adecuados respecto a instrucciones, supervisión, segregación de bienes para facilitar conteos, identificación adecuada de bienes, identificación de bienes obsoletos o de lento movimiento, control del movimiento de inventario durante el conteo físico, control de etiquetas o tarjetas de inventario, identificación de entradas y salidas de inventario en consignación, y procedimientos de corte apropiados. Las instrucciones deben abarcar todas las localidades de almacenaje de inventarios. Si los procedimientos de la empresa son deficientes con respecto a cualquiera de estos puntos, deben discutirse cambios constructivos y considerarse la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales
4. Considerar el uso de técnicos (de la empresa o independientes), para verificar descripciones de existencias de inventario cuando sea difícil que el auditor lo haga
5. Obtener la siguiente información:
 - El personal del cliente encargado de realizar el inventario
 - Fecha y hora de conteo por parte de la empresa
 - Nombres, fechas y periodos en que estaban presentes los auditores
6. Antes de comenzar el conteo, determine si las unidades que van a presentarse en el listado de inventario final son el resultado de alguna conversión (por ejemplo, multiplicación de gramos según sean contadas, por un factor de conversión para determinar su equivalente en otra medida, tal y como aparecerá en el listado de inventario final). De ser así, asegúrese que las hojas de trabajo sobre la observación de inventarios contengan suficiente información que permita la verificación de los conteos de comprobación al listado de inventario final.
7. Si tiene que continuar el envío, recibo, producción o movimiento de mercaderías, verificar que se estén aplicando controles adecuados para asegurar la exactitud del conteo
8. Determinar si hay otros materiales o mercaderías incluidos en el inventario que sean de propiedad de terceros (por ejemplo, materiales suministrados por clientes para procesamiento o reparación). Asegurarse que se tenga información adecuada para verificar que no se incluyen en los listados del inventario final
9. Identificar inventarios dañados, obsoletos, discontinuados o almacenados en exceso. Indagar con el personal de la empresa respecto a la existencia de ese tipo de inventarios. Asegurarse que se tenga evidencia adecuada para identificarlos con los listados del inventario final
10. Realizar pruebas de conteo para cada categoría principal de inventario y comparar con etiquetas, hojas de inventario o listados, verificando la exactitud de:
 - Las cantidades registradas
 - La descripción
 - La unidad de medida y
 - Cualquier información necesaria para hacer la valuación correcta del inventario
11. Si el inventario tiene etiquetas de conteo, obtener una "copia del auditor" de todas las etiquetas de inventario o hacer un listado de la información contenida en las etiquetas seleccionadas. Si es un inventario por listados, obtener una copia completa de los listados y documentar los conteos de prueba en ellos. Esta información se comparará subsecuentemente con los listados valorizados del inventario final. Hacer una gira de inspección de la localidad del inventario para verificar que todas las mercaderías estén incluidas en el conteo antes de "sacar" las etiquetas, las hojas o los listados

Figura 34: Procedimiento de Toma de Inventario Físico

12. Si se utilizan etiquetas prenumeradas para controlar el inventario, preparar una hoja de control de etiquetas usadas, sin usar y canceladas. Si tales etiquetas no se utilizan, documentar cómo se mantuvo control de inventario (nótese que si el inventario está en listados), normalmente será necesario que el auditor obtenga una copia completa de los listados antes de abandonar la localidad de inspección
13. Obtener listado o copia de los últimos documentos de embarque de recibo, de emisión y de traslado, para posteriores pruebas de cortes
14. Confirmar u observar cualquier cantidad física significativa en poder de terceros
15. Si la inspección física se realiza en la fecha del balance general, el auditor debe considerar la realización de procedimientos relacionados a otras áreas de auditoría para facilitar el cumplimiento oportuno del trabajo. Algunos ejemplos de tales procedimientos podrían incluir:
 - Tomar nota del número del último cheque emitido si los cheques girados y no entregados al final del año son relevantes a la auditoría
 - El examen de valores significativos en poder del cliente
 - El envío de solicitudes de confirmación
16. Obtener los listados del inventario valorizado final de la empresa y llevar a cabo los siguientes procedimientos:
 - Verificar la exactitud matemática de los listados
 - Cotejar los conteos de prueba con las cantidades registradas
 - Comparar los artículos del inventario final con las etiquetas, hojas o listados del inventario físico y viceversa
 - Determinar que las etiquetas sin usar, canceladas o sin cantidades estén debidamente documentadas
 - Conciliar los totales con el control en el libro mayor
 - Revisar la explicación de la empresa sobre las razones de cualquier discrepancia significativa entre el inventario físico y los libros
 - Cerciorarse de que sean apropiadas las correcciones y los ajustes a los listados finales
 - Revisar el inventario e investigar cualquier suma o cantidad poco usual
17. Asegurarse de lo apropiado del corte documentario, por medio de los siguientes procedimientos:
 - Rastrear los últimos documentos de recibo, anotados durante la inspección física, hacia las cuentas por pagar o desembolsos en efectivo para el periodo apropiado
 - Para un periodo posterior a la fecha de inspección física, rastrear las facturas de compras desde y hacia los registros de recibo para incluirlas en el periodo apropiado
 - Coordinar este procedimiento con otros similares del ciclo de compras
 - Si había inventario en tránsito durante la inspección física, cerciorarse de que se haya documentado debidamente el costo de los artículos
 - Revisar pedidos y documentos de recibo pendientes, con el propósito de determinar la posible existencia de partidas no registradas
 - Comprobar los últimos pedidos de embarque anotados durante la inspección de inventario, hacia los asientos en el registro de ventas para el periodo apropiado. Coordinar este trabajo con el del ciclo de ingresos
 - Cerciorarse de que se haya obtenido el corte apropiado entre los tipos de inventario (por ejemplo: movimiento de artículos comprados entre materia prima y material en procesamiento, y entre material en procesamiento y artículos terminados)
18. Comparar selectivamente el costo por unidad de artículos comprados, con las facturas del vendedor. Considerar el tratamiento de embarque, aduana, descuentos, etc., para hacer los cálculos del costo por unidad. Esta prueba deberá abarcar los artículos comprados incluidos en materia prima, material en procesamiento y artículos terminados

Figura 34: Procedimiento de Toma de Inventario Físico

19. Comprobar los costos directos e indirectos incluidos en el inventario por medio del rastreo de tales costos hacia las nóminas de pagos, las tarjetas de tiempo, los informes de distribución del costo laboral, etc.
20. Comparar dentro de los periodos y entre los periodos las tasas (%) de aplicación de mano de obra directa e indirecta, como también las cuentas individuales de mano de obra directa e indirecta e investigar los motivos de cualquier fluctuación poco usual
21. Determinar la composición y asignación de los gastos indirectos de fabricación incluidos en el inventario. Evaluar la razonabilidad de la base utilizada para distribuir tales gastos generales entre los departamentos, productos, y la naturaleza de los gastos que se incluyan en esta categoría
22. Investigar fluctuaciones entre periodo y periodo en las tasas de aplicación de los gastos generales de fabricación y en cuentas individuales para tales gastos
23. Revisar el análisis de las cuentas de variación de costos estándar, para determinar la razonabilidad de las asignaciones a los costos del periodo e inventarios
24. Revisar los precios de ventas y los costos de reemplazo corrientes y cerciorarse de que los inventarios hayan sido debidamente reducidos cuando los precios de mercado son más bajos que el costo. En algunos casos, por ejemplo, los artículos de lento movimiento, puede ser aconsejable revisar las ventas del mes posterior a la fecha del balance general para determinar el precio de venta real. Póngase especial atención a los descuentos excesivos o los plazos extendidos
25. Revisar el inventario en cuanto a artículos de lento movimiento y obsoletos, considerar cualquier artículo obsoleto o de lento movimiento anotados durante la observación de inventario, el impacto de los cambios tecnológicos en las Existencias del inventario, actividad de venta reciente, compromiso de compra pendientes, pedidos de venta pendientes y los planes de ventas de la empresa
26. Determinar para cada clasificación principal de inventario la base de valuación, el método de determinación de costos (FIFO, LIFO, PPP) y el método de determinación de mercado (reemplazo, valor neto realizable, etc.). Verificar que la base de valuación y la determinación del costo de ventas estén de acuerdo con los PCGA y consistentes con años anteriores
27. Obtener y verificar la exactitud matemática de los resúmenes de inventarios clasificados en cuanto a materia prima, material en procesamiento, productos terminados, etc. (por líneas de producto cuando sea posible). Comparar con los resúmenes del año anterior e investigar los motivos por cualquier cambio significativo
28. Documentar los asuntos para revelación en los estados financieros y verificar en la medida que se considere necesario
29. Concluir

3.5.3 Ajustes Extracontables para las Existencias

Los Ajustes Extracontables para las Existencias son Procedimientos de Auditoría que tienen por objeto valorar correctamente la composición del los saldos de las Existencias.

Para los efectos del texto, los Ajustes extracontables que se estudiarán son:

- 1) Por las Mermas y Castigos y
- 2) Por la Corrección Monetaria que afecta a la valoración del monto de las Existencias.

A continuación, se explican más en detalle cada uno de ellos.

○ Ajustes Extracontables por Mermas y Castigos de Existencias

Como resultado de la Toma de Inventario Físico, es probable que se encuentren unidades de Existencias en mal estado, obsoletas o que simplemente hayan desaparecido como consecuencia de hurtos o robos. Una vez que el auditor ha identificado tales circunstancias, debe revalorizar el inventario para ajustarlo a su correcto valor de realización. Al respecto, la figura 35, muestra el ajuste extra contable como consecuencia de mermas de inventarios.

Figura 35: Ajustes Extracontables por Mermas y Castigos a las Existencias

TRANSACCIÓN		AJUSTES EXTRACONTABLES	EXPLICACIÓN
1	Castigo o merma de Existencias	_____1_____	La contabilización de la merma y castigo de las existencia como resultado de la toma de inventario, es con cargo a la cuenta de resultado de pérdida Merma y Castigo contra el abono a la cuenta Existencias para rebajar de su saldo la merma o castigo
		Merma y Castigo XXX	
		Existencias XXX	
		*Por Merma y Castigo	
		_____X_____	

4.5.3.1 Ajustes Extracontables por Corrección Monetaria a las Existencias

La Corrección Monetaria a las Existencias (CC.MM.), tiene por objeto devolverles su poder adquisitivo como consecuencia del paso del tiempo, de modo de ajustar a su valor de realización o de venta. Sin embargo, para corregir monetariamente las Existencias se debe proceder de acuerdo al Artículo 41 DL 824. En este contexto, las consideraciones a tener en cuenta se muestran, a continuación en la figura 36.

Figura 36: Determinación de la Corrección Monetaria a las Existencias

	EXISTENCIAS ADQUIRIDAS	MERCADERÍAS NACIONALES	MERCADERÍAS INTERNACIONALES
1	Vienen del año Anterior	Corregir por la variación del IPC anual	Corregir por variación del Tipo de Cambio anual
2	Última compra del primer semestre	Precio de compra más alto del primer semestre por el IPC del segundo semestre	Precio última compra del semestre por la variación del Tipo de Cambio del segundo semestre
3	Última compra segundo semestre	Precio de compra más alto del año	Último precio de compra del año

Ejemplo N° 6

En su auditoría a las existencias, ud. encuentra que este rubro se desglosa en:

EXISTENCIAS

Productos Terminados 8.000.000

No obstante lo anterior, de acuerdo a las indagaciones documentarias efectuadas por ud. a los documentos de compras, pudo comprobar que del saldo de \$8.000.000 que figuran como Productos Terminados, \$5.000.000 de ellos corresponden a importaciones desde Estados Unidos en diciembre del año anterior y \$3.000.000, corresponde a elaboración propia aún en proceso al 31/12/2005. Adicionalmente obtuvo los siguientes detalles:

Las Importaciones de Productos Terminados permanecen sin corregir monetariamente

○ US\$ al 31/12/2004: \$590, US\$ al 31/12/2005: \$649

Tras la toma de inventario físico, se encuentra que 10 de las 1.000 unidades importadas están defectuosas

Determinar

1. Los ajustes, según auditoría, que correspondan.

Los ajustes que deben proponerse desde el punto de vista de la auditoría, son:

○ Ajuste por Corrección Monetaria (CC.MM.): La Corrección Monetaria será:

$$CC.MM. = \$5.000.000 \left(\frac{649}{590} - 1 \right) = \$500.000, \text{ luego la contabilización que procede es:}$$

1	
Productos Terminados	500.000
Corrección Monetaria	500.000
<i>*Por Corrección Monetaria a las mercaderías</i>	
X	

- Ajuste por Merma y castigo: como el valor actualizado (valor de compra más corrección monetaria) de las unidades importadas al 31/12/2005 es de \$5.500.000, el ajuste por Merma y Castigo (M&C), es como sigue:

$$M \& C = \frac{10\text{Uds.} \times 5.500.000}{1.000\text{Uds.}} = \$55.000. \text{ De modo que el ajuste que corresponde es:}$$

2	
Merma y Castigo	55.000
Productos Terminados	55.000
<i>*Por Merma y Castigo a las mercaderías</i>	
X	

- Ajustes por Reclasificación: como \$3.000.000 corresponden a Productos en Proceso y no a Productos Terminados, se deberá deducir del saldo de los productos terminados tal monto. El ajuste que corresponde es el siguiente:

3	
Productos en Proceso	3.000.000
Productos Terminados	3.000.000
<i>*Por sobre Valuación de los Productos Terminados</i>	
X	

3.1 Programa Genérico para Auditar las Existencias

El programa de trabajo de las Existencias está estrechamente relacionado con el Procedimiento de Toma de Inventarios, dado que este último es el que condiciona el programa de auditoría respecto del alcance y énfasis que se dará a los demás procedimientos de auditoría. Por esta razón, no es sorprendente que muchos de los puntos ilustrados en la toma de inventarios, también intervengan en el programa genérico ya que éste incorpora la totalidad de los procedimientos incluyendo el de la toma de inventarios. Tampoco es de extrañar, que el programa genérico contiene los lineamientos generales que se deben seguir en una auditoría típica al rubro de las existencias.

El programa genérico, debe contener las consideraciones ilustradas en la figura 37.

Figura 37: Programa Genérico para Auditar las Existencias

1. Evaluar la conveniencia de aplicar un enfoque de confianza
2. Considerar el costo-beneficio de la realización de procedimientos de revisión analítica, en adición a aquellos realizados durante la planificación inicial, tales como:
 - Comparación mensual del costo de ventas y de porcentajes de ganancia bruta por línea de producto, respecto al período anterior y al presupuesto
 - Análisis de índices de inventario y costos de venta
 - Análisis comparativo de inventarios por localidad
3. Asegurarse de que todas las localidades de inventario estén consideradas, haciendo referencia a locales propios o arrendados, contratistas externos, etc.
4. Asegurarse de que los procedimientos de la empresa para la realización del inventario físico sean adecuados respecto a instrucciones, supervisión, segregación de bienes para facilitar conteos, identificación adecuada de bienes, identificación de bienes obsoletos o de lento movimiento, control del movimiento de inventario durante el conteo físico, control de etiquetas o tarjetas de inventario, identificación de entradas y salidas de inventario en consignación, y procedimientos de corte apropiados. Las instrucciones deben abarcar todas las localidades de almacenaje de inventarios. Si los procedimientos de la empresa son deficientes con respecto a cualquiera de estos puntos, deben discutirse cambios constructivos y considerarse la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales
5. Considerar el uso de técnicos (de la empresa o independientes), para verificar descripciones de Existencias de inventario cuando sea difícil que el auditor lo haga
6. Obtener la siguiente información:
 - El personal del cliente encargado de realizar el inventario
 - Fecha y horas de conteo por parte de la empresa
 - Nombres, fechas y periodos en que estaban presentes los auditores
7. Si tiene que continuar el envío, recibo, producción o movimiento de mercaderías, verificar que se estén aplicando controles adecuados para asegurar la exactitud del conteo
8. Documentar los asuntos para revelación en los estados financieros y verificar en la medida que se considere necesario
9. Cerrar los papeles de trabajo y las cédulas guías
10. Concluir

3.2 Contenido de los Papeles de Trabajo para las Existencias

Los papeles de trabajo de las Existencias deben contemplar todas aquellas consideraciones que hace el auditor a lo largo de sus procedimientos de auditoría para que la evidencia que logre recolectar respecto de este rubro pueda proveerle de seguridad razonable a la hora de opinar sobre la veracidad, integridad, valuación y exposición de este rubro en los Estados Financieros. En este contexto, el auditor centra sus esfuerzos en determinar que las existencias estén bien valuadas, ya que de lo contrario podrían existir serias desviaciones respecto de las unidades físicas y monetarias en los inventarios como así también en la asignación del costo de venta de los productos expuesto en el Estado de Resultado.

Las consideraciones contempladas en los papeles de trabajo se muestran a continuación la siguiente figura:

Figura 38: Contenido de los Papeles de Trabajo para las Existencias

1. **APECTOS GENERALES:**
 - Cuando el examen se realiza a una fecha distinta que la fecha de los estados financieros, los papeles de trabajo deben indicar que las operaciones entre las dos fechas fueron examinadas o sujetas a pruebas
 - Cuando no se observa la toma de inventarios físicos, los papeles de trabajo deben especificar los procedimientos alternativos
 - Los papeles de trabajo deben indicar que se dio atención a artículos y condiciones no usuales, tales como inventarios que no pueden ser vendidos con utilidad y activos no corrientes
2. **ASPECTOS ESPECÍFICOS:**
 - Resumen de saldos por clasificación, antigüedad, ubicación, etc.
 - Resumen del inventario físico, incluyendo información respecto de cualquier diferencia importante entre totales del inventario físico y los correspondientes saldos en libros
 - Descripción de la base de valorización, incluyendo los procedimientos seguidos para la determinación de costo y mercado y la opinión del auditor concernientes a esto
 - Los papeles de trabajo deben incluir un memorándum concerniente a los controles físicos y contables sobre inventarios
 - Revisión del sistema de costos

Ejemplo N° 7

En base a los ajustes resultantes de las existencias, componer como papel de trabajo la Hoja de Ajustes Centralizada.

HOJA DE AJUSTES CENTRALIZADA DE LAS EXISTENCIAS

CENTRALIZACION	AJUSTES SEGÚN AUDITORÍA			
	BALANCE GENERAL		ESTADO DE RESULTADO	
	CARGOS	ABONOS	CARGOS	ABONOS
—01—				
Mermas y Castigos			55.000	
Productos en Proceso	3.000.000			
Corrección Monetaria				500.000
Productos terminados		2.555.000		
*Ajustes a Existencias				
— X —				

- Referencia:
- Empresa: _____
 - Fecha: _____
 - Preparado: _____

P en Proc.	P Termin.
+ 3.000.000	– 2.555.000

4. AUDITORÍA AL ACTIVO FIJO

Los **Activos Fijos** son el conjunto de bienes patrimoniales tangibles, que posee la empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios. Estos elementos se utilizan, por tanto, en la actividad de la empresa, de forma permanente y no están destinados a la venta. Estos bienes tienen una vida útil predeterminada y superior a un año, la cual está condicionada por la obsolescencia (avances tecnológicos) y el desgaste que con el tiempo y el uso sufre el activo.

4.1 Descripción

La Auditoría a los Activos Fijos abarca la revisión y valuación del componente, a objeto de que el auditor obtenga seguridad razonable sobre su correcta valuación, contabilización, propiedad y exposición en los Estados Financieros.

4.2 Objetivos de la Auditoría al Activo Fijo

Los principales objetivos que va a buscar el auditor dentro del rubro de los Activos Fijos, se detallan a continuación en la figura 39.

Figura 39: Objetivos de la Auditoría a los Activos Fijos

1 OBJETIVO GENERAL:

Comprobar que los Activos Fijos adquiridos o fabricados son propiedad de la empresa, que existen y están en buenas condiciones de uso, que están valorados de acuerdo con los PCGAs, uniformemente con base de ejercicios precedentes y están contabilizados, por tanto, de forma adecuada en los registros contables

2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Determinar si las políticas del cliente con respecto a la capitalización de Activo Fijo y los métodos de depreciación son razonables y se aplican uniformemente
- Determinar si las cantidades mostradas como Activo Fijo en el balance general están registradas al costo y representan debidamente las partidas capitalizadas
- Determinar si partidas importantes que deban capitalizarse de acuerdo con las políticas del cliente y con los principios de contabilidad generalmente aceptados han sido capitalizadas
- Determinar si las ventas y retiros de activos fijo durante el período, así como las ganancias o pérdidas relacionadas, se han registrado debidamente
- Determinar si la depreciación cargada a las operaciones del período son razonables y se han calculado sobre una base uniforme y si la depreciación calculada es razonable en relación con la evidencia Disponible en cuanto a utilización continuada de los activos
- Determinar si las cantidades mostradas en los estados financieros están debidamente clasificadas y su descripción es adecuada

4.3 Objetivos del Control Interno para el rubro de los Activos Fijos

Los principales objetivos de **Control Interno** del rubro del Activo Fijo que el auditor va a analizar vienen determinados por la siguiente figura:

Figura 40: Objetivos del Control Interno para el Rubro de los Activos Fijos

- Evaluar la Existencia de un control y registro de las adiciones, retiros y de las depreciaciones realizadas (tanto económicas como fiscales) para cada elemento del Activo Fijo, señalando a su vez, una completa descripción del elemento, su costo por unidad y su vida útil estimada
- Determinar la presencia de un sistema de autorizaciones para la aprobación de los desembolsos, concernientes a la adquisición de los Activos Fijos, ya sea por compra, arrendamiento o fase de construcción. Este sistema debe llevar consigo una operativa de realización del pedido, recepción del mismo, inspección y pago final
- Evaluar la existencia de un plan general de inversiones al principio de cada ejercicio, debidamente aprobado
- Conocer la fijación de políticas en cuanto al sistema de depreciación y desembolsos capitalizables
- Establecimiento de un programa de inventarios físicos periódicos
- Existencia de un sistema de órdenes de trabajo para registrar la acumulación de costos para los elementos en construcción, así como de órdenes de retiro para los elementos que se van a dar de baja describiendo las causas de dicho retiro
- Conciliación periódica de los registros auxiliares de inmovilizado con las cuentas de control del mayor
- Especial control de los costos de todos aquellos proyectos importantes considerados por la empresa, con el objeto de realizar comparaciones con los costos presupuestados

4.4 Factores de Riesgo en la Auditoría a los Activos Fijos

Los factores que modifican la naturaleza, oportunidad y alcance de los Procedimientos que el auditor aplicará al rubro del Activo Fijo, se detalla en la figura adjunta.

Figura 41: Factores de Riesgo en la Auditoría a los Activos Fijos

FACTORES DE RIESGO INHERENTES	
FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORIA
Los procesos de producción vigentes están afectados por avances tecnológicos	Esfuerzos para comprobar el valor de utilización económica de los activos fijos
Se esperan cambios en la utilización de la capacidad productiva.	Evaluación detallada de la cuota de amortización.
Existen nuevas reglamentaciones que afectan el uso de los bienes de uso	Es necesario evaluar el valor de uso de los bienes

Figura 41: Factores de Riesgo en la Auditoría a los Activos Fijos

FACTORES DE RIESGO INHERENTES	
FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORIA
Existen activos fijos significativos que no son utilizados	Evaluar detalladamente el cómputo por amortizaciones
Se ha discontinuado una línea de producto significativo o se cerrará un establecimiento productivo	Es necesario analizar la intención de la sociedad sobre el destino de los activos fijos involucrados.
Existen transacciones de activos fijos entre empresas vinculadas	Deben evaluarse los resultados contenidos en el valor de los activos fijos que se originan en esas operaciones
Las estimaciones de la gerencia sobre las vidas útiles no fueron correctas	Analizar el valor residual de los activos fijos
El volumen y monto de las adquisiciones y retiros es significativo y ha variado en relación a períodos/ejercicios anteriores	El enfoque de auditoría debe adaptarse a las nuevas situaciones
Se ha implantado un nuevo sistema de acumulación de costos para los proyectos de construcción de activos	Se requerirá evaluar el nuevo sistema
El monto de los costos internos capitalizado es significativo	Esfuerzos de auditoría para comprobar la razonabilidad de los montos y conceptos involucrados.
Se ha realizado una nueva reevaluación de los activos fijos	Analizar el procedimiento llevado a cabo por el revaluador y el tratamiento contable
La gerencia planea desprenderse de activos fijos significativos	Es necesario evaluar el valor de recuperación de estos activos
FACTORES DE RIESGO DE CONTROL	
FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORIA
El sistema de aprobación de adquisiciones y retiros no es efectivo.	Incremento en pruebas detalladas sobre las transacciones del componente.
Los asientos de depreciaciones pueden ser registrados sin aprobación.	Se deben efectuar comprobaciones globales de los montos registrados.
Los procedimientos de corte de las adquisiciones y retiros no son adecuados.	Pruebas detalladas de corte de transacciones al cierre.
Los gastos de reparación y mantenimiento son significativos.	Incremento en pruebas de controles o detalladas sobre estos conceptos.
Existen diferencias significativas entre el inventario físico de activos fijos y los montos registrados en el mayor general.	El auditor deberá incluir procedimientos destinados a comprobar la existencia de los bienes contabilizados.
Existen partidas inusuales en la conciliación de los listados de activos fijos con el mayor general.	Análisis detallado de las partidas y pruebas sobre la integridad de los registros deben incluirse en la revisión del componente.

4.5 Procedimientos para Auditar los Activos Fijos

Los procedimientos de auditoría más frecuentes para los Activos Fijos, se explican de forma detallada y dentro de un contexto global, en el programa de trabajo, los cuales se incluyen a continuación, en la siguiente figura.

Figura 42: Procedimientos de Auditoria en el Rubro de los Activos Fijos

1. VISITA PRELIMINAR

- Revisar las políticas y procedimiento de contabilidad para propiedad, planta y equipo (activo fijo) y considere los resultados de las pruebas de costo y gasto para determinar su efecto en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar
- Obtener un análisis de las adiciones, retiros, ventas y transferencias
- Buscar las debidas aprobaciones de las transacciones e incluso, cuando es apropiado, las actas de la asamblea de accionistas, directorio, comité de finanzas, etc.
- Realizar inspecciones físicas, cuando se considere apropiado de las adiciones de activos fijo y aquellos activos ociosos o fuera de operación
- Realizar pruebas a las adiciones de activos fijos de la siguiente forma:
 - Compare las adiciones del año actual con las cantidades presupuestadas, investigue las variaciones significativas y documente los resultados
 - Examine los contratos, facturas del proveedor, informes de recepción y otros datos que respalden el costo de compra
 - Examine órdenes de producción, requisiciones, registros de mano de obra y otros datos que respalden el costo de activo fijo construidos por el cliente
 - Examine hechos, contratos y otra evidencia comprobatoria de la propiedad real de las adiciones e incluya la información pertinente en el archivo permanente
 - Revise la razón de la clasificación y de la vida útil asignada a los activos fijos
- Realice una prueba de las ventas, retiros y abandono de activos fijos de la siguiente forma:
 - Examine los contratos, facturas y otros documentos que respalden esta operación
 - Compare el costo y depreciación acumulada con los registros o pérdidas y compare cantidades con las cuentas de ingresos y gastos
 - Haga una prueba de cálculo de las ganancias o pérdidas y compare cantidades con las cuentas de ingresos y gastos

2. PROCEDIMIENTOS FINALES

- Determinar y evaluar los cambios importantes que haya habido en los procedimientos, métodos de contabilidad o control desde nuestra visita preliminar.
- Comprobar que se completen los análisis de las adiciones, ventas y retiros
- Realizar una prueba de cálculos de depreciaciones de la siguiente forma:
 - Compare la provisión por depreciación del año por clase de propiedad e investigue las diferencias significativas
 - Revise los procedimientos para calcular la depreciación a fin de determinar si son razonables y si se aplican uniformemente

Figura 42: Procedimientos de Auditoria en el Rubro de los Activos Fijos

- Haga una prueba de todos los totales de los registros detallados de activo fijo y compare los saldos de la depreciación acumulada y las provisiones del período actual con el resumen de depreciación acumulada
- Haga una prueba de cálculos específicos de cantidades reflejadas en el registro detallado de activo fijo, observando porcentaje y vida estimada utilizadas en años anteriores
- o Revisar la correcta aplicación del mecanismo de corrección monetaria
- o Obtener toda la información relativa a prendas, gravámenes, compromisos, etc. que se han constituidos sobre al activo fijo

En el caso de la Auditoría a las cuentas del Activo Fijo, se detallarán los procedimientos más usados en términos de la evidencia que ellos aportan. Entre ellos se encuentran:

- 1) Indagaciones mediante Cuestionarios de Control Interno, de las cuentas que integran los Activos Fijos y
- 2) Los Ajustes Extracontables de Integridad de Saldos.

Con posterioridad, se estudiará cada uno de ellos con mayor profundidad.

4.5.1 Cuestionario de Control Interno para los Activos Fijos

El modelo que se muestra a continuación en la figura 43, está elaborado en base a preguntas cerradas. En términos generales, el cuestionario debe incluir las siguientes interrogantes:

Figura 43: Cuestionario de Control Interno para los Activos Fijos

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		Empresa: _____	Referencia: _____		
Preparado por: _____	Revisado por: _____	Fecha: _____	SÍ	NO	N/A
○ ¿Se llevan registros detallados para las distintas unidades de los Activos Fijos? ○ ¿Se comparan estos registros por lo menos una vez al año, con las cuentas de control del mayor general? ○ El cliente practica: - ¿Los inventarios físicos periódicos de los activos fijos? - ¿Valuaciones periódicas para fines de seguros u otros propósitos? ○ ¿Está en vigencia algún sistema de control para las herramientas pequeñas? ○ Se usan sistemas de órdenes de trabajo o requisiciones autorizadas para: - ¿Adiciones al activo fijo? - ¿Reparaciones importantes? - ¿Proyectos de investigación y desarrollo? ○ Las inversiones en activo fijo requieren la autorización previa: - ¿Del Consejo de Administración? - ¿De funcionarios? ○ Cuando las inversiones reales exceden el monto autorizado, ¿se aprueba el exceso de la misma manera que la señalada en la pregunta anterior? ○ ¿Está en vigencia alguna política precisa para la diferenciación entre las adiciones de activos fijos y el mantenimiento y reparaciones de los mismos? ○ ¿El registro y la contabilización de los reemplazos de activos fijos están planeados de manera que aseguren el apropiado tratamiento contable para las bajas de los activos reemplazados? ○ ¿Se requiere la aprobación de un funcionario determinado para el retiro y desmantelamiento de los bienes del activo fijo? ○ ¿Hay un procedimiento efectivo que asegure que los bienes físicamente retirados sean dados de baja en libros y que los ingresos provenientes de la realización y venta sean registrados? ○ ¿Se registran las depreciaciones acumuladas por unidades o grupos que correspondan con las clasificaciones o agrupaciones de bienes de activo fijo depreciables? ○ ¿Las patentes resultantes de sus investigaciones están registradas a su nombre, y no a nombre de alguna otra persona? ○ ¿Las depreciaciones son acumuladas con base en estimaciones técnicas de vida útil probable? ○ ¿Las depreciaciones fiscales, si son diferentes a las contables, son registradas en cuentas de orden? ○ ¿Coinciden los movimientos y saldos de dichas cuentas de orden con los presentados en la declaración de impuestos sobre la renta?					

4.5.2 Ajustes Extracontables para los Activos Fijos

Los cálculos de integridad de saldo que se describirán en este rubro dice relación con la correcta valuación de las adiciones y mejoras que se incorporan al Activo Fijo, con el propósito de aumentar su capacidad normal estándar, o bien para aumentar su vida útil, teniendo para estos únicos casos que capitalizar tal desembolso monetario, adicionándolo al del Activo Fijo. A continuación, la siguiente figura, muestra las contabilizaciones que se derivan del cambio de una parte del bien del Activo fijo.

Figura 44: Cálculos de Integridad de Saldos para los Activos Fijos: Cambio de Pieza

	TRANSACCIÓN	AJUSTES EXTRACONTABLES	EXPLICACIÓN
1	Reposición de una pieza del Activo Fijo	<u>1</u> Depreciación Acumulada XXX Bs. Retirados de Servicios XXX Depreciación Insuficiente XXX Maquinaria XXX *Por Reposición de la Pieza <u>X</u>	El ajuste implica Cargar: la cuenta de Depreciación Acumulada, la cuenta de activo circulante Bienes retirados de servicios y la cuenta pérdida llamada Depreciación Insuficiente, contra el Abono de la maquinaria
2	Capitalización de la nueva pieza al Activo fijo	<u>2</u> Maquinaria XXX IVA CF XXX Caja/Banco/Acreedores XXX *Por Capitalización de la Pieza <u>X</u>	La capitalización se hace como si se comprara un nuevo activo fijo, sólo que el valor de esta compra aumentará el saldo de la maquinaria que se está reponiendo. En efecto, se cargan las cuentas de maquinaria e IVA CF, contra el abono de la forma de Pago
3	Venta de la pieza extraída	<u>3</u> Caja/Banco/Ctas por Cobrar XXX Bs. Retirados de Servicios XXX Utilidad en Vta. Activo Fijo XXX *Por Venta de la Pieza <u>X</u>	La cuenta de activo Bienes Retirados de Servicios, se refleja contablemente sólo si existe posibilidad de venderla. Cuando esto ocurra, se carga la forma de pago, contra el abono de este activo en conjunto a la utilidad si la hubiera

Ejemplo N° 8

En su auditoría a los Activos Fijos, ud. en su calidad de auditor externo, debe comprobar la integridad de la cuenta maquinaria. Es así como en base a sus procedimientos, pudo concluir que tanto la depreciación como la corrección monetaria que la afectan son correctas. Sin embargo, presenta dudas respecto al cambio de una pieza vital que se le hizo recientemente. Los antecedentes que intervinieron en esta transacción son:

– Saldo corregido monetariamente de la maquinaria:	\$20.000.000
– Saldo corregido de la Depreciación Acumulada de la maquinaria:	\$10.000.000
– Valor Corregido monetariamente del residual de la maquinaria:	\$ 200.000
– Valor monetario de la pieza extraída (aproximadamente):	\$ 5.000.000
– Valor neto según factura de la pieza nueva:	\$ 8.000.000
– Valor neto de venta de la pieza extraída:	\$ 80.000

Determinar

1 En base a todos los datos proporcionados, todas las contabilizaciones que se derivan del cambio de la pieza.

1º. Se obtiene el valor porcentual que representa la pieza vieja del total del valor corregido de la maquinaria, esto es: $\$5.000.000 / \$20.000.000 = 0,25 \times 100 = 25\%$,

2º. Luego, debe quedar reflejado en el asiento contable:

○ La disminución de la maquinaria (a):	$\$20.000.000 \times 0,25 = \$5.000.000$
○ La disminución de la Dep. acumulada (b):	$\$10.000.000 \times 0,25 = \$2.500.000$
○ La porción a recuperar de la pieza (c):	$\$200.000 \times 0,25 = \50.000
○ Lo que falta por depreciar [a – (b+c)]:	\$2.450.000

3º. Las contabilizaciones son como sigue:

○ El Asiento por la Reposición:

1	
Depreciación Acumulada	2.500.000
Bs. Retirados de Servicios	50.000
Depreciación Insuficiente	2.450.000
Maquinaria	5.000.000
<i>*Por Reposición de la Pieza</i>	
X	

- El asiento por la Capitalización:

2		
Maquinaria	8.000.000	
IVA CF	1.520.000	
Banco		9.520.000
<i>*Por Capitalización de la Pieza</i>		
X		

- El asiento por la Venta de la pieza extraída:

3		
Caja	80.000	
Bs. Retirados de Servicios	50.000	
Utilidad en Vta. Activo Fijo	30.000	
<i>*Por Venta de la Pieza</i>		

4.6 Programa Genérico para el Activo Fijo

El programa de trabajo para el Activo Fijo, debe contener las siguientes consideraciones evidenciadas en la figura adjunta.

Figura 45: Programa Genérico para Auditar el Activo Fijo

1. Evaluar la conveniencia de aplicar un enfoque de confianza
2. Obtener y verificar exactitud matemática de las hojas de trabajo de los activos fijos y de la depreciación acumulada y conciliar los saldos con el balance de comprobación, registros auxiliares y libro mayor. Si corresponde concordar saldos iniciales con las hojas de trabajo del año anterior
3. Conciliar adiciones a la depreciación acumulada con las cuentas de gastos relacionados
4. Realizar una revisión analítica del gasto por depreciación
5. Realizar una revisión analítica de los gastos de reparaciones y mantenimiento
6. Relacionar la Auditoría que haya realizado durante el ciclo de compras y pagos
7. Determinar si es necesario el examen de la documentación sobre los gastos de reparaciones y mantenimiento
8. Auditar sobre una base selectiva, las adiciones en cuanto a su razonabilidad, examinando los documentos de respaldo
9. Obtener y verificar la exactitud matemática de los detalles de deducciones de propiedad, planta y equipo, y deducciones relacionadas en las cuentas de depreciación acumulada. Los detalles deben incluir ingresos brutos procedentes de ventas, ganancias o pérdidas resultantes
10. Cerciorarse de que el costo por interés se haya capitalizado de manera apropiada y revisar los cálculos en cuanto a razonabilidad
11. Revisar la clasificación en los Estados Financieros
12. Revisar la aplicación de los PCGAs en cuanto a propiedad y consistencia
13. Documentar los asuntos para revelación en los Estados Financieros y verificar su inclusión en los Estados Financieros
14. Evaluar los movimientos para el Estado de Flujo Efectivo (EFE)
15. Cerrar los papeles de trabajo
16. Concluir

4.7 Contenido de los Papeles de trabajo para los Activos Fijos

El contenido de los Papeles de trabajo de los Activos Fijos, deben incluir los puntos globales que se ilustra a continuación en la figura 46.

Figura 46: Contenido de los Papeles de Trabajo para los Activos Fijos

- Un resumen de su movimiento durante el período bajo examen. Incluir una explicación de las adiciones y retiros de importancia
- Una breve pero adecuada descripción de los procedimientos de contabilidad respecto del Activo Fijo (valuación, aprobación de adiciones y retiros, capitalización de intereses y activación de otros gastos)
- Una exposición de la política respecto a depreciación (incluyendo obsolescencia), vida útil, reparaciones y mantenimiento
- Deben incluir cualquier cambio de política y su efecto en los estados financieros
- Información sobre los activos sujetos a hipoteca, gravámenes u otra obligación

Ejemplo N° 9

En base a los ajustes resultantes de los Activos Fijos, componer como papel de trabajo la Hoja de Ajustes Centralizada.

HOJA DE AJUSTES CENTRALIZADA DEL ACTIVO FIJO

CENTRALIZACION	AJUSTES SEGÚN AUDITORÍA			
	BALANCE GENERAL		ESTADO DE RESULTADO	
	CARGOS	ABONOS	CARGOS	ABONOS
—01—				
Maquinarias y Equipos	3.000.000			
Dep. Acumulada	2.500.000			
Dep. Insuficiente			2.450.000	
IVA CF	1.520.000			
Caja	80.000			
Banco		9.520.000		
Utilidad en Vta. De AF				30.000
<i>*Ajustes al Activo Fijo</i>				
—X—				

- Referencia: _____
- Empresa: _____
- Fecha: _____
- Preparado: _____
- Revisado: _____

Activo Fijo
+ 3.000.000

5. AUDITORÍA A LAS INVERSIONES

Las **Inversiones** son definidas como el grupo que comprende las cuentas que registran las inversiones en acciones, cuotas o partes de interés social, títulos, valores, papeles comerciales o cualquier otro documento negociable adquirido por el ente económico con carácter temporal o permanente, con la finalidad de mantener una reserva secundaria de liquidez, establecer relaciones económicas con otras entidades o para cumplir con disposiciones legales o reglamentarias.

5.1. Descripción

La auditoría de inversiones tiene como mayor implicancia el aumento considerable del riesgo inherente de auditoría, dado que estas transacciones se manejan a un nivel muy descentralizado que traspasan las fronteras físicas de la empresa para relacionarse financieramente con las operaciones de otras compañías.

5.2. Objetivos de la Auditoría a las Inversiones

Los principales objetivos que se fija el auditor para desarrollar el examen de las inversiones, se presenta en la siguiente figura:

Figura 47: Objetivos de la Auditoría a las Inversiones

1. OBJETIVO GENERAL

El Objetivo General de la auditoría a las inversiones es asegurarse que existe un real derecho de ellas por parte del cliente. Que sus montos están íntegramente calculados, correctamente contabilizados y expuestos de conformidad a los PCGAs

2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Determinar si hay evidencia física de la propiedad o posición de las inversiones en existencia o mantenidas en protección o custodia para la empresa, por parte de terceros
- Determinar si los cambios de valores durante el período están respaldados por transacciones válidas
- Determinar si la base de valuación a la cual están mostradas las inversiones, es la apropiada y si el método empleado en la valuación ha sido aplicado consistentemente, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados
- Determinar si las cantidades mostradas en los Estados Financieros están clasificadas y descritas apropiadamente y si los gravámenes han sido revelados

5.3. Objetivos del Control Interno para el Rubro de las inversiones

Los objetivos del control interno respecto de las inversiones a evaluar por el auditor se exponen a continuación, en la figura 48.

Figura 48: Objetivos de la Auditoría a las Inversiones

- Asegurar el adecuado registro de las inversiones, comparando información de diversas fuentes
- Asegurar el control de los títulos físicos de las Inversiones mediante un adecuado registro de las entradas y salidas de ellas, utilizando un sistema de inventario permanente y realizando inventarios físicos periódicos
- Otorgar conformidad con las normas aplicables para la valoración de las inversiones (Boletín técnico N° 72)
- Asegurar la valuación de las inversiones y cerciorarse de que efectivamente estén registradas a su valor justo

5.4. Factores de Riesgo en la Auditoría de Inversiones

Los factores de riesgo que afectan la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a aplicar en este rubro, se muestran en la figura adjunta.

Figura 49: Factores de Riesgo en la Auditoría a las Inversiones

FACTORES DE RIESGO INHERENTES	
FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORIA
La naturaleza y el monto de las inversiones ha cambiado significativamente	Aplicación de procedimientos para asegurar la actualización de los sistemas de control
La política de inversiones del ente se dirige a negocios especulativos de alto riesgo	Análisis profundo de recuperabilidad de inversiones y de resultados obtenidos
Los valores de mercado de las inversiones han disminuido significativamente o se han mantenido deprimidos durante un período prolongado	Profundización de comprobación de valores netos de realización a la fecha de cierre y a la fecha del informe del auditor
Condiciones recesivas de la economía ocasionan problemas de liquidez generando la venta de inversiones a valores desfavorables	Análisis de ventas efectuadas antes y después del cierre del ejercicio (prever eventuales pérdidas)
Las compañías en las que el ente ha invertido han entrado en cesación de pagos o están en quiebra.	Análisis de posibilidades de recuperabilidad de los activos invertidos
Las inversiones en el exterior están amenazadas por acciones de los gobiernos	Análisis de posibilidades de recuperabilidad de los activos
No se dispone de información oportuna y confiable de la entidad en la que se efectuó la inversión para registrar la proporción en sus resultados.	Análisis de posibilidades alternativas de información, información gerencial, de mercado, etc.
Existen inversiones significativas en entidades vinculadas	Análisis de potenciales sobre o subvaluación de inversiones entre compañías vinculadas
Existe gran variabilidad en los precios del mercado cercano a la fecha de cierre y referidos a las inversiones en cartera	Análisis de tendencias de precios y cotizaciones y seguimiento posterior profundo hasta la fecha del informe del auditor
FACTORES DE RIESGO DE CONTROL	
FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORIA
No existen sistemas o procedimientos estandarizados siendo el flujo de inversiones significativos	Incrementar el alcance de las pruebas sustantivas
Los títulos no tienen una protección física adecuada	Incrementar el alcance de la tarea de arqueos
Los registros de inversiones no son periódicamente conciliados con los estados de los depositarios o agentes financieros	Incrementar las tareas de confirmación y posterior conciliación
No se revisan periódicamente los valores de mercado de las inversiones	Extender el alcance de las pruebas de mercado o valor neto de realización
No se preparan informes para la gerencia referidos a las inversiones efectuadas y sus resultados	Analizar con la gerencia los saldos y su evolución, tanto de las inversiones como de sus resultados. Buscar controles alternativos de integridad
Los resultados de las inversiones no son comparados con los montos esperados.	Analizar cambios, tendencias y evolución por tipo de inversión y comparar con valores de mercado
Los responsables de la colocación efectúan los registros y mantienen la custodia de los títulos	Efectuar pruebas sustantivas de transacciones, verificando su correcto tratamiento desde la decisión de invertir hasta la recuperación de los fondos

5.5. Procedimientos para Auditar las Inversiones

Los procedimientos que el auditor debe efectuar al auditar las inversiones son:

Figura 50: Procedimientos para Auditar las Inversiones

1. **PROCEDIMIENTOS GENERALES**
 - Revisar las políticas y procedimientos de contabilidad con respecto a inversiones, para determinar si están razonablemente protegidas contra uso no autorizado o pérdida
 - Revisar los acuerdos del Directorio referente a inversiones (compras, ventas, hipotecas, préstamos, plazos de inversiones) y obtenga copias para el archivo permanente
 - Arqueo y/o confirmación de valores, títulos de inversiones
2. **INVERSIONES EN VALORES NEGOCIABLES:**
 - Obtener análisis y proceda en la siguiente forma:
 - Examine los documentos de respaldos para compras y ventas del período
 - Obtenga los valores de mercado a la fecha de balance general y determine la eventualidad de hacer ajustes en el valor contable
 - Comprobar las transacciones del período en la siguiente forma:
 - Obtenga una relación detallada de las pérdidas y ganancias del período. Examine las transacciones e indique alcance en hoja de trabajo
 - Compruebe ingresos por intereses y dividendos recibidos
 - Verifique si las transacciones están debidamente autorizados, incluyendo cuando sea el caso, actos de asamblea de accionistas, directores, etc.
 - Determine la adecuada clasificación de las inversiones, teniendo en consideración la normativa de la Superintendencia de Valores y Seguros y los principios de contabilidad generalmente aceptados
3. **INVERSIONES EN SOCIEDADES RELACIONADAS:**
 - En el examen de esta área se deberán tener en consideración los siguientes factores:
 - Porcentaje de propiedad del inversionista sobre el capital de la sociedad relacionada
 - Existencia de propiedad de otros grupos de capital
 - Existencia de arreglos especiales tales como, administración común y dependencia técnica o financiera
 - Obtener los Estados Financieros y otros documentos que respalden el patrimonio del inversionista en la sociedad relacionada a la fecha de adquisición y al cierre del ejercicio. Obtenga información sobre ganancias, pérdidas y dividendos declarados o pagados durante el período
 - Obtenga un análisis de las inversiones y proceda de la siguiente forma:
 - Compare los saldos iniciales con los papeles de trabajo de años anteriores
 - Examine los documentos de respaldo para compras y ventas del período
 - Compare la información obtenida durante el arqueo de valores o por confirmaciones, con los análisis e investigue y explique las excepciones
 - Verifique el costo o la base a la cual las inversiones son mostradas en libros y cualquier cambio ocurrido en el período

Posteriormente, se estudiarán dos procedimientos en términos de la evidencia que ellos aportan al rubro de las Inversiones. Ellos son:

- 1) Los Cuestionarios para evaluar el Control Interno y
- 2) Los Ajustes Extracontables de Integridad de Saldos.

5.5.1. Cuestionario de Control Interno para las Inversiones

El cuestionario debe estar confeccionado de tal forma que le permita al auditor formarse una idea general sobre el nivel de control que tiene la empresa sobre el rubro de las Inversiones. Al respecto, la siguiente figura presenta un cuestionario de control Interno para obtener evidencia sobre este rubro.

Figura 51: Cuestionario de Control Interno para las Inversiones

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		Empresa: _____	Referencia: _____		
Preparado por: _____	Revisado por: _____	Fecha: _____	SÍ	NO	N/A
○ ¿Se guardan los valores en una caja de seguridad, a nombre de la Compañía? ○ Si es así: - ¿El acceso a esa caja requiere las firmas o la presencia de dos o más personas al efecto? - ¿Lleva la Compañía un registro de las visitas a la caja de seguridad? ○ Si no es así: - ¿Se guardan en un lugar seguro, bajo la responsabilidad de una persona independiente? - ¿Se guardan en un lugar seguro, bajo el control de un funcionario? ○ ¿Se lleva un registro en el departamento de contabilidad o en el financiero de cada inversión, donde se van incluyendo los números de los títulos respectivos? ○ ¿Están todos los valores, excepto los "al portador", a nombre de la compañía? ○ ¿Son los valores periódicamente inspeccionados y confrontados con los registros por auditores internos y otros funcionarios o empleados designados al efecto? ○ Las compras y ventas de valores son autorizadas por: - ¿El consejo de administración o directorio? - ¿Un funcionario? - ¿El departamento financiero? ○ ¿Los valores ajenos, o recibidos como garantía se registran o resguardan en forma similar a los que son de propiedad del cliente? ○ ¿Se mantiene control sobre los valores que han sido dados de baja, o totalmente castigados, con vistas a su posible realización? ○ ¿Se mantienen registros adecuados para asegurar la recepción oportuna apropiada de los rendimientos de los valores que se poseen? ○ ¿Se evalúa la valorización de las inversiones? ○ ¿Existe un control contable? ○ ¿Cuáles son los principales riesgos?					

5.5.2. Ajustes Extracontables para las Inversiones

Los cálculos que el auditor debe manejar en este rubro son los que le permitan obtener el valor de la Inversión ya sea por Valor Patrimonial Proporcional (VPP), o por el Valor Patrimonial (VP). No obstante, las nuevas prácticas contables establecen como método para valorar las inversiones el VP (Boletín Técnico N° 72). Ahora bien, para determinar el valor de la Inversión por el VPP (IER_{VPP}) y por el VP (IER_{VP}), se deberá proceder como se ilustra en la figura 52.

Figura 52: Determinación del Valor Justo de la Inversión

$$IER_{VPP} = i \times \rho_{VL}$$

$$IER_{VP} = i \left[\rho_{VL} + (1 - \tau) \sum_{k=1}^n (C_{VJ} - C_{VL})_k \right], \text{ donde:}$$

- IER_{VPP} = Es el monto de la Inversión en Empresa Relacionada, por el Método del VPP
- IER_{VP} = Es el monto de la Inversión en Empresa Relacionada, por el Método del VP
- i = Es el porcentaje de Participación de la inversionista sobre la empresa adquirida
- ρ_{VL} = Corresponde al Patrimonio a Valor Libro de la empresa adquirida, antes de la transacción
- τ = Es la tasa de impuesto a la renta de las empresas
- C_{VJ} = Es el Valor Justo que asume la Cuenta contable de la empresa adquirida, al aplicar el VP
- C_{VL} = Es el Valor Libro de la Cuenta contable de la empresa adquirida, antes de aplicar VP

Ejemplo N° 10

En su auditoria practicada al rubro de las Inversiones de la empresa ALUMNOS S.A. Se encuentra con los siguientes datos:

- Patrimonio Inicial de la empresa Adquirida = \$100.000
- Adquiere 80.000 acciones de un total de 100.000 a \$2 c/u, canceladas con banco
- Cancela \$15.000 en efectivo por concepto de honorarios para evaluar la Inversión
- A los siguientes activos y pasivos se les asigna valor justo:
 - Activo Fijo: \$150.000, registrado por adquirida en \$90.000
 - Derecho de marcas: \$50.000, activo no registrado por adquirida
 - Provisión de indemnizaciones: \$2.500, pasivo no registrado por la adquirida

² Elaboración propia del Autor

5.6. Programa Genérico para Auditar las Inversiones

El programa de trabajo de las inversiones debe contemplar las siguientes consideraciones ilustradas en las figura 53.

Figura 53: Programa Genérico para Auditar las Inversiones

1. Evaluar la conveniencia de aplicar un enfoque de confianza
2. Obtener y verificar la exactitud matemática de un análisis de los valores en cartera, incluyendo las transacciones del año clasificadas como inversiones a corto o largo plazo, en compañías afiliadas y otras, concordar saldos iniciales con las hojas de trabajo del año anterior y conciliar saldos finales con el balance de comprobación, libro mayor y registros auxiliares si los hubiere. Identificar por separado valores negociables a corto plazo
3. Realizar una revisión analítica de ingresos procedentes de valores, incluyendo la amortización de primas o la aplicación de descuentos, tomando en consideración factores tales como:
 - Ingresos del año en curso en comparación con el año anterior
 - Promedio de valores en circulación en comparación con el año anterior
 - Rendimiento del tipo de inversiones mantenidas
 - Compras o ventas importantes de inversiones durante el año
 - Razonabilidad de acumulaciones del balance en base a lo anterior
4. Determinar el grado de pruebas de detalle sobre los ingresos que provienen de los valores, incluyendo tanto el interés, los dividendos, la amortización de las primas y la aplicación de descuentos y el ingreso acumulado por cobrar. Realizar cualquier prueba de detalle que se considere necesaria. Tales pruebas de detalle, cuando sean necesarias, deben incluir la verificación de cálculos, referencias a índices publicados, registros de dividendos, etc.
5. Realizar un arqueo de los valores en cartera. Conciliar la información obtenida durante la inspección, con la hoja de detalle de los valores
6. Obtener confirmación de los tenedores externos de valores (si es posible, inspeccionar tales valores)
7. Revisar la valuación de las inversiones (incluyendo la revisión de publicaciones reconocidas)
8. Examinar la documentación sustentatoria para compras y ventas realizadas durante el período. Determinar que hayan sido debidamente contabilizados los honorarios de corretaje y otros costos de adquisición, primas, descuentos, etc.
9. Determinar que las descripciones y clasificación de los valores estén en conformidad con PCGA y normas específicas aplicables
10. Revisar la aplicación de los PCGAs y normas en cuanto a propiedad y consistencia
11. Documentar los asuntos para revelación en los estados financieros y verificar en la medida que se considere necesario (activos ignorados, entes relacionados, etc.)
12. Cerrar las cédulas guías o sumarias
13. Concluir

5.7. Contenido de los Papeles de trabajo para las Inversiones

El contenido de los papeles de trabajo que debe seguir el auditor, se muestra en la siguiente figura:

Figura 54: Contenido de los Papeles de Trabajo para Auditar las Inversiones

- Evidencia de inspección física o confirmación de títulos, y conciliación del arqueo o confirmación con los registros contables
- Descripción de la base de valuación y su concordancia a normas contables
- Información sobre valor de mercado u otra valuación corriente.
- Evidencia de que se ha dado una adecuada consideración a la presente situación financiera de las emisoras
- Información en cuanto a valores dados en prenda
- Evidencia de que se examinó transacciones de valores durante el período

Ejemplo N° 11

En base a los resultados de la determinación de la Inversión en Empresas Relacionadas (IER) a Valor Patrimonial Proporcional (VPP) y del Valor Patrimonial (VP), componer la Hoja de Ajustes Centralizada para valorar la Inversión al VP.

HOJA DE AJUSTES CENTRALIZADA DE LAS INVERSIONES PERMANENTES

CENTRALIZACION	AJUSTES SEGÚN AUDITORÍA			
	BALANCE GENERAL		ESTADO DE RESULTADO	
	CARGOS	ABONOS	CARGOS	ABONOS
—01—				
IER	71.380			
Menor Valor		71380		
*Ajustes la IER				
—X—				

○ Referencia:

- Empresa: _____
- Fecha: _____
- Preparado: _____

Inv. en Emp. Relacionadas
+ 71.380

6. CASO DE APLICACIÓN INTEGRAL

La empresa Alumnos S.A. es una empresa dedicada al rubro de la fabricación y comercialización de computadores. A continuación, le presentan su Pre Balance General al 31/12/2005 para que ud., en su calidad de Auditor Externo, realice la auditoria integral al rubro de los Activos al 31/12/2005.

PRE BALANCE GENERAL ALUMNOS S.A. AL 31/12/2005

ACTIVOS MM\$		PASIVO Y PATRIMONIO MM\$	
DIASPONIBLE		PASIVOS BANCARIOS	10.000.000
CAJA			
Caja, tesorería	1.000.000		
Fondo Fijo	100.000		
BANCO CTA. CTE.			
Cuenta 2005411010	10.000.000		
CUENTAS POR COBRAR		PROVEEDORES/ACREEDORES	15.000.000
Deudores por Venta	5.000.000		
Clientes	3.000.000		
Terceros Deudores	2.000.000		
EXITENCIAS		PROVISIONES	10.000.000
Productos Terminados	20.000.000		
ACTIVO FIJO		PATRIMONIO	50.000.000
Maquinarias	15.000.000		
Dep. Acumulada. Máq.	(3.750.000)		
Edificios e Instalaciones	54.000.000		
Dep. Acumulada Obras	(12.600.000)		
INVERSIONES		RESULTADO DEL EJERCICIO	58.861.000
Inv. Empresa Relacionada	31.000.000		
Menor valor Inversión	19.111.000		
TOTAL ACTIVOS	143.861.000	TOTAL PASIVOS	143.861.000

1. Al Auditar el Fondo Fijo, encuentra que:

- El 25% de su saldo al 31/12/2005 corresponde a documentos pagados por concepto de gastos generales menores, que ya han sido descontados del Fondo Fijo
- Se efectuó pago de anticipo a trabajadores por \$50.000, siendo normalmente cancelados mediante banco 2005411010 y a la fecha aun no se ha descontado del saldo del Fondo
- Los gastos menores, son cancelados con la cuenta Caja

d) El saldo autorizado del fondo fijo es de \$175.000

- o Proponer los ajustes centralizados, según Auditoría, para el Fondo Fijo al 31/12/2005.

—01—	
Fondo Fijo	75.000
Caja, tesorería	25.000
Banco Cta. Cte. 2005411010	50.000
*Por Ajustes Fondo Fijo al 31/12/2005	
—X—	

2. En su Auditoría a la cuenta contable Banco, confirma que la empresa ha mantenido relaciones financieras durante todo el año 2005 con solo un banco, según se detalla en el Pre Balance al 31/12/2005. Los antecedentes reunidos por ud. para realizar el Procedimiento de Conciliación Bancaria de la cuenta corriente 2005411010, son los siguientes:

- a) Saldo Cartola Bancaria cuenta 2005411010 al 31/12/2005: \$16.570.000
- b) Abonos en el banco y no en la empresa:
 - Préstamo por \$5.000.000
 - Cancelación Terceros Deudores por \$500.000
 - Descuento de Deudores por Venta \$300.000
- c) Cheques girados y no cobrados:
 - Cheque N° 9989, emitido el 01/12/2005 por 500.000
 - Cheque N° 9990, emitido el 24/12/2005 por 300.000
 - Cheque N° 8870, emitido el 25/11/2005 por 200.000
- d) Cargos en el banco y no en la empresa:
 - Mantención cuenta corriente por \$90.000
 - Interés por préstamo de \$50.000
 - Comisión cobranza de letras por \$60.000
- e) Cheque N° 8875, pagado en el banco por \$580.000 y registrado en la empresa por \$850.000 por concepto de pago a acreedores varios
- f) Cheque N° 1229, pagado en el banco por \$300.000 y que, en su defecto, no corresponde a la cuenta corriente de la empresa

2.1 Elaborar la Conciliación Bancaria al 31/12/2005 para la Cta. 2005411010.

(+) Saldo según empresa	\$10.000.000	(+) Saldo según banco	\$16.570.000
(+) Abonos no registrados:		(+) Depósitos en tránsito	\$ 0
(+) Préstamos otorgados	5.000.000		
(+) Terceros Deudores	500.000		
(+) Deudores por Venta	300.000		
	<u>\$ 5.800.000</u>		
(-) Cargos no registrados:		(-) Cheques en tránsito	\$(1.000.000)
(-) Mantenciones	90.000		
(-) Intereses	50.000		
(-) Comisiones	60.000		
	<u>\$ (200.000)</u>		
(±) Errores asumidos	\$ 270.000	(±) Errores asumidos	\$ +300.000
(=) Saldo según Auditoria	<u>\$15.870.000</u>	(=) Saldo según Auditoria	<u>\$15.870.000</u>

- Proponer los ajustes centralizados según auditoria, para la cuenta corriente 2005411010 al 31/12/2005.

<u>02</u>	
Banco, Cta. 2005411010	5.800.000
Préstamo por Pagar	5.000.000
Terceros Deudores	500.000
Deudores por Venta	300.000
*Por los Abonos no registrados	
<u>03</u>	
Mantención Cta. Cte.	90.000
Interés bancario	50.000
Comisiones varias	60.000
Banco, Cta. 2005411010	200.000
*Por los Cargos no registrados	
<u>04</u>	
Banco, Cta. 2005411010	270.000
Acreedores Varios	270.000
*Por sobre valuación pago a Acreedores Varios	
<u>X</u>	

- Al auditar el rubro Cuentas por Cobrar, se encuentra que está compuesto por las siguientes carteras:

CUENTAS POR COBRAR

Deudores por Venta	5.000.000
Cientes	3.000.000
Terceros Deudores	2.000.000

Sin embargo, tras recolectar y cruzar información, logra elaborar el siguiente detalle para cada cuenta contable:

CUENTA CONTABLE	Monto Adeudado MM\$	Nº de Deudores	Antigüedad Media	% de Irrecuperabilidad
Deudores por Venta	5.000.000	1.000.000	12 meses	20
Cientes	3.000.000	100.000	6 meses	10
Terceros Deudores	2.000.000	1.000	3 meses	5

- Para cada cuenta contable, obtener el tamaño de la muestra para enviar confirmación de saldos, si ud. ha decidido fijarse como Riesgo de Detección los siguientes porcentajes:

CUENTA CONTABLE	RD
Deudores por Venta	0,998
Cientes	0,980
Terceros Deudores	0,002

$$\begin{aligned}
 - \text{ Deudores por Venta: } \eta &= 1.000.000 \left(1 + \frac{e^{-0,998} - 1}{1 - e^{-1}} \right) = 1.165,118144 \approx 1.165 \\
 - \text{ Cientes: } \eta &= 100.000 \left(1 + \frac{e^{-0,980} - 1}{1 - e^{-1}} \right) = 1.175,670934 \approx 1.176 \\
 - \text{ Terceros Deudores: } \eta &= 1.000 \left(1 + \frac{e^{-0,002} - 1}{1 - e^{-1}} \right) = 996,8392084 \approx 997
 \end{aligned}$$

En base a las respuestas obtenidas de las confirmaciones aplicadas sobre la muestra de cada cuenta contable, como así también en base a los resultados de sus indagaciones de auditoria (detalles de pagos, revisión de documentos y actas, etc.), ud encuentra que el 5% del saldo adeudado de los Deudores por Venta fue cancelado en efectivo

- Auditar la exposición de las Estimaciones de Deudores Incobrables (EDI), en el rubro de las Cuentas por Cobrar.

Al no estar las Estimaciones de Deudores Incobrables reconocidas contablemente y debidamente expuestas en el Pre Balance General de alumnos S.A. al 31/12/2005, se propone contabilizarlas y exponerlas. De donde, $EDI = 0,20 \times \$5.000.000 + 0,10 \times \$3.000.000 + 0,05 \times \$2.000.000 = \$1.400.000$, luego:

05		
Deudas Incobrables	1.400.000	
Estimación Deudas Incobrables		1.400.000
*Por la Estimación de los Deudores Incobrables		
X		

- Proponer los ajustes según auditoría para las situaciones aun no registradas contablemente.

Como el 5% del saldo adeudado de los Deudores por Venta fue cancelado en efectivo, se propone el siguiente ajuste de auditoría:

06		
Caja	250.000	
Deudores por Venta		250.000
*Por la cancelación de los Deudores		
07		
Estimación Deuda Incob.	250.000	
Cuenta Recuperada		250.000
*Por Reverso de la provisión		
X		

4. Al Auditar el rubro contable de las existencias, ud. encuentra el siguiente desglose al 31/12/2005 en el Pre Balance de Alumnos S.A.:

EXISTENCIAS

Productos Terminados 20.000.000

No obstante lo anterior, de acuerdo a las indagaciones efectuadas por ud. a los documentos de compras, pudo comprobar que del saldo de \$20.000.000 que figuran como Productos Terminados, \$8.000.000 de ellos corresponden a importaciones desde Estados Unidos en diciembre del año anterior y \$12.000.000, corresponde a elaboración propia íntegramente en proceso al 31/12/2005. Adicionalmente obtuvo los siguientes detalles:

- Las Importaciones de Productos Terminados permanecen sin corregir monetariamente US\$ al 31/12/2004: \$590, US\$ al 31/12/2005: \$649
- Tras la toma de inventario físico, se encuentra que 10 de las 1.000 unidades exportadas están defectuosas

- Proponer los ajustes, según auditoría, para las unidades Importadas.

a) Ajuste por Corrección Monetaria (CC.MM.): la Corrección Monetaria será:

$$CC.MM. = \$8.000.000 \left(\frac{649}{590} - 1 \right) = \$800.000, \text{ luego la contabilización que procede es}$$

08	
Productos Terminados	800.000
Corrección Monetaria	800.000
*Por Corrección Monetaria a las mercaderías	
X	

- b) Ajuste por Merma y castigo: como el valor actualizado (valor de compra más corrección monetaria) de las unidades exportadas al 31/12/2005 es de \$8.800.000, el ajuste por Merma y Castigo (M&C), es como sigue:

$$M \& C = \frac{10Uds. \times \$8.800.000}{1.000Uds.} = \$88.000. \text{ De modo que el ajuste que corresponde es:}$$

09	
Merma y Castigo	88.000
Productos Terminados	88.000
*Por Merma y Castigo a las mercaderías	
X	

- Proponer los ajustes, según auditoría, para las unidades de elaboración propia, aún en proceso.

El ajuste según auditoría, consiste en incorporar una reclasificación contable. En efecto, los \$12.000.000 deben ser reconocidos como Productos en Proceso y no como Productos Terminados. Extracontablemente, se propone:

10	
Productos en Proceso	722.650
Productos Terminados	722.650
*Por Ajuste de Reclasificación contable	
X	

5. Al Auditar El rubro de los Activos Fijos, ud. se encuentra con la siguiente información contenida en el Pre Balance de Alumnos S.A. al 31/12/2005:

ACTIVO FIJO

Maquinarias	15.000.000
Dep. Acumulada. Máq.	(3.750.000)
Edificios e Instalaciones	54.000.000
Dep. Acumulada Obras	(6.000.000)

Adicionalmente, mediante la aplicación de sus procedimientos de revisión documentaria de los documentos de compra de la maquinaria, ud pudo comprobar que:

- La maquinaria se compró el día 01/01/2005 y comenzó a utilizarse en condiciones normales el 05/01/2005
- De acuerdo a las especificaciones del fabricante, la maquinaria tiene una vida útil de 7 años y un valor residual equivalente al 1% del costo total actualizado de la adquisición
- El precio de compra presentado en el Pre Balance de Alumnos S.A. esta debidamente corregido monetariamente al 31/12/2005.
El costo de adquisición no incorporó el valor de los desembolsos capitalizables por concepto de:

- Fletes y seguros pagados	\$1.800.000
- Acondicionamiento y montaje Máq.	\$2.000.000
- Impuestos no recuperables	\$ 563.636
- El 31/12/2005 se tubo que cambiar una pieza a la maquinaria avaluada en \$3.960.000, logrando venderse el mismo día por \$139.600 a cuenta de Terceros Deudores. La nueva pieza tuvo un costo de \$4.998.000 según factura cancelándose con Banco Cta. Cte. 2005411010
- IPC 2005 10%

- Presentar los Ajustes según auditoría para reexpresar adecuadamente el Valor Libro tanto de la Maquinaria como de su Depreciación Acumulada al 31/12/2005 antes del cambio de pieza.

De acuerdo a los datos anteriores, se proceden a efectuar los siguientes cálculos:

(+) Precio de compra al 01/01/2005	$\$15.000.000 / (1,10) = \$13.636.364$
(+) Fletes y seguros pagados	\$ 1.800.000
(+) Acondicionamiento y montaje Máq.	\$ 2.000.000
(+) Impuestos no recuperables	\$ 563.636
(=) Costo Total de adquisición al 01/01/2005	<u>\$18.000.000</u>
○ Costo de Adquisición corregido al 31/12/2005	$\$18.000.000 \times (1,10) = \$19.800.000$
○ Valor Residual al 31/12/2005	$\$19.800.000 \times (0,01) = \$ 198.000$
○ Dep. Acumulada al 31/12/2005	$(\$19.800.000 - \$198.000) / 7 = \$ 2.800.286$



- Valor pieza antigua al 31/12/2005 \$ 3.960.000
- Valor Neto pieza nueva al 31/12/2005 $\$4.998.000 / (1.19) = \$ 4.200.000$

Luego se observa que el Valor Libro de la maquinaria al 31/12/2005, antes del cambio de la pieza, debe ser de \$19.800.000 y no de \$15.000.000 como se muestra en el Pre Balance. Por lo tanto, los ajustes que proceden son:

- Reverso de la Corrección Monetaria: Se debe reversar la Corrección Monetaria que fue aplicada sobre la antigua base de los \$15.000.000, la cual se calcula como sigue:

$CC.MM = [\$15.000.000 / (1,10)] \times 0,10 \approx \$1.363.636$, luego la contabilización que procede es:

11	
Corrección Monetaria	1.363.636
Maquinaria	1.363.636
*Por Reverso de la CC.MM.	
X	

- Capitalización de los desembolsos: Se deben agregar al precio de compra de la maquinaria todos aquellos desembolsos irre recuperables considerados como costos de adquisición, la contabilización que procede es:

12	
Maquinaria	4.363.636
Fletes y Seguros	1.800.000
Acondicionamiento y montaje	2.000.000
Impuestos no recuperables	563.636
*Por Capitalización de los desembolsos	
X	

- Asignación de la Corrección Monetaria: se debe aplicar Corrección Monetaria al costo total de adquisición de la Maquinaria contabilizado al 01/01/2005 para ajustar su saldo al 31/12/2005 como sigue:

$CC.MM = (\$15.000.000 - \$1.363.636 + \$4.363.636) \times 0,10 = \$1.800.000$. Así la contabilización que procede es:

13	
Maquinaria	1.800.000
Corrección Monetaria	1.800.000
*Por reconocimiento de la CC.MM.	
X	

- Adicionalmente, de acuerdo a los cálculos expuestos, se observa que el Valor Libro de la Dep. acumulada de la Maquinaria al 31/12/2005 debe ser \$2.800.286 y no \$3.750.000 como lo muestra el Pre Balance al 31/12/2005. De modo, que para ajustar el saldo de esta cuenta, es necesario disminuir de los \$3.750.000 la cantidad de \$949.714 para llegar así al saldo según auditoría de \$2.800.286, Por tanto, la contabilización que corresponde efectuar es:

14	
Dep. Acumulada Máq.	949.714
Depreciación Máq.	949.714
*Por Sobre valuación de la Dep. Acumulada	
X	

5.1 Presentar los Ajustes según auditoría derivados del cambio de pieza, para tales efectos se debe calcular:

- El porcentaje de participación de la pieza a cambiar sobre el Valor Libro de la maquinaria, esto es: $\$3.960.000 / \$19.800.000 = 0,20 \times 100 = 20\%$,
- La disminución de la maquinaria (a): $\$19.800.000 \times 0,20 = \$3.960.000$
- La disminución de la Dep. Acumulada (b): $\$ 2.800.286 \times 0,20 = \$ 560.057$
- La porción a recuperar de la pieza (c): $\$ 198.000 \times 0,20 = \$ 39.600$
- Lo que falto por depreciar [a – (b+c)]: $\$3.360.343$

Depreciación Insuficiente

Luego, las contabilizaciones son:

- Asiento por la reposición de la pieza antigua:

15	
Dep. Acumulada Máq.	560.057
Bs. Retirados de Ss.	39.600
Dep. Insuficiente	3.360.343
Maquinaria	3.960.000
*Por Reposición de la pieza antigua	
X	

- Asiento por la capitalización de la nueva pieza:

_____16_____	
Maquinaria	4.200.000
IVA CF	798.000
Banco Cta. Cte. 2005411010	4.998.000
*Por Capitalización de la pieza nueva	
_____X_____	

- Asiento por la Venta de la pieza antigua, de acuerdo a los datos proporcionados en la letra d) de éste número.

_____17_____	
Terceros Deudores	139.600
Bs. Retirados de Ss	39.600
Utilidad en Vta. Activo Fijo	100.000
*Por Venta de la pieza antigua	
_____X_____	

6. Al auditar el rubro de las inversiones, ud. encontró los siguientes datos:

- Patrimonio Inicial de la empresa adquirida al 31/12/2005 \$38.750.000
- Se adquieren 10.000 acciones a \$5.000 c/u de un total de 12.500, adeudándose en letras
- Se cancelan \$111.111 en efectivo por concepto de honorarios para evaluar la inversión
- A los siguientes activos y pasivos de la empresa adquirida se les asigna Valor Justo:
 - Edificios e Instalaciones: \$25.000.000, ya registrado en \$20.000.000
 - Licencias Propias: \$10.000.000, activo no registrado por la adquirida
 - Provisión Indemnización años de Servicios: \$2.500.000, aun no registrado
- Tasa de impuesto: 17%

- Determinar la Inversión en Empresa Relacionada a su Valor Justo de acuerdo a los datos presentados.

$$IER_{vp} = \frac{10.000}{12.500} [38.750.000 + (1 - 0,17)(5.000.000 + 10.000.000 - 2.500.000)] = \$39.300.000$$

- Proponer los ajustes según auditoría para que el rubro de las inversiones quede expresado a su Valor Justo.

La Inversión en Empresa Relacionada debe quedar valorada en \$39.300.000 en vez de \$31.000.000. Para tales efectos, se debe aumentar el valor de este activo en \$8.300.000.

El Menor Valor debe quedar valorado de \$19.111.111 a \$10.811.111, por lo que debe deducirse \$8.300.000 del valor inicial. Luego el ajuste que procede es:

—18—		
Inv. Empresa Relacionada	8.300.000	
Menor Valor Inversión		8.300.000
*Por la Ajuste al Valor Justo de la IER		
X		

7. Presentar el Balance General según Auditoria para Alumno S.A. al 31/12/2005

Para presentar el Balance General según auditoria de Alumnos S.A al 31/12/2005, se suman o restan los correspondientes ajustes sufridos de las cuentas de Activos y Pasivos y, por otra parte, se agregan o deducen del Resultado del Ejercicio las cuentas de Ganancias o Pérdida respectivamente.

BALANCE GENERAL ALUMNOS S.A. SEGÚN AUDITORÍA AL 31/12/2005

ACTIVOS MM\$		PASIVO Y PATRIMONIO MM\$	
DIASPONIBLE		PASIVOS BANCARIOS	15.000.000
CAJA			
Caja, tesorería	1.225.000		
Fondo Fijo	175.000		
BANCO CTA. CTE.			
Cuenta 2005411010	10.822.000		
CUENTAS POR COBRAR		PROVEEDORES/ACREEDORES	15.270.000
IVA CF	798.000		
Deudores por Venta	4.450.000		
Clientes	3.000.000		
Terceros Deudores	1.639.600		
EXISTENCIAS		PROVISIONES	11.150.000
Productos Terminados	19.989.350		
Productos en Proceso	722.650		
ACTIVO FIJO		PATRIMONIO	50.000.000
Maquinarias	20.040.000		
Dep. Acumulada. Máq.	(2.240.229)		
Edificios e Instalaciones	54.000.000		
Dep. Acumulada Obras	(12.600.000)		
INVERSIONES		RESULTADO DEL EJERCICIO	60.712.371
Inv. Empresa Relacionada	39.300.000		
Menor valor Inversión	10.811.000		
TOTAL ACTIVOS	152.132.371	TOTAL PASIVOS	152.132.371