

**Federación Argentina  
de Consejos Profesionales  
de Ciencias Económicas**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT)**

**Informe N° 11  
Area Auditoría**

**REVISIÓN  
ANALÍTICA**

Autor: Ricardo De Lellis

## 1. INTRODUCCION

### a) Definición y etapas del proceso de auditoría donde se aplica.

Los procedimientos de revisión analítica consisten en pruebas sustantivas o de validez que se aplican sobre la información contable y que comprenden el estudio y la comparación de relaciones entre datos. La premisa básica subyacente en la aplicación de los procedimientos de revisión analítica es que ciertas relaciones pueden razonablemente esperarse que existan y continúen en el tiempo a falta de condiciones conocidas que indiquen lo contrario.

Estas técnicas son utilizadas por el auditor con diferentes objetivos y básicamente en las siguientes etapas del proceso de auditoría.

- 1) en la etapa de planificación como procedimiento que ayuda al auditor a definir áreas donde deberá poner énfasis en sus procedimientos de auditoría,
- 2) durante la aplicación de procedimientos de auditoría, para obtener evidencia sustantiva que sea suficiente para el objetivo de auditoría o que corrobore otra evidencia sustantiva,
- 3) en la etapa final de la auditoría para asegurar al auditor que los estados contables son consistentes con sus conocimientos de las operaciones de la sociedad y parezcan razonables desde el punto de vista de sus usuarios.

### b) Identificación con las normas de auditoría vigentes (NAV) (RT 7 FACPCE)

La RT 7 (FACPCE) alude a los procedimientos de revisión analítica en el capítulo 13 "Normas para el desarrollo de la auditoría" cuando detalla los pasos para ejecutar la auditoría de estados contables y para la revisión de estados contables de períodos intermedios.

Los procedimientos de revisión analítica cubrirían los pasos indicados en la mencionada norma en 2.5.7. (revisiones conceptuales), 2.5.9. (comprobaciones globales de razonabilidad) para auditoría de estados contables, 3.5.3. (revisión conceptual de los estados contables) y 3.5.5. (revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre de ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores).

A su vez, si bien no existe una alusión directa de las NAV, los procedimientos de revisión analítica son además eficaces para obtener un conocimiento apropiado de las operaciones del ente, las condiciones económicas propias y las del ramo de actividades (punto 2.1.) y, como desarrollaremos más adelante, para ayudar al proceso de planificación (punto 2.4.).

Para una mayor comprensión del tema se ha desarrollado en el Anexo I un gráfico con los pasos del proceso de auditoría, de acuerdo con las NAV resaltando en cuales de ellos es efectiva la aplicación de los procedimientos de revisión analítica.

- c) Importancia y aplicabilidad de los procedimientos de revisión analítica según el tipo de empresa.

Los procedimientos de revisión analítica son de suma importancia para el auditor pues, en cualquiera de las etapas que los aplique, e independientemente de los objetivos específicos que persigue en cada una de ellas, le permite formarse una opinión sobre la consistencia lógica de la información contable e indagar sobre las relaciones inusuales que encuentra en estas pruebas.

Como lo ha mencionado el Dr. Cayetano Mora en su trabajo presentado a las Jornadas Regionales organizadas por la FACPCE en 1989 buena parte de los problemas que detecta el auditor en el desarrollo de su tarea no se originan tanto en el tedioso, aunque necesario cotejo de una información con su documentación de respaldo, sino en sus ojos y en sus oídos, sobre todo para la prueba negativa que significa encontrar lo que no está.

Esto resulta lógico pues los típicos procedimientos de auditoría son fuertes por lo general en detectar sobrestimaciones de activos pero no resultan, en su mayoría, seguros para detectar omisiones. En este sentido los procedimientos de revisión analítica ayudan al auditor, perfeccionando su conocimiento de las operaciones de la empresa, y fundamentalmente permitiendo interpretar si los estados contables tienen sentido a la luz de las operaciones de su cliente, llevándolo a indagar en aquellas relaciones inusuales que puedan estar indicándole la existencia de algún error u omisión.

De acuerdo con lo expresado, puede observarse que la revisión analítica es aplicable a cualquier tipo de ente, dependiendo su eficacia de ciertos factores que serán tratados más adelante.

## 2. CARACTERISTICAS QUE DEBE REUNIR LA REVISION ANALITICA

El proceso de revisión analítica tiene 3 etapas:

- el diseño del análisis, consistente en estructurar la prueba y definir la precisión requerida,
- la realización de la prueba, que implica obtener los datos, efectuar los cálculos y resumir u organizar las cifras,
- la interpretación de los datos obtenidos, cuya finalidad es determinar si la relación es efectivamente explicable o previsible. La interpretación puede requerir seguimiento adicional.

La realización de la prueba es meramente preparatoria a la interpretación, siendo poco probable que la preparación sin interpretación contribuya al objetivo de la prueba.

Toda revisión analítica implica la comparación de una partida con otra y la comparación procura establecer una relación que pueda ser considerada lógica. Ahora bien, si se ha de validar una partida (variable dependiente) por su relación con otra (variable independiente) el auditor debe satisfacerse de que esta última sea confiable y que la relación funcional sea válida.

Por ejemplo, basado en el entendimiento de los negocios del cliente y en la historia pasada el auditor espera que cada peso registrado en el costo de ventas debe representar aproximadamente \$ 1,30 de ventas (margen de ventas aproximado 23%). Por lo tanto, utilizando esta relación el auditor puede decir que para cada mes las ventas deben representar 1,3 veces el costo de ventas.

Habiendo calculado dichos montos, luego comparará los márgenes reales con los pronosticados. La pregunta que viene a continuación es si el monto de ventas registrado es razonable. Aunque ésta es la pregunta fundamental, la respuesta depende de la calidad de la relación, la calidad de los datos y la precisión del análisis.

Seguidamente se analizarán en detalle cada uno de estos tres factores:

- a) calidad de la relación implica:

- la credibilidad de la relación

Una relación creíble es aquella que el auditor puede razonablemente esperar que exista basado en su conocimiento del negocio y los procedimientos contables (p. ej., el auditor puede esperar que exista una relación entre ventas y costo de ventas basado en una política normal de margen de venta. ¿Es creíble un margen del 23% en el ejemplo citado?)

- Lo relevante de la relación

Una relación relevante es aquella que provee evidencia significativa a los propósitos de la prueba. (Por ejemplo, la relación entre ventas y costo de ventas podría no ser relevante si ambas fueran usadas como variables independientes y el margen bruto fuera definido como la variable dependiente. La relación no es relevante a ningún propósito de auditoría excepto para establecer la exactitud aritmética.)

- La consistencia de la relación

Esta característica se refiere al grado hasta el cual se puede anticipar que las relaciones históricas observadas anteriormente persistan en un futuro.

En el caso de una compañía, industria o economía que cambia vertiginosamente, las relaciones no se mantendrían estables tan prolongadamente como lo harían en un ambiente más sosegado. Por lo

tanto, debemos asegurarnos de ser sensitivos a dichos cambios al diseñar pruebas de revisión analíticas. Esto incluiría una evaluación de ciertas circunstancias donde normalmente anticiparíamos cambios y éstos no ocurrieron.

Por ejemplo, podríamos anticipar que el margen de ganancia bruta aumentase durante los primeros años de existencia de una compañía y que se estabilizase a medida que el producto se establece, se hace más difícil economizar en la producción y otros competidores penetran el mercado e influyen los márgenes.

- El grado de independencia que posee la variable independiente

La seguridad de auditoría que puede derivarse de la relación entre dos variables, puede ser limitada si ambas variables derivan de la misma información contable. El auditor debe considerar cuan "independiente" es la variable independiente. En general, es preferible que la variable independiente sea objeto de otros procedimientos de auditoría o, alternativamente, sea derivada de una fuente externa al departamento contable, p. ej., el departamento de ventas, el departamento de producción o datos de la industria.

Cuando no existe independencia absoluta en las variables, el problema puede ser solucionado si una de las partidas que está siendo comparada es verificada independientemente por el auditor por medio de otras pruebas como muestreo o confirmación.

Por ejemplo, es difícil que una comparación de comisiones y ventas generadas por la misma fuente provea evidencia fuerte de la cifra de comisiones, a menos que el monto de ventas haya sido primero verificado por el auditor.

- b) Calidad de los datos, que depende de:

- Calidad y aplicabilidad de los datos de la Industria

Generalmente, para propósitos de auditoría, la evidencia obtenida de fuentes externas es vista como más confiable que la generada internamente. Sin embargo, antes de usar datos externos en una revisión analítica, el auditor debe evaluar la confiabilidad y relevancia de los datos. Por ejemplo, si el cliente ha proporcionado datos a una organización que compila datos de la industria, el auditor debe considerar la rigurosidad (o falta de) en la preparación de la información. Si datos similares para la industria están disponibles en una fuente externa competente, el auditor debe considerar el grado en que una información corrobora a la otra.

La fortaleza de los sistemas de control sobre la producción de datos.

Uno de los problemas que presenta la revisión analítica es que el auditor puede estar confiando en datos generados por el cliente en sistemas sujetos a controles en los que el auditor decidió no confiar, o alternativamente, en los que deposita sólo poca o moderada confianza.

En estos casos, el auditor debe determinar en base a su juicio si el impacto de la no confianza (o confianza limitada) en los controles puede perjudicar significativamente la calidad de la prueba de revisión analítica.

- Confiabilidad de la Información no contable.

Los procedimientos de revisión analítica también incluyen relaciones entre montos de los estados contables y la medición física de las actividades operativas que subyacen en esos montos. La información no contable puede medir salidas (p. ej., cantidades producidas, horas cargables, líneas de publicidad vendidas) o entradas (p. ej., cantidades compradas, combustible consumido). Si la revisión analítica va a ir más allá que una prueba de razonabilidad, el auditor debe considerar la confianza de la información no contable. Los mismos factores que afectan la confiabilidad de la información contable explicada en el punto anterior son aplicables a este caso: fuentes externas vs. internas; prueba de las fuentes; confirmación de terceras partes, etc.

- Lo completo de la Población

Aunque la revisión analítica no se relaciona con detalles sino con relaciones y fluctuaciones, sigue siendo de suma importancia que la población considerada esté completa. Por ejemplo, si el corte de compras de inventario es pobre al fin de cada mes la relación ventas/costo de ventas se transforma en inexacta, como también el total de ventas que se obtiene de la relación.

- c) Precisión de la prueba que depende de:

- técnicas de alta seguridad vs. técnicas de limitada seguridad

Las técnicas de alta seguridad incluyen la "prueba en total", como verificación global de la depreciación, el cálculo global de los ingresos por alquileres y el análisis de la razonabilidad de la relación entre los intereses y los préstamos. Por ejemplo:

<u>Rubros de los estados contables</u>	<u>Procedimiento de verificación global</u>
Ingreso por ventas	Unidades vendidas por precio de venta.
Cargo por amortizaciones	Tasa de amortización aplicada a costo del activo (línea recta) o valor neto en libros (saldo decrecientes) considerando el costo de altas, bajas y bienes amortizados.
Ingreso de alquiler de empresa inmobiliaria	Número de unidades alquiladas multiplicado por el promedio confiable de ingresos por alquiler por unidad.

Rubros de los estados contables

Procedimiento de verificación global

Intereses de préstamos

Comparación de la tasa de interés convenida, con la relación entre los intereses de los préstamos y los préstamos mismos.

La efectividad de una prueba en total depende en mayor medida de su precisión. Mientras más complejo sea el cliente, menos precisos serán estos cálculos. Identificar tal análisis es una cuestión de juicio, pero al hacerlo, se debe tener en mente la precisión y el efecto sobre los estados contables de un pequeño cambio en una relación.

Por ejemplo, supóngase que se está considerando la integridad de las ventas en un negocio basado en comisiones. La tasa normal de comisiones varía entre 13-15%; el valor en libros representa el 12%. Si la comisión hubiera sido del 13% y una diferencia del 1% es significativa, el análisis no habría sido suficientemente preciso para lograr el objetivo, a menos que se pueda explicar la diferencia mediante investigación adicional.

Estas técnicas de alta seguridad a menudo pueden ser utilizadas como únicas pruebas sustantivas por la fuerte evidencia que proporcionan.

En cambio, las técnicas de revisión analítica de seguridad limitada, son utilizadas como complemento de otros procedimientos sustantivos, con el objeto de reducir su alcance (en general pruebas de detalle). Estas técnicas de seguridad limitada incluyen:

- ciertas relaciones (es decir, relaciones entre dos o más partidas de los estados contables, o índices del negocio);
- ciertos análisis de tendencias (es decir, la tendencia a lo largo de un período, meses, días, comparado con los que anticipamos);
- ciertas relaciones estándar entre datos;
- ciertas comparaciones con presupuestos y estándares.

Ejemplos:

Integridad de las ventas

Revisión de márgenes brutos, revisión de faltantes de inventario, revisión de precio de venta promedio mensual (por producto).

Existencia de cuentas por cobrar

Análisis mensual, expresado en días, del crédito otorgado a clientes. Revisión de tendencias de ventas y notas de crédito, estar alerta a movimientos poco usuales cerca de fin de año.

Exactitud de cuentas por pagar

Análisis mensual del crédito obtenido de proveedores, expresado en días.

Existencia de compras/gastos

Comparación de compras y gastos reales y presupuestados.

Exactitud en los costos de sueldos y jornales

Revisión de pago promedio o semanal por empleado (Nota: esto posiblemente sólo cubre el pago o salario básico). Comparación del pago original presupuestado con el real.

- Frecuencia de las mediciones:

Generalmente, cuanto más largo es el período por el cual se dispone de datos comparativos y cuanto mayor es la frecuencia con la que se produce esos datos, mayor es la posibilidad de una estimación precisa de los saldos.

- Grado de desagregación de la prueba:

El grado de desagregación se refiere al nivel de detalle en el que la población es segmentada para propósitos de la revisión analítica. Muchas poblaciones pueden ser segmentadas en una o más de las siguientes formas:

- por período de tiempo (p. ej., mes, trimestre, año),
- por unidad operativa (p. ej., sucursal, división, subsidiaria),
- por ubicación geográfica (p. ej., región, provincia, país),
- por fuente o naturaleza (p. ej., cliente, línea de producto, industria).

En la determinación del nivel de detalle el auditor define la "unidad de muestreo" a ser usada por la variable dependiente (la variable que está siendo pronosticada en base a una relación establecida).

En general, un mayor grado de desagregación llevará a un análisis más preciso. Por ejemplo, en una relación de ventas/costo de ventas, la desagregación puede no ser necesaria si la compañía produce y comercializa un solo producto. Sin embargo, es probable que la desagregación sea necesaria si la ganancia bruta es el compuesto de una variada mezcla de productos con diferentes márgenes de ganancia.

- Grado de complejidad

No deberían efectuarse revisiones analíticas que lleven a tener que efectuar una compleja interpretación de las variaciones.

Por ejemplo, si las tasas varían considerablemente en un mes puede resultar poco útil la relación entre el cargo de intereses y la cuenta de préstamo correspondiente.

### 3. LA REVISIÓN ANALÍTICA EN LA ETAPA DE LA PLANIFICACIÓN

La revisión analítica provee datos útiles al auditor externo para completar el proceso de planificación.

El objetivo que persigue entonces el auditor externo aplicando la revisión analítica en esta etapa no es reunir evidencia sobre saldos o transacciones sino obtener informaciones sobre variaciones ocurridas a la fecha de la planificación que le permitan detectar las áreas en las que deberá poner mayor énfasis de auditoría.

Las pruebas de revisión analítica usualmente utilizadas en esta etapa del proceso de auditoría consisten en comparaciones entre la última información contable disponible a la fecha de la planificación (estados contables de períodos intermedios, balances de saldos, balances internos) y la misma información correspondiente al cierre del ejercicio anterior. Estas informaciones son comparadas en moneda homogénea y en el caso del Estado de Resultados proporcionando la del período bajo análisis a doce meses para su comparación con el ejercicio anterior.

Sobre esta información contable se efectúan los siguientes análisis:

- a) análisis de las variaciones horizontales: con el objeto de detectar variaciones significativas en el período bajo análisis que por ejemplo, lleven al auditor a considerar significativa un área de auditoría que antes no lo era (debido a cambios en la operatoria del "cliente" u otras razones) o viceversa. Dado que lo que se está comparando son rubros o cuentas, según la agrupación de la información es necesario que sean expuestas ambas informaciones sobre bases homogéneas.

Asimismo, puede resultar de utilidad incluir más períodos en la comparación, con el objeto de facilitar el análisis de las variaciones (por ejemplo, saldos trimestrales del período bajo análisis y eventualmente los saldos trimestrales del ejercicio anterior especialmente en los casos de empresas cuyas actividades se encuentran fuertemente afectadas a factores estacionales).

- b) análisis de la composición vertical (participaciones de cada rubro respecto de saldos representativos tales como Activo total o Ventas) complementan al anterior ayudando al auditor en su tarea de detectar áreas a considerar en su auditoría observando la proporción que guardan en relación, por ejemplo, al total de activos o total de ventas y su variación respecto del ejercicio anterior o períodos tomados para el análisis.
- c) índices financieros: los índices que interesan en mayor medida al auditor externo en esta etapa son:

solvencia, liquidez, endeudamiento: útiles para evaluar la vigencia del principio de empresa en marcha,

- rentabilidad: en caso de pérdidas alertarían al auditor sobre la posibilidad de que ciertos activos hayan perdido su capacidad de generar ganancias,
- rotación de créditos y bienes de cambio: las disminuciones en estos índices podrían indicar problemas en las cobranzas o en la realización del stock que llevarían, por ejemplo, a dar un énfasis adicional al auditor externo en la aplicación de los procedimientos de auditoría para validar las suficiencias de las provisiones para deudores incobrables y obsolescencia respectivamente.

Otras técnicas de revisión analítica que pueden aplicarse en esta etapa de planificación son:

- comparación de los balances internos (mensuales o trimestrales) con los presupuestos.

Esta comparación es particularmente útil en aquellas empresas que deben cumplir en forma rigurosa con los resultados comprometidos en el presupuesto anual y cuyo incumplimiento a la fecha de la planificación pueda hacer preveer al auditor un mayor riesgo, a la fecha de cierre de los estados contables, de desfases en los cortes de ventas, insuficiencia de las provisiones contables, omisión de provisionar gastos, etc., por lo que de existir este mayor riesgo deberá reforzar los procedimientos de auditoría fuertes en detectar este tipo de errores u omisiones.

- b) determinación de relaciones entre los saldos de las cuentas patrimoniales o de resultados y datos operativos (por ejemplo, ventas sobre unidades vendidas),
- c) análisis comparativo (sobre bases mensuales o trimestrales) de unidades producidas, vendidas, mermas de producción, empleados, etc.).

Es importante remarcar que, de acuerdo con lo mencionado en el punto 2, todas estas relaciones o comparaciones deberán ser debidamente analizadas e interpretadas para que puedan ser consideradas de utilidad. Para ello, el auditor deberá encontrar justificadas explicaciones a las variaciones en las comparaciones y relaciones preparadas consultando a los distintos funcionarios del cliente y, apoyándose en el conocimiento que tiene de la empresa, sobre los cambios en las políticas (contables, comerciales, financieras); el impacto de los factores internos y externos de la economía sobre las operaciones de su cliente (caída de la demanda interna, controles de precio, incremento en los precios de las materias primas importadas, etc.), teniendo a su vez en cuenta la posibilidad de que existan errores contables en los saldos analizados.

Un aspecto de importancia es definir el alcance que tendrá la revisión analítica en esta etapa preliminar, entendiéndose por alcance no solamente la cantidad y variedad de pruebas que efectuará sino también que profundidad le dará al análisis de las variaciones y diferencias encontradas. Como toda prueba de auditoría la extensión de las pruebas dependerá de la relación costo-beneficio, es decir el costo de llevar a cabo las pruebas (medidas en términos

de horas de auditoría) versus el beneficio que proporcionan (medido en términos de disminución del riesgo de auditoría). A diferencia de otras pruebas de validez o sustantivas que proporcionan evidencia sobre los distintos objetivos de auditoría, en este caso la medición del beneficio es difícil de evaluar pues no se relaciona con el riesgo de un rubro en un objetivo en particular sino de ayudar a determinar un enfoque de auditoría que a su vez deberá servir para disminuir el riesgo total a niveles aceptables, empleando la menor cantidad de horas posibles.

El alcance dependerá entonces de una cuestión de criterio por parte del auditor en cuya evaluación deberá tener en cuenta factores adicionales tales como:

- a) la revisión analítica preliminar ayuda al auditor externo a conocer el negocio de su cliente (comportamiento de los productos en el mercado; impacto en los resultados del cliente de la coyuntura económica, tasas de interés positivas, tipos de cambios, etc.)
- b) le da una mayor presencia al auditor en empresas de cierto volumen, al tomar contacto en su tarea de obtener adecuada explicación de las variaciones, con funcionarios normalmente no vinculados a la tarea de auditoría externa (funcionarios del área comercial, producción y financiera).
- c) cuando se diseñan las pruebas de revisión analítica en esta etapa, deberá tenerse presente la calidad de la información a relacionar, pues si se carece de información confiable, puede no resultar de utilidad la aplicación de una revisión analítica preliminar.

#### 4. LA REVISION ANALITICA COMO PRUEBA DE VALIDEZ O SUSTANTIVA

La revisión analítica puede ser aplicada como prueba sustantiva para reunir elementos de juicio válidos que sustenten objetivos de auditoría como los de valuación, existencia, acrecimiento, etc., según el tipo de prueba (es decir, como alternativa o suplemento al muestreo sustantivo).

Como con todos los procedimientos de revisión analítica, normalmente implica comparar:

- a) lo que se anticipa, a través de una relación entre cuentas contables o entre éstas y datos operativos, que debería ser el valor de una partida,
- b) el valor contable ("según libros") de esa partida.

Cuando se efectúa una revisión analítica en esta etapa, el valor de auditoría, o sea la estimación del valor real de una cuenta o relación, debe ser independiente del valor en libros. Es decir, no se debe tratar de juzgar lo razonable del valor registrado sin primero desarrollar una estimación de lo que debiera ser en base a factores independientes (por ejemplo, si se quiere concluir sobre la razonabilidad del cargo de interés por los préstamos recibidos se debería comparar el capital promedio correspondiente por la deuda con la tasa de interés pactada según el contrato o la informada por el Banco).

En algunos casos, no será posible generar una estimación totalmente independiente y se deberá entonces evaluar la calidad de la evidencia de la prueba realizada teniendo en cuenta esa limitación.

La revisión analítica debe ser medida con criterios de exactitud parecidos a los que se usarían en una prueba basada en muestreo, y por lo tanto debe tenerse cuidado para asegurar que el análisis sea suficientemente preciso. La revisión analítica puede ser una herramienta de auditoría fuerte y eficaz cuando logra el grado de exactitud deseado de una manera más eficiente que las pruebas de validez o sustantivas alternas.

Las pruebas de revisión analíticas aplicables en esta etapa son variadas en cuanto al grado de seguridad que proporcionan y también en relación a su complejidad.

A continuación, se suministra un detalle de algunas pruebas de revisión analítica que el auditor puede aplicar:

##### a) Prueba de amortizaciones

Objetivo: valuación

Prueba: revisar el cálculo de las amortizaciones del período o ejercicio bajo el siguiente esquema (la sociedad amortiza año de alta completa).

Amortizaciones del ejercicio anterior

menos (-): amortización ejercicio anterior de:

- bienes dados de baja en este ejercicio
- bienes que completaron su vida útil en el ejercicio anterior

(=) 

---

 Subtotal

Por (x): coeficiente de variación IPMNG del año (índice cierre del ejercicio ÷ índice cierre del ejercicio anterior)

Mas (+): amortización actualizada altas del ejercicio.

Igual (=): amortizaciones del ejercicio

Esta prueba podrá efectuarse abierta por rubro o a nivel total de bienes de uso.

Otra forma global de probar el cálculo de las amortizaciones sería aplicar a los valores de origen actualizados las alícuotas de amortizaciones de la Sociedad (eliminados los bienes con vida útil extinguida).

Estas pruebas podrán adaptarse a períodos inferiores de un año y a otros regímenes de amortizaciones (año de baja, mes de alta, etc.)



Seguridad que proporcionan: su precisión es elevada, aunque para ello deben ser obtenidos todos los datos sobre bases confiables (en especial bienes con vida útil extinguida).

Beneficio: lleva poco tiempo de auditoría y reemplaza a la prueba de detalles, (revisión selectiva del cálculo de la amortización) de menor precisión y más costosa en términos de horas de trabajo. Es una de las pruebas denominadas de alta seguridad (ver punto 2 c).

#### b) Prueba de ingresos

Objetivo: comprobar la totalidad de las ventas o ingresos registrados a través de un cálculo global consistente en tomar unidades vendidas según información no contable (por ejemplo, estadísticas de ventas) por precio unitario de los bienes o servicios vendidos.

Seguridad que proporciona: depende del tipo de empresa y contexto económico en el que se desenvuelve. La prueba se vuelve más compleja a medida que se van agregando más productos o servicios con precios unitarios diferentes y no existe concentración en cuanto a significatividad, en unos pocos de ellos (de manera que con su solo análisis se cubra un porcentaje significativo de las ventas) así como también en épocas de alta inflación con cambios permanentes en las listas de precios. Estos factores pueden hacer poco recomendable la prueba por el tiempo de trabajo que demandará la elaboración de los datos y el análisis de las diferencias.

Independientemente de estos factores la seguridad de la prueba dependerá de la confiabilidad que nos merecen los datos no contables utilizados, para los cuales:

- 1) el auditor podrá someter esa información no contable a procedimientos de auditoría para corroborar su integridad,
- 2) el auditor podrá concluir sobre su integridad relacionando las unidades vendidas con el movimiento de stock, el cual es sometido a pruebas de auditoría. Por ejemplo, las unidades vendidas del producto objeto del cálculo global coinciden con las que surgen del movimiento de existencia inicial (validada en la auditoría del año anterior) más las compras del año (validadas por muestreo y/o confirmaciones de saldos) menos la existencia final (validada por el inventario físico). Cuanto más seguras sean las pruebas sobre estos movimientos más confiabilidad tendrá la prueba global. Por ejemplo, si las compras provienen de un solo proveedor podrán confirmarse las unidades adquiridas a ese proveedor en el ejercicio.

Beneficio: esta prueba puede servir a los propósitos de:

- 1) comprobar que todas las operaciones de venta han sido registradas y que no se han registrado más operaciones que las existentes,
- 2) las ventas han sido facturadas a los precios correctos,

3) los montos de las ventas han sido correctamente determinadas (precio por cantidad),

4) la información sobre ventas ha sido correctamente procesada.

Estos objetivos normalmente son cubiertos por el auditor a través de la evaluación y prueba de los sistemas de control (a efectos de satisfacerse del objetivo de integridad de la información contable) y de pruebas sustantivas (bajo la forma de muestreo con documentación de respaldo).

Dado que esta prueba cumple con los mismos objetivos y dependiendo de la confiabilidad que en cada caso le es aplicable, puede reemplazar a las anteriores, resultando beneficiosa su aplicación por la menor cantidad de horas que lleva su realización, y porque al permitir concluir sobre la totalidad de las operaciones logra una mejor evidencia de auditoría.

Es más, en algunas ocasiones puede servir como prueba compensatoria ante controles ineficaces que no permiten asegurar la integridad de la información contable en este ciclo.

#### c) Análisis de los márgenes de utilidad

Objetivo: a través del análisis comparativo de los márgenes de utilidad de un período determinado con el margen estándar de la sociedad detectar:

- 1) errores en los montos de venta (omisión de registrar ventas, ventas inexistentes, ventas mal procesadas, etc.),
- 2) errores en la determinación del costo de ventas (errores de valuación, bienes vendidos por los que se omitió registrar el costo de ventas, etc.).

Seguridad que proporciona: limitada, pues las variaciones pueden obedecer tanto a errores contables como a situaciones derivadas de la operatoria de la sociedad, además de que se están relacionando dos cifras de los estados contables que pueden contener el mismo error (por ejemplo omisión en las registraciones de la venta y del costo de ventas respectivo).

La limitación es más evidente en economías con altas tasas de inflación donde precios de venta y costos no cambian al mismo tiempo y en la misma proporción, y a su vez, la contabilidad tiene dificultades para reconocer con precisión la variaciones en los precios (un ejemplo de esta distorsión es la obtención del costo de ventas por diferencia patrimonial cuando las existencias son valuadas a valores corrientes).

Beneficio: en la medida que la información que proporcionan no esté distorsionada por lo mencionado precedentemente pueden reducir el alcance de otras pruebas sustantivas que lleven al mismo objetivo. No debe ser utilizado como única prueba.

d) Relaciones entre cuentas contables que deben seguir un comportamiento lógico

Las más comunes son:

- comisiones/ventas
- ingresos brutos/ventas
- cargas sociales/remuneraciones
- débito fiscal IVA/ventas
- devoluciones/ventas
- intereses/cuentas patrimoniales (a pagar/cobrar)
- Diferencia de cambio/cuentas patrimoniales

Objetivo: validación de los saldos de las cuentas que guardan relación lógica con otras partidas de los estados contables. En el caso particular de la relación entre devoluciones/ventas importa el análisis de los meses posteriores al cierre del período o ejercicio a efectos de detectar relaciones inusuales en estos meses que puedan significar ajustes a las ventas del período/ejercicio auditado.

Seguridad que proporcionan: son seguras en la medida que la relación esperada no esté sujeta a varios factores. Por ejemplo, si existen distintos niveles de comisiones o se abonan comisiones a partir de determinado monto de ventas la prueba se complica, ofrece menos seguridad y puede resultar conveniente reemplazarla por pruebas de detalles.

Otro aspecto a tener en cuenta es si los saldos contables, objeto de las relaciones no se encuentran distorsionados por errores de imputación, lo que de conocerse a priori debería llevar al auditor a evaluar la conveniencia de aplicar revisión analítica dado que el auditor no puede proponer ajustes basados en cálculos globales que no le proporcionan datos sobre los errores específicos. En muchas ocasiones el plan de cuentas de la sociedad limita la posibilidad de diseñar una prueba confiable. Por ejemplo, si se netean en una única cuenta los intereses (por devengamiento de préstamos a cobrar y a pagar) es poco probable que dé buen resultado una prueba global basada en la comparación del cargo neto de intereses en relación al capital neto (activo menos pasivo) que devenga interés.

En el caso particular de la auditoría de Entidades Financieras la verificación de la razonabilidad de los cargos mensuales en concepto de ajustes e intereses constituye una prueba importante para el auditor externo que requiere una tarea de depuración previa de los datos para no distorsionar los resultados de la relación. Básicamente deben tenerse en cuenta:

1) Efectuar aperturas (intereses y capitales) por tipos de préstamos, especialmente si están sujetos a diferentes tasas de interés (por ejemplo no es aconsejable agrupar los adelantos en cuenta corriente con los descubiertos pues las tasas son diferentes),

- 2) utilizar en el denominador de la relación capitales promedios y no saldos a la fecha de la comparación pues de lo contrario las variaciones que se hayan producido en los saldos de cada uno de los días del mes, si son significativos, afectarán la relación,
- 3) analizar cuidadosamente antes de aplicar la relación las operaciones ajustables. Si bien la tasa de ajuste debería practicarse sobre los saldos de inicio, los movimientos operados en el mes (altas y cancelaciones) merecen ser considerados por separado,
- 4) deben tenerse en cuenta los préstamos por los que no se devengan intereses (por problemas de cobrabilidad) o devengan a una tasa preferencial,
- 5) los intereses por préstamos en moneda extranjera conviene que sean relacionados con los capitales promedio en la moneda de origen en que fueron pactados a efectos de evitar la distorsión que significa el cargo mensual de la cuenta de resultados que incluye la diferencia de cambio por la revaluación de los intereses a cobrar o a pagar no vencidos.

Beneficio: en la medida que puedan ser consideradas seguras reemplazan a las pruebas de detalle (basadas en el test de cálculos o con documentación de respaldo) mejorando el enfoque de auditoría pues dado que permiten llegar a una conclusión sobre la razonabilidad de totalidad de lo registrado logran reducir el riesgo de auditoría empleando a la vez menos horas de auditoría en su desarrollo.

Asimismo, permite al auditor externo, al igual que la prueba global de ventas, ampliar sus conocimientos sobre las operaciones de su cliente y su impacto sobre las cifras contables.

e) Análisis de la evolución de los sueldos y jornales

Objetivo: esta prueba consiste en calcular globalmente el monto de los sueldos y jornales partiendo de un mes base y teniendo en cuenta las variaciones producidas. Es decir, el total de sueldos del mes 2 debería ser igual al del mes 1 por el incremento en las remuneraciones habido en ese mes. De producirse altas o bajas de personal deberán adicionarse o restarse de la base respectivamente. Cuando la cantidad de personal es elevada esta relación conviene que sea efectuada computando valores unitarios. Por ejemplo, si el total de remuneraciones en el mes base asciende a \$ 1.000.000 y el total del personal a 250 empleados, el sueldo unitario sería de \$ 4.000. Luego los movimientos de personal en la medida que no sean significativos (altas o bajas) se tomarían a ese valor unitario.

Seguridad que proporciona: son seguras en la medida que:

- a) no existan importantes modificaciones en la nómina,
- b) los incrementos de remuneraciones otorgados consisten en un porcentaje fijo a todo el personal o a la sección/departamento cuyos importes registrados se desea controlar (en cambio, los aumentos por

mérito o el otorgamiento de porcentajes de aumentos diferentes según convenios colectivos, afectan la relación).

De darse las condiciones de seguridad mencionadas esta prueba resulta positiva para el auditor pues permite reemplazar a las pruebas de detalle (inspección de documentación de respaldo, revisión de cálculos de liquidación de remuneraciones, etc.) con las consideraciones mencionadas en el punto d).

#### f) Índices de rotación

Objetivo: interesan al auditor básicamente:

- 1) rotación créditos
- 2) rotación bienes de cambio
- 3) rotación cuentas a pagar

Seguridad que proporcionan: limitada dado que constituyen relaciones entre saldos contables, probablemente la existencia de un error u omisión de registración, afectará ambas partidas y no serán detectadas entonces en esta revisión.

Beneficio: en general su preparación insume poco tiempo pero no constituyen por sí índices confiables para suprimir o reducir el alcance de otras pruebas sustantivas.

#### g) Otros

Existen algunas otras relaciones que son aplicables según el tipo de empresa y actividad. Por ejemplo, en empresas industriales, las relaciones entre el material consumido y las unidades producidas y su comparación con los estándares de la sociedad (o inclusive de la industria si se dispone de los datos); entre las mermas o la producción defectuosa y las unidades producidas, o a nivel de valores, la evolución de la composición de los gastos de fabricación dentro del costo de producción comparado con el ejercicio anterior y/o entre períodos intermedios, etc.

Estas relaciones ayudan a detectar errores de registración en los costos de ventas, ventas no registradas, faltantes de productos terminados, etc., pero requieren ser complementados por otras pruebas sustantivas. Es decir, rara vez cumplen por sí solas con los objetivos de auditoría propuestos aunque permitan reducir en la mayoría de los casos el alcance de las pruebas de detalle.

Otra prueba analítica a considerar es el análisis de variaciones de saldos entre ejercicios/períodos descrito en el punto 3.

El análisis conceptual en esta etapa podría ser aplicado a rubros sin importancia relativa en los estados contables (por ejemplo, gastos pagados por adelantado) y que por lo tanto no justifican la aplicación de pruebas de auditoría específicas (por ejemplo muestreo), a menos que de este análisis conceptual surjan variaciones anormales que pueden indicar errores que aunque individualmente no resultan materiales, deberían ser

detectados por el auditor para acumularlas en sus planillas de diferencias de auditoría.

#### h) Conclusión de la prueba

Un aspecto de importancia en la aplicación de las pruebas de revisión analítica es, hasta que punto el auditor considera el resultado de la prueba como satisfactorio y a partir de que monto considerará que la diferencia deberá ser objeto de investigación. A efectos de no verse influenciado por el resultado de la prueba es conveniente que el auditor fije un valor pre-determinado como monto máximo aceptable de desvío.

Una vez que las variaciones significativas entre el resultado esperado y el actual han sido investigadas, se debe evaluar la evidencia obtenida. Por ejemplo, la fluctuación significativa puede obedecer a una prueba mal diseñada que no consideró un factor clave en la determinación del saldo de una cuenta, en forma alternativa la variación puede resultar por errores u omisiones en los datos fuente. En ambos casos se requerirá más trabajo sustantivo en la forma de una revisión analítica rediseñada, o puede ser necesaria una prueba de detalles.

Cuando se obtengan explicaciones de las fluctuaciones significativas por parte de la gerencia, el auditor debe buscar evidencia corroborativa que sustente esas explicaciones. Dependiendo del tamaño y naturaleza de la variación, la evidencia corroborativa puede tomar la forma de un examen de un número limitado de transacciones para confirmar o refutar las explicaciones de la gerencia, o puede extenderse a una prueba de detalles (muestreo).

Si las variaciones significativas no pueden ser justificadas, los procedimientos de revisión analítica no proporcionan evidencia que sustente una reducción en la extensión de las pruebas de validez o sustantivas.

## 5. LA REVISIÓN ANALÍTICA DE LOS ESTADOS CONTABLES

La revisión analítica es útil que sea aplicada en la etapa final de la auditoría, cuando ya se encuentran preparados los estados contables. La revisión en esta etapa consiste simplemente en analizar comparativamente los saldos expuestos en los estados contables de este ejercicio con los del año anterior con el objetivo de detectar posibles inconsistencias, errores o cambios en su confección.

Esta tarea se ve facilitada en aquellas sociedades que, de acuerdo con las Resoluciones Técnicas 8 y 9 deben presentar en forma comparativa los estados contables del ejercicio con los del anterior, pero no se limita sólo a éstas, pues la

comparación con el objetivo mencionado en el párrafo anterior, debería ser efectuada de todas maneras por el auditor.

De este modo pueden detectarse errores de clasificación (omisión de aperturas de saldos en corrientes y no corrientes), o información inconsistentemente preparada respecto de ejercicios anteriores (por ejemplo, no apertura del saldo de deudores

varios), o errores de preparación (por ejemplo, no reclasificación al pasivo de los saldos acreedores de bancos).

## 6. ASISTENCIA POR COMPUTADORA

Si la utilización del computador para propósitos de auditoría ha sido lo que más ha revolucionado los enfoques de los auditores externos en las últimas décadas, la aparición de computadoras personales (PC) cada vez más accesibles en términos de costo y de facilidad de empleo sin duda está provocando en la actualidad una innovación todavía mayor en lo que a técnicas de auditoría se refiere.

Este efecto será mayor en la medida que las PC puedan comunicarse con el computador central como ya viene sucediendo, aun difiriendo en marcas y modelos.

Respecto a las técnicas de revisión analítica, la utilización de un PC facilita su aplicación en la medida que el auditor ahorra el tiempo que demanda el cómputo de las variaciones y obtención de las relaciones.

El auditor sólo invertirá tiempo en el desarrollo original de la planilla de cálculo y luego en sucesivos ejercicios sólo se limitará a ingresar datos y actualizar el programa en caso que corresponda.

Más aun la tediosa y poco gratificante tarea de ingresar datos puede ser obviada si, tratándose de una PC compatible directa o indirectamente con el computador central del cliente, se pueden "bajar" los datos de los archivos a la PC.

Evidentemente en la medida que la aplicación de las computadoras personales se haga extensiva a la auditoría, la revisión analítica se convertirá en una prueba todavía más efectiva pues manteniendo intactos sus beneficios reduce las horas utilizadas en su confección.

## 7. BENEFICIOS ADICIONALES

Sin duda que una de las aspiraciones lógicas de todo auditor externo es convertirse adicionalmente en asesor de negocios de su cliente, como forma de satisfacer, de manera más amplia las expectativas que éste tiene para con su trabajo.

En otras palabras el cliente normalmente espera que el auditor externo busque y le proponga sugerencias o recomendaciones para que su empresa pueda mejorar sus sistemas contables, controles internos, operaciones u otras áreas relacionadas con sus negocios.

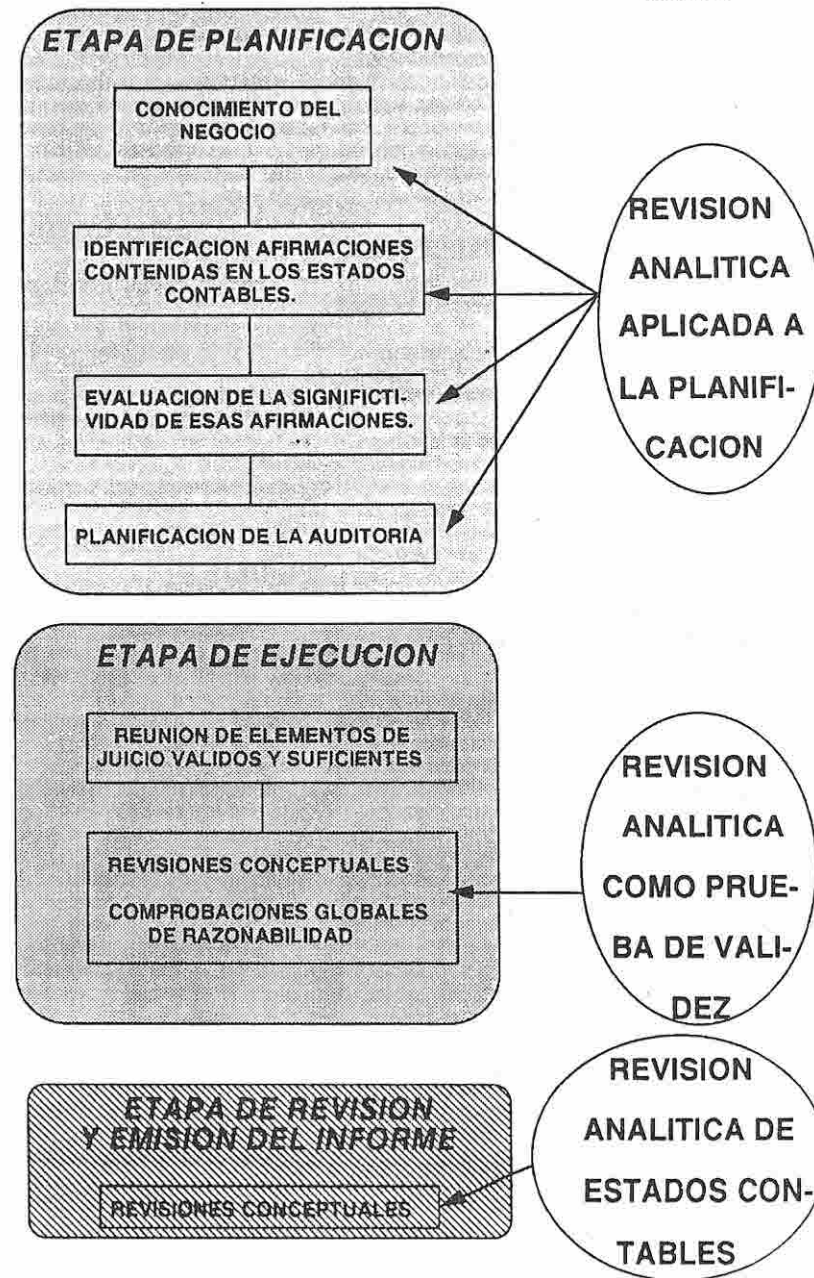
En este aspecto la revisión analítica, permite, además de beneficiar el proceso de auditoría en la forma mencionada en los puntos anteriores, obtener una mayor comprensión del negocio del cliente a través de las respuestas que obtiene a los distintos interrogantes planteados en sus análisis de variaciones y relaciones de datos.

Complementariamente el auditor puede, como servicio adicional, emitir un informe extenso con el análisis de los estados contables (que incluya índices, relaciones, variaciones, tendencias) ya sea para presentar a su cliente (como servicio adicional) o a terceros una vez convenido con éste la necesidad de su emisión.

## LA REVISION ANALITICA Y EL PROCESO DE AUDITORIA

PROCESO DE AUDITORIA SEGUN RT 7

APLICACION DE PROCEDIMIENTOS DE REVISION ANALITICA



Anexo I

1.-Caso práctico de revisión analítica aplicada a la etapa de la planificación.

a) Datos sobre la situación económica de la empresa:

"El Caliper S.A." es una empresa nacional dedicada a la fabricación y venta de repuestos para la industria automotriz que cierra sus estados contables el 30-09-X2.

La comercialización la efectúa a través de ventas directas a terminales automotrices y actuando además en el mercado de reposición (repuestos).

"Caliper S.A." comenzó a partir de enero de 19X1 a exportar sus productos, actividad que fue recibiendo creciente impulso debido a la crisis operada en la industria automotriz local. Estas exportaciones se efectúan únicamente a los EEUU a través de un representante en dicho país. La cobranza de estas exportaciones se produce contra el embarque de la mercadería. A partir de octubre de 19X1 el PEN autorizó el pago de reembolsos a los exportadores. La sociedad está exenta del IVA.

La participación en el mercado local es del 30%. Dada la crisis que se menciona en el punto anterior y que se traduce en el alargamiento de los plazos de cobranza, dificultad en el reconocimiento y posterior cobro de intereses punitivos por las cuentas vencidas, la gerencia de la sociedad decidió en abril de 19X2 no incrementar los límites de crédito, sufriendo estos, a partir de entonces, una disminución en términos reales.

Las condiciones de venta de la sociedad, que no variaron respecto al ejercicio anterior, eran las siguientes:

-terminales 20 días fecha factura  
-repuesteros 45 días fecha factura

El Caliper posee el 99% de las acciones de "Bridle S.A." que se dedica a la fabricación de líquido de freno y refrigerante.

b) Datos sobre los estados contables

Ud. se encuentra en la etapa de planificación y debe proceder al análisis de los siguientes estados contables (datos reexpresados en moneda del 30-06-X2):

	30-09-X1	30-06-X2
<b>Balances generales</b>		
Caja y Bancos (1)	279.212	181.366
Inversiones (2)	17.760	708.000
Créditos comerciales (3)	1,045.130	989.291
Otros créditos (4)	184.018	271.032
Bienes de cambio (5)	2,859.474	3,128.656
Inversiones permanentes (6)	2,730.535	2,660.456
Bienes de uso (7)	7,845.074	7,825.953
Total del activo	<u>14,961.203</u>	<u>15,764.754</u>
Proveedores locales (8)	448.300	324.318
Deudas intercompañías (9)	5,078.049	5,926.776
Deudas bancarias (10)	595.854	1,548.428
Sociales y fiscales	748.514	811.795
Total del pasivo	<u>6,870.717</u>	<u>8,611.317</u>
Capital social	4,390.000	4,390.000
Reserva legal	200.000	200.000
Resultados no asignados (11)	3,500.486	2,563.437
Total del patrimonio neto	<u>8,090.486</u>	<u>7,153.437</u>
Total	<u>14,961.203</u>	<u>15,764.754</u>

Estados de Resultados	30-09-X1	30-06-X2
Ventas (12)	12,845.058	6,901.842
Costo de ventas (13)	<u>(11,200.429)</u>	<u>(7,304.000)</u>
Margen bruto	1,644.629	(402.158)
Gastos de comercialización (14)	(571.789)	(428.000)
Gastos de administración (14)	(713.679)	(485.000)
Resultados financieros y por tenencia (incluye el R.E.I.) (15)	135.383	(18.000)
Otros ingresos (16)	40.982	(223.004)
Otros gastos	<u>(1.162)</u>	<u>-</u>
Resultado del ejercicio / período	<u>534.364</u>	<u>(1,556.162)</u>

- (1) La disminución obedece a un saldo en descubierto en el Banco Nación por Pesos 250.000.
- (2) El incremento se debe a BONEX ingresados de Bridle S.A. en concepto de alquiler que se entregaron al Banco Provincia en garantía de un préstamo recibido.
- (3) La apertura de los créditos comerciales es la siguiente:

	30-09-X1	30-06-X2
locales		
* terminales	362.010	310.860
* repuesteros	703.120	657.231
exportación	-	41.200
	<u>1,065.130</u>	<u>1,009.291</u>
menos previsión ds. incobrables	<u>20.000</u>	<u>20.000</u>
	<u>1,045.130</u>	<u>989.291</u>
(4) Compuestos por reembolsos de exportación	-	252.912
otros	184.018	18.120
	<u>184.018</u>	<u>271.032</u>

Los reembolsos de exportación son liquidables a los 15 días de cobrada la exportación (se recupera el 10 % del valor FOB al tipo de cambio de la fecha de embarque)

(5) Apertura de los saldos:

	30-09-X1	30-06-X2
Materias primas	1,338.700	1,558.900
Productos terminados	<u>1,520.774</u>	<u>1,569.756</u>
	<u>2,859.474</u>	<u>3,128.656</u>

A su vez, la apertura de productos terminados es la siguiente:

	unidades	%	C.U.	unidades	%	C.U.
campanas traseras	102.090	26,2	3,9	108.500	27,0	3,9
mazas	22.920	18,3	12,1	18.010	16,2	14,1
discos	72.900	16,5	3,4	72.677	10,2	2,2
cubetas	43.560	12,3	4,3	36.228	10,4	4,5
diafragmas de freno	2.202	4,8	33,0	7.056	14,9	33,1
bujías	34.800	16,7	7,3	35.380	16,5	7,3
otros (varios)	-	5,2	-	-	4,8	-
		<u>100,0</u>			<u>100,0</u>	

La sociedad valúa sus stocks al costo de reposición

(6) Bridle SA cierra sus estados contables el 30-09-X2 y tuvo durante el periodo oct X1 - jun X2 una utilidad de \$ 350.000.-

(7) El único movimiento producido en bienes de uso es una baja por venta de una maquinaria que tenía un valor residual actualizado al 30-09-X1 de \$19.121.- (a valores junio X2).

(8) La disminución en el saldo obedece a que ya no figuran como proveedores los abastecedores de materias primas para la producción de diafragmas de freno, producto discontinuado a partir de octubre X1.

(9) El incremento se debe a la facturación hecha por Bridle de los intereses por el saldo en la cuenta corriente entre ambas sociedades. (por el período octubre X1, - junio X2 facturó \$250.000.-). En julio X2 el Directorio de Bridle decidió suspender el devengamiento para no incrementar peligrosamente el saldo a cobrar.

(10) Incremento por una deuda bancaria contraída con el Bco. Provincia.

(11). Sin movimientos en el periodo

(12) Apertura de la cifra de ventas:

	30-09-X1	30-06-X2
mercado local		
* terminales	6,203.158	3,110.870
* repuesteros	5,301.020	1,660.972
exportación (*)	<u>1,340.880</u>	<u>2,130.000</u>
	<u>12,845.058</u>	<u>6,901.842</u>

(\*) Incluye al 30-09-X1 pesos 193.640 de reembolsos de exportación.

Apertura por unidades

	30-06-X1		30-06-X2	
	unidades	Valores	unidades	Valores
campanas traseras	859.130	3,853.200	521.100	2,071.753
mazas	162.000	2,273.865	124.600	966.245
discos	473.800	1,855.906	295.500	980.230
cubetas	324.940	1,602.134	201.980	865.098
diafragmas de freno	16.720	630.900	10.500	314.839
bujías	328.000	2,061.688	194.900	1,358.000
otros (varios)	-	<u>567.365</u>	-	<u>345.677</u>
		<u>12,845.058</u>		<u>6,901.842</u>

(13) Apertura del costo de ventas

	30-09-X1	30-06-X2
Consumo materias primas	<u>6,202.630</u>	<u>4,093.129</u>

	30-09-X1	30-06-X2
Gastos de fabricación		
Mano de obra	2,543.987	1,667.507
Cargas sociales	1,075.987	703.343
Amortizaciones	470.700	-
Seguros	76.346	51.675
Fletes	45.907	99.674
Energía eléctrica	102.100	65.275
Diferencia de inventario	-	185.957
Otros	<u>448.890</u>	<u>486.422</u>
	<u>5,027.917</u>	<u>3,259.853</u>
Apertura del costo de ventas por producto:		
campanas traseras	3,359.867	1,976.039
mazas	1,995.290	1,679.310
discos	1,659.036	930.241
cubetas	1,370.800	800.399
diafragmas de freno	544.178	308.700
bujías	1,765.300	1,300.400
otros	<u>505.958</u>	<u>308.911</u>
	<u>11,200.429</u>	<u>7,304.000</u>

(14) Apertura de los gastos de Administración y Comercialización

	30-09-X1		30-06-X2	
	Administ.	Comerc.	Administ.	Comerc.
Honorarios y ret. al Direct.	89.530	25.134	70.210	19.700
Sueldos	230.123	106.342	175.100	80.300
Cargas sociales	97.458	45.100	76.170	34.011
Comisiones	-	51.200	-	49.300
Amortizaciones	123.345	20.200	-	-
Deudores incobrables	-	65.900	-	-
Impuestos	38.700	25.500	20.400	70.800
Honorarios	45.200	-	75.600	-
Fletes y acarreos	-	70.370	-	40.200
Publicidad	-	80.900	-	103.000
Otros	<u>89.323</u>	<u>81.143</u>	<u>67.520</u>	<u>30.689</u>
Totales	<u>713.679</u>	<u>571.789</u>	<u>485.000</u>	<u>428.000</u>

(15) Los resultados financieros y por tenencia se exponen en un único capítulo en el Estado de Resultados

(16) Apertura otros ingresos

	30-09-X1	30-06-X2
Resultado venta bienes de uso	40.982	-
Indemnizaciones por despido	-	(135.000)
otros egresos	-	<u>(88.004)</u>
	<u>40.982</u>	<u>(223.004)</u>

SE PIDE:

- determine los índices y relaciones que considere necesarios para efectuar la revisión analítica en la etapa de planificación.
- determine las variaciones o situaciones por las que efectuaría investigaciones adicionales.
- defina las áreas o rubros que de acuerdo con los datos dados deben ser objeto de un seguimiento especial en el desarrollo de la auditoría

**SOLUCION**

Objetivo: el objetivo es analizar las variaciones en los saldos del estado de situación patrimonial y del estado de resultados de la última información disponible a la fecha de la planificación con los saldos de las mismas partidas al cierre del ejercicio anterior con el objeto de detectar rubros con saldos o variaciones en los saldos anormales que pueden indicar la existencia de posibles errores ó rubros con saldo poco significativo, o sin saldo, al cierre del ejercicio anterior que aparecen a la fecha preliminar con saldos materiales producto de nuevas transacciones, prácticas comerciales, modificaciones en las variables económicas, cambios en los criterios contables ó posibles errores de registración. A su vez la situación inversa puede indicar a demás de lo mencionado omisiones de registración. Todos estos factores deben ser tenidos en cuenta en la etapa de la planificación, a efectos de definir correctamente las áreas y los objetivos de auditoría en los cuáles el auditor pondrá el mayor énfasis en su examen, la confianza que depositará en los sistemas de control, y la elaboración del programa de trabajo. Las pruebas de revisión analítica que se aplican en esta etapa son:

a) análisis de variaciones horizontales y verticales:

	<u>30-09-X1</u>	<u>%</u>	<u>30-06-X2</u>	<u>%</u>	<u>Var.</u>
<b>Balances generales</b>					
Caja y Bancos	279.212	1.87	181.366	1.15	-35
Inversiones	17.760	0.12	708.000	4.50	3986
Créditos comerciales	1,045.130	6.98	989.291	6.28	-5
Otros créditos	184.018	1.23	271.032	1.72	47
Bienes de cambio	2,859.474	19.11	3,128.656	19.84	9
Inversiones permanentes	<u>2,730.535</u>	<u>18.25</u>	<u>2,660.456</u>	<u>16.87</u>	<u>-3</u>
total activo corriente	7,116.129	47.56	7,938.801	50.36	12
Bienes de uso	<u>7,845.074</u>	<u>52.44</u>	<u>7,825.953</u>	<u>49.64</u>	<u>-</u>
Total del activo	<u>14,961.203</u>	<u>100.00</u>	<u>15,764.754</u>	<u>100.00</u>	<u>5</u>
Proveedores locales	448.300	3.00	324.318	2.05	-28
Deudas intercompañías	5,078.049	33.94	5,926.776	37.60	17
Deudas bancarias	595.854	3.98	1,548.428	9.82	159
Sociales y fiscales	<u>748.514</u>	<u>5.00</u>	<u>811.795</u>	<u>5.15</u>	<u>8</u>
Total del pasivo	6,870.717	45.92	8,611.317	54.62	25
Capital social	4,390.000	29.35	4,390.000	27.85	-
Reserva legal	200.000	1.33	200.000	1.26	-
Resultados no asignados	<u>3,500.486</u>	<u>23.40</u>	<u>2,563.437</u>	<u>16.27</u>	<u>-26</u>
Total del patrimonio neto	8,090.486	54.08	7,153.437	45.38	-12
Total	<u>14,961.203</u>	<u>100.00</u>	<u>15,764.754</u>	<u>100.00</u>	<u>5</u>
<b>Estados de Resultados (*)</b>					
Ventas	12,845.058	100.00	9,202.456	100.00	-28
Costo de ventas	<u>(11,200.429)</u>	<u>(87.20)</u>	<u>(9,738.666)</u>	<u>(105.83)</u>	<u>-13</u>
Margen bruto	1,644.629	12.80	(536.210)	(5.83)	-
Gastos de comercialización	(571.789)	(4.44)	(570.667)	(6.20)	-
Gastos de administración	(713.679)	(5.56)	(646.667)	(7.03)	-9
Resultados financieros y por tenencia (incluye el R.E.I.)	135.383	1.05	(24.000)	(0.26)	-
Otros ingresos	40.982	0.32	(297.339)	(3.23)	-
Otros gastos	<u>(1.162)</u>	<u>(0.01)</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>-</u>
Resultado del ej. / período	<u>534.364</u>	<u>4.16</u>	<u>(2,074.883)</u>	<u>(22.55)</u>	<u>-</u>

	<u>30-09-X1</u>	<u>%</u>	<u>30-06-X2</u>	<u>%</u>	<u>Var.</u>
<b>Ventas (*)</b>					
mercado local					
* terminales	6,203.158	48.29	4,147.827	45.07	-33
* repuesteros	5,301.020	41.27	2,214.629	24.07	-58
exportación	<u>1,340.880</u>	<u>10.44</u>	<u>2,840.000</u>	<u>30.86</u>	<u>111</u>
	<u>12,845.058</u>	<u>100.00</u>	<u>9,202.456</u>	<u>100.00</u>	<u>-28</u>

**Apertura por unidades**

	<u>30-09-X1</u>			<u>30-06-X2</u>		
	<u>unidades</u>	<u>Valores</u>	<u>%</u>	<u>unidades</u>	<u>Valores</u>	<u>%</u>
campanas	859.130	3,853.200	30.00	694.800	2,762.337	30.02
mazas	162.000	2,273.865	17.70	166.133	1,288.327	14.00
discos	473.800	1,855.906	14.45	394.000	1,306.973	14.20
cubetas	324.940	1,602.134	12.47	269.307	1,153.464	12.53
diaf. de freno	16.720	630.900	4.91	14.000	419.785	4.56
bujías	328.000	2,061.688	16.05	259.867	1,810.667	19.68
otros (varios)	-	<u>567.365</u>	<u>4.42</u>	-	<u>460.903</u>	<u>5.01</u>
		<u>12,845.058</u>	<u>100.00</u>		<u>9,202.456</u>	<u>100.00</u>

	<u>precios unitarios</u>		<u>variaciones (%)</u>		
	<u>19X1</u>	<u>19X2</u>	<u>prec. unit.</u>	<u>unid.</u>	<u>valores</u>
campanas	4.49	3.98	-11	-19	-28
mazas	14.04	7.75	-45	-3	-43
discos	3.92	3.32	-15	-17	-30
cubetas	4.93	4.28	-13	-17	-28
diaf. de freno	37.73	29.98	-21	-16	-33
bujías	6.29	6.97	11	-21	-12
otros					-18

**Costo de Ventas (\*)**

	<u>30-09-X1</u>	<u>%</u>	<u>30-06-X2</u>	<u>%</u>	<u>Var.</u>
<b>Análisis composición del costo de producción</b>					
consumo de materias primas	6,202.630	55.23	5,457.505	55.67	-12
gastos de fabricación	<u>5,027.917</u>	<u>44.77</u>	<u>4,364.471</u>	<u>44.33</u>	<u>-14</u>
	<u>11,230.547</u>	<u>100.00</u>	<u>9,821.976</u>	<u>100.00</u>	<u>-13</u>

**Análisis composición gastos de fabricación**

	<u>30-09-X1</u>	<u>%</u>	<u>30-06-X2</u>	<u>%</u>	<u>Var.</u>
<b>Análisis composición gastos de fabricación</b>					
Mano de obra	2,543.900	50.60	2,223.336	51.15	-13
Cargas sociales	1,076.074	21.40	937.793	21.58	-13
Amortizaciones	470.700	9.36	-	-	-
Seguros	76.346	1.52	68.900	1.59	-9
Fletes	45.907	0.91	132.900	3.06	189
Energía eléctrica	102.100	2.03	87.035	2.00	-15
Diferencia de inventario	-	-	247.944	5.70	-
Otros	<u>712.890</u>	<u>14.18</u>	<u>648.563</u>	<u>14.92</u>	<u>-9</u>
	<u>5,027.917</u>	<u>100.00</u>	<u>4,346.471</u>	<u>100.00</u>	<u>-14</u>

Análisis del costo de ventas a nivel de producto

	30-09-X1	%	30-06-X2	%	var.
campanas traseras	3,359.867	30.00	2,634.719	27.05	-22
mazas	1,995.290	17.82	2,239.080	22.99	12
discos	1,659.036	14.81	1,240.322	12.73	-25
cubetas	1,370.800	12.24	1,067.198	10.96	-22
diafragmas de freno	544.178	4.86	411.600	4.23	-24
bujías	1,765.300	15.76	1,733.867	17.80	-2
otros	505.958	4.52	411.881	4.24	-18
	<u>11,200.429</u>	<u>100.00</u>	<u>9,738.666</u>	<u>100.00</u>	<u>-13</u>

Análisis del costo de ventas a nivel de producto (costo unitario)

	30-09-X1		30-06-X2	%	var.
campanas traseras	3.91		3.79		-3
mazas	12.32		13.48		9
discos	3.50		3.15		-10
cubetas	4.22		3.96		-6
diafragmas de freno	32.55		29.40		-10
bujías	5.38		6.67		24

Márgen bruto: análisis a nivel de producto

	30-06-X1	%	30-06-X2	%	Var.
campanas traseras	493.333	30.00	127.618		-75
mazas	278.575	16.94	-950.753		-
discos	196.870	11.97	66.651		-66
cubetas	231.334	14.07	86.266		-62
diafragmas de freno	86.722	5.27	8.185		-90
bujías	296.388	18.02	76.800		-74
otros	61.407	3.73	49.022		-20
	<u>1,644.629</u>	<u>100.00</u>	<u>(536.210)</u>	<u>100.00</u>	<u>-</u>

Gastos: análisis de variaciones

	Administración			Comercialización						
	30-09-X1	%	30-06-X2	%	Var.	30-09-X1	%	30-06-X2	%	Var.
Hon. y ret. al Dir.	89.530	13	93.613	15	5	25.134	4	26.267	5	5
Sueldos	230.123	32	233.467	36	1	106.342	19	107.066	19	1
Cs sociales	97.458	14	101.520	16	4	45.100	8	45.348	8	1
Comisiones	-	-	-	-	-	51.200	9	65.733	12	28
Amortiz.	123.345	17	-	-	-	20.200	4	-	-	-
Ds incob.	-	-	-	-	-	65.900	12	-	-	-
Impuestos	38.700	6	27.200	4	-30	25.500	4	94.400	17	270
Honorarios	45.200	6	100.800	16	123	-	-	-	-	-
Fletes y aca.	-	-	-	-	-	70.370	12	53.600	9	-24
Publicidad	-	-	-	-	-	80.900	14	137.334	24	70
Otros	89.323	12	90.027	13	1	81.143	14	40.919	6	-50
Totales	<u>713.679</u>	<u>100</u>	<u>646.667</u>	<u>100</u>	<u>-9</u>	<u>571.789</u>	<u>100</u>	<u>570.667</u>	<u>100</u>	<u>-</u>

(\*) Todas las cifras de cuentas del Estado de Resultados al 30 de junio de 19X2 han sido proporcionadas a 12 meses para posibilitar su comparación con las cifras del ejercicio finalizado el 30 de septiembre de 19X1.

b) Índices y relaciones

b)1) Rotación créditos

	30-06-X1	30-09-X2
- total:	$\frac{1,045.130 * 365}{12,845.058} = 30$ días	$\frac{989.291 * 270}{6,901.842} = 39$ días
- terminales:	$\frac{362.010 * 365}{6,203.158} = 21$ días	$\frac{310.860 * 270}{3,110.870} = 27$ días
- repuesteros:	$\frac{703.120 * 365}{5,301.020} = 48$ días	$\frac{657.231 * 270}{1,660.972} = 107$ días
- exportación:	$- * 365 = -$ días	$\frac{989.291 * 270}{2,130.000 - 193.640} = 138$ días

b)2) Rotación bienes de cambio

- materias primas:	$\frac{1,338.700 * 365}{6,202.630} = 78$ días	$\frac{1,558.900 * 270}{4,093.129} = 102$ días
- productos terminados:	$\frac{1,520.774 * 365}{11,200.429} = 49$ días	$\frac{1,569.756 * 270}{7,304.000} = 58$ días

Cálculo de la rotación por producto (tomando unidades):

	30-09-X1			30-06-X2		
	stock	venta	Rot.	stock	venta	Rot.
campanas traseras	102.090	859.130	43	108.500	521.100	56
mazas	22.920	162.000	51	18.010	124.600	39
discos	72.900	473.800	56	72.677	295.500	66
cubetas	43.560	324.940	49	36.228	201.980	48
diafragmas de freno	2.202	16.720	48	7.056	10.500	245
bujías	34.800	328.000	39	35.380	194.900	49

b)3) Análisis del margen bruto como porcentaje sobre ventas (por producto)

campanas traseras	12.80	5.20
mazas	12.25	-73.80
discos	10.61	5.10
cubetas	14.44	7.48
diafragmas de freno	13.70	1.95
bujías	14.38	4.24
otros	10.82	10.63
total	12.80	-5.82



b)4) Relaciones entre cargas sociales y remuneraciones

	30-09-X1	30-06-X2
<b>Producción</b>		
Cargas sociales	$\frac{1,076.074}{2,543.900} = 42.3$	$\frac{937.793}{2,223.336} = 42.2$
Remuneraciones		
<b>Administración</b>		
Cargas sociales	$\frac{97.458}{230.123} = 42.4$	$\frac{101.520}{233.467} = 43.5$
Remuneraciones		
<b>Comercialización</b>		
Cargas sociales	$\frac{45.100}{106.342} = 42.4$	$\frac{45.348}{107.066} = 42.4$
Remuneraciones		

C) Areas con variaciones significativas o anormales que requieren seguimiento.

En base al análisis de las variaciones efectuadas en los puntos anteriores surgen distintas áreas y/o rubros que requieren un seguimiento especial. Parte de este seguimiento lo constituye el mismo procedimiento de revisión analítica que por definición incluye no solo la obtención de las comparaciones y relaciones sino también el proceso de investigación posterior. Este proceso de investigación se conforma en esta etapa de la revisión analítica básicamente con:

- indagaciones a funcionarios del área operativa correspondiente (por ejemplo sobre nuevas operaciones, políticas comerciales, etc)
- observaciones (remodelación de edificios, reestructuraciones, etc)

Completado este proceso el auditor estará en condiciones de definir la planificación poniendo énfasis en aquellas áreas con variaciones inusuales o anormales que hayan quedado sin explicación, áreas o rubros que muestren variaciones o relaciones que indiquen potenciales problemas de contabilidad o auditoría (incobrabilidad, obsolescencia, venta a precios inferiores a los de costo, etc) áreas nuevas no contempladas en la auditoría del año anterior o viceversa, etc.

En este ejemplo práctico debe hacerse el siguiente seguimiento:

- (1) debe ponerse atención de que al cierre del ejercicio se efectúen las correspondientes reclasificaciones de saldos acreedores de bancos al pasivo.
- (2) hay un error de imputación, los Bonex no pertenecen a la empresa. Debe informarse a la Cía para que corrija e investigarse contra que cuenta se imputaron estos títulos recibidos en concepto de alquiler.
- (3) Las cuentas comerciales a cobrar muestran un exceso en los días promedio de venta en la calle respecto al 30-09-X1 y a los plazos de crédito otorgados por la sociedad. Debe investigarse si existen problemas de cobranzas, en particular en los repuesteros y de confirmarse este hecho se debe planificar un mayor énfasis en la aplicación de los procedimientos de evaluación de la cobrabilidad. Esta puede ser una posible área de conflicto dada la subjetividad que la constitución de toda previsión conlleva y que el cliente no ha modificado el monto de la misma.
- (4) Reembolsos de exportación: el saldo a cobrar al 30-06-X2 presenta una incoherencia pues supera al monto de reembolsos totales obtenidos de las exportaciones del periodo, revelando un posible error de imputación que debe seguirse. Además estos reembolsos se cobran a los 15 días por lo que el saldo parece excesivo en relación al periodo de cancelación de los mismos. Por otra parte se observa que en el Estado de Resultados los reembolsos están imputados en la cuenta Ventas lo que constituye un error pues deben exponerse por separado.

Otros: debe seguirse su evolución pues la importante disminución del periodo puede deberse a un error de clasificación. Debe seguirse este tema.

(5) Deben investigarse los siguientes temas:

a) importante disminución en la rotación de las materias primas. Si bien la rotación de este ítem es baja debe averiguarse si ésta menor rotación se debe a cambios en las condiciones de aprovisionamiento, obsolescencia o deterioro de algunos artículos que eleva el promedio del resto, errores de imputación o de valuación, etc.

b) leve disminución de la rotación de la mayoría de los productos terminados, deben analizarse las causas, y en particular el importante incremento en las unidades en stock de diafragmas de freno que revela una rotación anormal en relación al resto de los productos y a la misma relación al 30-09-X1. Esta situación indica un posible error de imputación.

c) disminución en el costo unitario de los discos lo que revela un posible error de imputación o valuación.

d) de acuerdo a lo mencionado en el punto (8) se discontinuará la producción de diafragmas de freno, por lo que deberá tenerse en cuenta al cierre del ejercicio el valor al cual podrán realizarse los saldos existentes a esa fecha.

e) el análisis de los márgenes de utilidad revela una importante caída en todos los productos por lo que deberá ponerse énfasis en la prueba costo mercado al cierre del ejercicio. De resultar los gastos directos de comercialización ser superiores al 5%, la mayoría de los productos terminados ya experimentarían problemas en la relación costo-mercado que deberían ser anticipados al cliente (previamente debe confirmarse esta situación con los precios de venta al 30-06-X2).

(6) Al valuarse la inversión al valor patrimonial proporcional la disminución en este rubro no resulta lógica pues en principio el único movimiento es la utilidad del ejercicio de Bridle S.A. que debió significar un incremento del saldo por el 90% de la misma. Debe seguirse el tema.

(7) El único movimiento en el rubro lo conforma la baja que justifica la disminución en el saldo neto de los bienes de uso por Pesos 19.121. Faltan computar las amortizaciones del periodo lo cual además afecta el costo de producción (esto deberá ser tomado en cuenta a su vez en el análisis mencionado en 5.e). Este error debe ser informado a la sociedad para su corrección.

(8) Sin observaciones. Podría obtenerse una apertura del saldo de los proveedores al 30-06-X2 y compararlo con la del cierre del ejercicio anterior a efectos de encontrar cambios de significación en la composición del mismo.

(9) La suspensión en el devengamiento de los intereses puede deberse a razones impositivas. Debe analizarse el tema en profundidad y concluir sobre el mismo.

(10) Debe verificarse que el incremento se deba al préstamo del Banco Provincia teniendo en cuenta el error mencionado en (2).

(11) El saldo de Resultados no Asignados no responde al saldo inicial menos la pérdida del periodo (3,500.486-1,556.162= 1,994.324 vs. 2,563.437 indica la existencia de un error que deberá ser investigado)

(12) Se verifica en general los datos obtenidos referidos a la recesión de la industria automotriz y al congelamiento de los límites de crédito a los repuesteros que llevó a disminuir el volumen de unidades negociadas (las ventas hacia éstos últimos cayó en mayor proporción que hacia las terminales, pese a lo cual y según lo mencionado en (5) no evitó incrementar el periodo de crédito) y observándose también una caída en los precios unitarios que afectaron los márgenes de utilidad. En este último aspecto resulta llamativo la caída del precio unitario promedio de venta en el periodo X1/X2 de las mazas (45% en valores) lo que estaría indicando un posible error contable. Obsérvese que también afecta el margen bruto de éste producto que es el único negativo, lo que podría indicar que se trata de una venta omitida de registrar. Asimismo ésta omisión, en

caso de poder ser confirmada, revelaría al auditor que ciertos controles internos no funcionan adecuadamente.

Debe ser analizado también el caso de las bujías que constituyen el único producto cuyo precio unitario promedio de venta en el periodo 19X1/X2 se incrementó respecto al mismo promedio del ejercicio anterior.

(13) Si se comparan los costos unitarios de ventas (promedios) del periodo X1/X2 respecto al ejercicio anterior se observa una disminución en los mismos con excepción de las mazas y las bujías, éste último con un incremento del 24% que no parece justificable. Respecto a las disminuciones debe tenerse en cuenta que la sociedad no ha computado, las amortizaciones que elevaría el costo unitario promedio en un 5% aproximadamente. No obstante si se comparan los costos unitarios de los productos terminados con los del costo de ventas se observan algunos ítems que requieren un seguimiento especial (por ejemplo el costo unitario de las unidades en existencia de cubetas es de 4.5 y el correspondiente al promedio del costo de ventas 3.96). Esta situación puede indicar un error en la actualización de las existencias finales (o valuación a reposición) que, al determinar la sociedad su costo de ventas aplicando la fórmula de  $EI+C+GF-EF=CV$ , incide sobre este último. Este error puede no interesarle al auditor en la medida que planifique pruebas sustantivas para probar la valuación de las existencias finales al cierre del ejercicio (incluido la actualización de las mismas), no obstante el conocimiento de errores y sus causas le permitirán una mejor diagramación de esas pruebas e inclusive solicitar con anticipación al cliente su corrección.

Respecto a los gastos de fabricación se observa que la sociedad imputó incorrectamente la diferencia de inventario dentro de éstos y que los fletes muestran un incremento excesivo respecto al cargo del ejercicio anterior por lo que deberá verificarse existencia de una causa que lo justifique. También será conveniente confirmar la disminución de la mano de obra y la energía eléctrica que, en principio, pueden deberse a la menor actividad.

(14) en los gastos de administración se observa una disminución de cierta significación en la cuenta impuestos que debe investigarse (debe indagarse sobre el cumplimiento de las obligaciones impositivas) y un crecimiento desmesurado de los honorarios. Los gastos de comercialización muestran crecimiento en las comisiones y la publicidad, que indica un mayor esfuerzo en la colocación de los productos y en la cuenta impuestos lo que resulta llamativo a la luz de la menor actividad comercial. Esta situación junto con la disminución observada en fletes pueden indicar errores de clasificación que afectan otros rubros (gastos de administración y fabricación respectivamente).

Estas variaciones deben ser analizadas y concluidas en cuanto a su razonabilidad así como también la de aquellas cuentas como sueldos que si bien se mantienen casi constante respecto al ejercicio anterior sus saldos pueden no reflejar los movimientos del periodo (por ejemplo bajas de personal)

(14) si bien el R.E.I. es obtenido por diferencia debe analizarse en forma general la razonabilidad del saldo teniendo en cuenta las posiciones monetarias mantenidas por la sociedad en el ejercicio, tasa de interés real pasiva devengada por los pasivos bancarios y otros cargos financieros.

(15) deben confirmarse las indemnizaciones por despido (que son otros egresos), en que sector y cuando se produjeron, porque no disminuyeron la cuenta de sueldos (que no muestra variaciones de significación respecto al ejercicio anterior), si la reducción de personal continuará y si afecta o afectará los controles internos vigentes al cierre del ejercicio anterior. Respecto a otros deberá obtenerse un detalle y explicación de lo allí imputado.

Conclusión: una vez realizadas estas pruebas y obtenidas las explicaciones e investigaciones correspondientes, el auditor estará en mejores condiciones para planificar su enfoque de auditoría (de confianza o no en los sistemas de control ) y

definir el tipo de pruebas de validez o sustantivas que aplicará, el alcance y si adelantará las mismas o no. Además podrá anticipar a su cliente ciertos errores que debe corregir o tareas que debe realizar para depurar ciertas cuentas contables.

Este ejercicio práctico constituye un caso teórico y la pruebas diseñadas son sólo un ejemplo de las que podrían aplicarse pudiendo entonces ser complementadas con otras o reducidas en su extensión. Como ya se ha definido el alcance de estas pruebas depende de la relación de costo-beneficio definida por el auditor y en eso influye el tipo de actividad del cliente (a mayor diversidad y complejidad mayor dificultad en las pruebas), su organización contable (si los balances intermedios no resultan de ninguna confiabilidad poca utilidad tiene su análisis), los cambios ocurridos en este periodo y lo representativo que sea el ejercicio anterior como factor de comparación con el presente ejercicio, esto último debe ser tenido en cuenta especialmente cuando se comparan cuentas o rubros del estado de resultados que incluyen la explicación de lo sucedido en los últimos 18 meses (como mínimo). El análisis del alcance no sólo se refiere al tipo de prueba a realizar sino también a la periodicidad de la comparación, es decir, si se compararán las cuentas de resultado según sus cargos agrupados en forma mensual, trimestral o anual, y una vez más esto depende de la relación de costo-beneficio definida por el auditor. Por último, un vez concluidas estas pruebas el auditor habrá conocido mejor las actividades de su cliente y estará en mejores condiciones de asesorarlo sobre aspectos no necesariamente relacionados con la auditoría.

b) Caso práctico de revisión analítica aplicada como prueba de validez o sustantiva

Usted es el auditor de Limpiolín SA y se encuentra en la etapa de ejecución de los procedimientos de auditoría y a tal efecto debe definir que procedimientos de revisión analítica aplicará y que grado de confianza va a depositar en ellos.

A tal efecto Usted dispone de los siguientes datos surgidos de la auditoría de la sociedad

Actividad: Elaboración y venta de productos de higiene

Accionistas: El 70% del paquete accionario pertenece a R. Torres, el resto está repartido entre varios accionistas locales.

Fecha de cierre del ejercicio: 30 de junio de 19X2

Objetivo del examen: Es el tercer año que usted se desempeña como auditor de Limpiolín S.A., habiendo emitido para los estados contables finalizados el 30 de junio de 19X0 y 30 de junio de 19X1 un dictamen favorable sin salvedades.

Limpiolín es una empresa sujeta al control de la IGJ de Capital Federal y está incluida dentro del art. 299 de la Ley 19550.

Otros datos sobre la sociedad

### I. NORMAS CONTABLES PROFESIONALES UTILIZADAS

La Sociedad cumple con las normas contables profesionales en vigencia en la Argentina, utilizando los siguientes métodos contables.

Inversiones en títulos públicos con cotización: a su valor de cotización neto de gastos estimados de venta

Bienes de cambio:

Costo de reposición o mercado el menor, excepto para mercaderías en tránsito que se encuentran valuadas a su valor de adquisición.

Bienes de uso:

Sistema amortización: Lineal, año de alta completa

Honorario de directores y síndicos: En el año en que se devengan los servicios.

Indemnizaciones por despido: se imputan a resultados en el ejercicio en que se producen o en casos de despidos masivos en el ejercicio en que se toma la decisión.

Sobrepuestos de inflación e intereses implícitos: los mismos no son segregados pues su monto se estima no significativo.

Estado de resultados: se expone según la alternativa "A" de la RT 9, excepto por la no segregación de los sobrepuestos de inflación e intereses implícitos según lo ya comentado.

Mensualmente se emite un balance de saldos en base a los valores históricos de las cuentas, excepto bienes de uso, que se ajusta por inflación con crédito a reserva por revaluación de bienes de uso.

Productos terminados. Trimestralmente se determina la valuación de los inventarios a costo última compra actualizada al cierre por índices específicos.

### II DATOS SOBRE LA OPERATORIA DE LA EMPRESA

#### a) Producción

Limpiolín S.A. es representante en Argentina de Cleanex Trust & Co. de Nueva York, teniendo la licencia para elaborar y comercializar en nuestro país su línea de productos.

Limpiolín S.A. importa de Cleanex Trust & Co. la materia prima esencial para la elaboración de sus productos pagando regalías a esta última por unidad producida. El resto de las materias primas y material de empaque utilizado es de origen nacional.

Artículos producidos por la Sociedad:

Crema dental : Pastucha

Crema dental : Muy Lejos

Champú anticaspa : Caspín

Champú para hombres : Entradex

Desodorante : Sudorín

Antisudorante : Barandol

Desod. de ambiente : Aire Fresco

Desod. en aerosol : Tufex

La Sociedad cuenta con un stock de aproximadamente 30 materias primas (algunas de las cuales son sustitutas) y 50 variedades de material de empaque.

En cuanto a los productos terminados los ocho artículos son producidos en 4 tamaños.

#### b) Comercialización

La Sociedad viene comercializando desde el inicio de sus actividades con distribuidores y mayoristas habiendo comenzado a operar con minoristas a partir de octubre de 19X1.

Los productos de la compañía están dirigidos a los sectores de medianos y bajos recursos de la población, siendo sus precios más accesibles y la calidad de los mismos algo inferiores a los de los competidores.

A partir de junio de 19X1 el mercado se mostró recesivo siendo la política de la Sociedad no trasladar a los precios en su totalidad el incremento operado en sus costos.

Se opera con aproximadamente 30 distribuidores en todo el país (la mercadería es retirada de planta por los mismos y se distribuyen en la capital o el interior, pues la sociedad no tiene agentes de venta en el interior). A partir de octubre de 19X1 se opera con comercios minoristas (farmacias y tiendas al por menor) sumando éstos al 30 de junio de 19X2 a aproximadamente 100 cuentas.

El promedio de las cobranzas es de 35 días. Sólo recibe documentos a cobrar de dos distribuidores. Acepta cheques con fecha adelantada.

Cleanex Trust & Co. exige como requisito para la contribución de sus productos el cumplimiento de presupuestos para lo cual Limpiolín S.A. confecciona trimestralmente los de venta, producción y efectivo. Mensualmente el Departamento de Contaduría de Limpiolín remite balances comparando los datos presupuestados con los reales.

Limpiolín tiene aproximadamente el 5% del mercado de pastas dentales y 4% de desodorantes y champúes.

En la promoción de sus productos se utiliza principalmente publicidad gráfica, aunque durante el último mes se repitió la publicidad televisiva de la pasta dental "Pastucha" utilizada para el lanzamiento del producto. Las condiciones de venta son: hasta 30 días, neto, por pagos antes de los 10 días se efectúan descuentos de hasta el 10% y luego de los 30 días se cobran intereses aunque no en todos los casos (depende del cliente)

#### c) Financiamiento

La sociedad trata de financiar sus activos inmovilizados con recursos propios y el capital de trabajo con préstamos a corto y largo plazo. El 1º de enero de 19X0 contrajo

una deuda en moneda extranjera con el Citibank N.A. Bahamas por USD 825.000 con vencimiento el 1º de enero de 19X4. El Banco impuso como requisito para su otorgamiento que la empresa no distribuya dividendos en efectivo hasta que se produzca su devolución.

Los intereses se pagan anualmente, el 1º de julio de cada año, adeudándose al 30 de junio de 19X2 USD 81.057 por este concepto. (al 30 de junio de 19X1 no se debían intereses).

A partir de abril de 19X2, y para financiar la construcción de un depósito para productos terminados, se gestionó una línea de crédito en australes con el Banco de Boston por pesos 1.200.000 que fue concedida en tres tramos a partir del 1º de junio de 19X2, el primero de los cuales fue por pesos 350.000. Como garantía de este préstamo se firmó una hipoteca de primer grado sobre el inmueble donde está construida la planta de la sociedad. Los intereses adeudados al 30 de junio de 19X2 por éste préstamo eran de pesos 28.562, los que fueron activados en obras en curso (la variación en el IPMNG del mes de junio fue del 5%).

A su vez se mantuvo la línea de crédito con el Banco Nación compuesta por dos préstamos, uno con tasa de interés vencida y el otro adelantada que al 30 de junio de 19X2 totalizaba pesos 5.450.000

Los pasivos comerciales al 30 de junio de 19X2 están compuestos por créditos documentarios por USD 328.571 por importación de mercaderías todos con vencimiento dentro de los 180 días y por regalías adeudadas por USD 194.400.

Estos constituyen los únicos pasivos en moneda extranjera, como cobertura para su cancelación la Sociedad adquirió USD 350.000 Bonos Externos 1984 (valor nominal)

Adjunto se exponen los saldos contables y otros datos referidos a la operatoria de la Sociedad

SE PIDE: a) determine y diseñe los procedimientos de revisión analítica que aplicaría para obtener evidencia sustantiva

b) determine la seguridad que proporcionan cada una de las pruebas elaboradas.

BALANCE GENERAL - Datos históricos con excepción de Bienes de uso y Títulos públicos (a valor de cotización) (en Pesos)

	30-06-X1	30-09-X1	31-12-X1	31-03-X2	30-06-X2
<b>ACTIVO</b>					
Caja y Bancos	81.168	48.610	112.432	136.676	202.372
Recaudaciones a depositar	9.260	10.460	13.620	12.913	15.667
Títulos públicos	-	-	-	280.750	449.200
Deudores por ventas	1.105.508	1.943.579	2.629.570	3.793.021	4.470.230
Intereses a cobrar	1.250	3.820	4.280	5.230	8.631
Documentos a cobrar	50.000	102.000	102.000	62.000	120.000
Otros créditos	151.018	58.178	73.766	428.230	403.139
Deudores morosos	85.320	80.215	108.340	205.180	270.180
Deudores en gestión	30.270	30.250	70.380	315.210	410.215
Provisión deudores incobrables	( 8.290)	( 8.290)	( 8.290)	( 8.290)	( 60.290)
IVA Crédito fiscal	923.346	458.349	1.003.790	2.055.309	3.351.534
Materias primas en tránsito	230.014	355.520	412.320	545.900	711.040
Materias primas	653.811	762.780	1.060.350	1.356.052	1.830.670
Productos en proceso	122.044	152.565	169.506	217.936	305.110
Productos terminados	755.319	1.047.920	1.368.458	1.789.523	2.326.380
Materiales	586.507	733.134	962.095	1.258.734	1.656.270
Bienes de uso	3.904.756	5.125.495	6.602.294	8.091.809	10.614.385
Obras en curso	-	-	-	-	378.562
<b>Total del activo</b>	<b>8.681.301</b>	<b>10.904.585</b>	<b>14.684.911</b>	<b>20.556.183</b>	<b>27.463.295</b>
<b>Intereses a pagar</b>	<b>( 102.530)</b>	<b>( 115.700)</b>	<b>( 130.220)</b>	<b>( 158.230)</b>	<b>( 378.628)</b>
<b>Proveedores</b>	<b>( 880.710)</b>	<b>( 1.701.827)</b>	<b>( 1.625.246)</b>	<b>( 1.308.182)</b>	<b>( 2.059.980)</b>
<b>Documentos a pagar - Importación(en M/E)</b>	<b>( 210.520)</b>	<b>( 340.180)</b>	<b>( 402.700)</b>	<b>( 520.200)</b>	<b>( 690.000)</b>
<b>Local</b>	<b>( 1.500.000)</b>	<b>( 1.500.000)</b>	<b>( 2.000.000)</b>	<b>( 5.200.000)</b>	<b>( 5.800.000)</b>
<b>Documentos a pagar - Del exterior</b>	<b>( 755.500)</b>	<b>( 787.500)</b>	<b>( 1.117.740)</b>	<b>( 1.303.500)</b>	<b>( 1.732.500)</b>
<b>Regalías a pagar</b>	<b>( 128.200)</b>	<b>( 145.210)</b>	<b>( 216.580)</b>	<b>( 260.097)</b>	<b>( 408.240)</b>
<b>IVA - Débito fiscal</b>	<b>( 1.545.200)</b>	<b>( 828.470)</b>	<b>( 1.970.210)</b>	<b>( 3.399.150)</b>	<b>( 5.302.500)</b>
<b>IVA - Pagos</b>	<b>538.350</b>	<b>348.400</b>	<b>836.172</b>	<b>1.168.626</b>	<b>1.742.526</b>
<b>Provisión impuestos</b>	<b>( 130.250)</b>	<b>( 20.180)</b>	<b>( 36.208)</b>	<b>( 60.280)</b>	<b>( 407.450)</b>
<b>Provisión para gastos</b>	<b>( 72.848)</b>	<b>( 146.500)</b>	<b>( 251.700)</b>	<b>( 102.150)</b>	<b>( 590.231)</b>
<b>Remuneraciones a pagar</b>	<b>( 21.200)</b>	<b>( 160.200)</b>	<b>( 105.710)</b>	<b>( 28.300)</b>	<b>( 298.570)</b>
<b>Provisión vacaciones</b>	<b>( 93.210)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>( 188.631)</b>
<b>Cargas sociales a pagar</b>	<b>( 43.350)</b>	<b>( 50.120)</b>	<b>( 59.200)</b>	<b>( 72.520)</b>	<b>( 101.425)</b>
<b>Retenciones a depositar</b>	<b>( 24.700)</b>	<b>( 24.500)</b>	<b>( 29.280)</b>	<b>( 35.200)</b>	<b>( 49.270)</b>
<b>Intereses no devengados</b>	<b>23.200</b>	<b>10.300</b>	<b>15.700</b>	<b>22.370</b>	<b>74.520</b>
<b>S.A.C. a pagar</b>	<b>( 2.210)</b>	<b>( 52.500)</b>	<b>( 125.500)</b>	<b>( 82.500)</b>	<b>( 205.180)</b>
<b>Provisión honorarios Directores y Síndicos</b>	<b>( 45.210)</b>	<b>( 12.100)</b>	<b>( 26.700)</b>	<b>( 70.500)</b>	<b>( 101.013)</b>
<b>Dividendos a pagar</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>( 259.459)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Previsiones</b>	<b>( 26.000)</b>	<b>( 26.000)</b>	<b>( 26.000)</b>	<b>( 26.000)</b>	<b>( 26.000)</b>
<b>Total del pasivo</b>	<b>( 5.020.088)</b>	<b>( 5.552.287)</b>	<b>( 7.530.581)</b>	<b>( 11.435.813)</b>	<b>( 16.522.572)</b>
<b>PATRIMONIO NETO</b>					
<b>Capital suscrito</b>	<b>( 550.000)</b>	<b>( 550.000)</b>	<b>( 550.000)</b>	<b>( 550.000)</b>	<b>( 550.000)</b>
<b>Reserva por revaluación de bienes de uso</b>	<b>( 2.862.883)</b>	<b>( 4.134.671)</b>	<b>( 5.757.580)</b>	<b>( 7.372.166)</b>	<b>( 10.169.949)</b>
<b>Reserva legal</b>	<b>( 39.878)</b>	<b>( 39.878)</b>	<b>( 53.534)</b>	<b>( 53.534)</b>	<b>( 53.534)</b>
<b>Resultados acumulados</b>	<b>( 208.452)</b>	<b>( 208.452)</b>	<b>64.663</b>	<b>64.663</b>	<b>64.663</b>
<b>Resultado del ejercicio</b>	<b>-</b>	<b>( 419.297)</b>	<b>( 857.879)</b>	<b>( 1.209.333)</b>	<b>( 231.903)</b>
<b>Total patrimonio neto</b>	<b>( 3.661.213)</b>	<b>( 5.352.298)</b>	<b>( 7.154.330)</b>	<b>( 9.120.370)</b>	<b>( 10.940.723)</b>
<b>Total</b>	<b>8.681.301</b>	<b>10.904.585</b>	<b>14.684.911</b>	<b>20.556.183</b>	<b>27.463.295</b>

	Primer trimestre	Segundo trimestre	Tercer trimestre	Cuarto trimestre	
Ventas	4.590.350	10.878.476	18.800.197	29.276.458	
Costo ventas	(3.304.812)	(7.679.788)	(13.591.661)	(21.298.187)	
Devoluciones	(152.558)	(467.923)	(626.375)	(1.222.092)	
Bonificaciones	(3.150)	(12.880)	(20.150)	(70.258)	
Sueldos administración	(133.740)	(286.794)	(488.766)	(758.888)	
Sueldos comercialización	(25.500)	(55.973)	(97.503)	(151.226)	
Cargas sociales (admin.)	(57.481)	(124.667)	(214.683)	(328.471)	
Cargas sociales (comer.)	(11.284)	(24.434)	(42.949)	(65.459)	
Comisiones a vendedores (incluye cgas. sociales)	(24.539)	(56.717)	(98.561)	(152.967)	
Diferencia de cambio	(32.000)	(362.240)	(548.000)	(977.000)	
Descuentos cedidos	(2.530)	(10.850)	(18.280)	(30.120)	
Descuentos obtenidos	9.210	19.170	31.710	60.170	
Comisiones y gastos bancarios	(10.150)	(24.220)	(54.560)	(76.320)	
Ingresos brutos	(69.341)	(164.459)	(284.857)	(444.067)	
Capitales	—	93.400	93.400	(259.850)	
Publicidad y propaganda	(5.760)	(10.920)	(18.750)	(102.350)	
Intereses cobrados	32.350	174.098	253.603	334.873	
Intereses pagados	(306.200)	(713.500)	(1.478.170)	(2.873.320)	
Revaluaciones títulos públicos	—	—	—	168.450	
Resultado venta bienes de uso	—	—	136.217	136.217	
Seguros	(6.523)	(13.528)	(21.838)	(39.298)	
Honorarios	(15.250)	(32.900)	(85.400)	(170.210)	
Impuestos	(15.220)	(36.500)	(57.800)	(104.170)	
Papelaría y útiles	(2.210)	(5.080)	(8.810)	(13.750)	
Gastos varios administración	(7.890)	(18.650)	(40.920)	(58.550)	
Deudores incobrables	—	(72.150)	(72.150)	(124.150)	
Amortizaciones Gs. de administración	(26.475)	(133.092)	(235.611)	(423.562)	
<b>Resultado del ejercicio / Pérdida</b>	<b>419.297</b>	<b>857.879</b>	<b>1.209.333</b>	<b>231.903</b>	
Otros datos	30-06-X1	Primer trimestre	Segundo trimestre	Tercer trimestre	Cuarto trimestre
<b>Existencias finales a reposición</b>					
Materias primas	815.889	1.142.295	1.187.330	1.518.210	2.022.399
Materiales	736.060	824.776	1.016.680	1.310.459	1.698.038
Productos en proceso	127.638	164.120	183.550	233.770	321.500
Productos terminados	835.157	1.179.750	1.567.980	2.129.150	2.721.875
	<b>2.514.744</b>	<b>3.310.941</b>	<b>3.955.540</b>	<b>5.191.589</b>	<b>6.763.812</b>

Otros datos	30-06-X1	Primer trimestre	Segundo trimestre	Tercer trimestre	Cuarto trimestre
Gastos de Fabricación (totales)		943.195	1.179.936	1.523.741	2.044.011
Mano de obra		320.751	395.166	505.220	647.682
Cargas sociales		135.036	176.596	225.783	290.032
Regalías		145.210	216.580	260.097	408.155
Otros		317.624	352.101	483.291	607.687
Amortizaciones		24.574	39.493	49.350	90.455

Consumos				
Materias primas	1.651.041	2.543.151	2.777.774	4.009.560
Materiales	1.604.217	2.301.339	2.866.744	4.121.452

Amortizaciones	292.320	—	—	—
----------------	---------	---	---	---

Indicadores	Coficientes IPMNG Mensuales		Evolución tipo de cambio u\$s
Junio X1	2.90		0.70
Septiembre X1	2.19		0.74
Diciembre X1	1.68		1.45
Marzo X2	1.34		1.365
Junio X2	1		2.10

#### Datos de la Sociedad

1) Unidades vendidas según estadísticas proporcionadas por el sector administración ventas

	1er. trimestre	2do. trimestre	3er. trimestre	4to. trimestre
Pastas dentales	278.200	284.300	251.700	276.500
Champúes	86.400	78.700	75.500	84.560
Desodorantes personales	48.200	49.900	63.750	57.890
Desodorantes de ambientes	31.880	34.310	33.380	37.060

2) Precios de los productos

Precios unitarios vigentes al 30-06-X1	
Pastas (promedio)	= 7
Champúes	= 12,10
Desodorantes (personales)	= 14,80
Desodorantes (de ambiente)	= 18,30

Aumentos autorizados para todos los productos por la Gerencia de Ventas

01-09-X1	28,0%
01-12-X1	45,0%
02-05-X2	30,0%
01-06-X2	09,5%

3) Tasas de impuestos

IVA	= 18% (para insumos y para la venta)
Ingresos brutos	= 1,5%

4) Sueldos y movimiento de personal según información proporcionada por el departamento Personal.

	Administración		Comercialización		Fabricación	
	Valores	cantidad	Valores	cantidad	Valores	cantidad
Sueldos 4to. trimestre ejercicio X0/X1	108.730	93	20.280	24	260.080	425
1er. trimestre aumento de sueldos (01-07-X1)	25	(2)	25%	—	21%	5
Movimiento de personal						
2do. trimestre aumento de sueldo (01-10-X1)	20%	(5)	20%	—	23%	(20)
Movimiento de personal						
3er. trimestre aumento de sueldo (01-01-X2)	30%	3	30%	1	28%	10
Movimiento de personal						
4to. trimestre aumento de sueldos (01-04-X2)	29%	4	29%	—	25%	—
Movimiento de personal						
-Días de vacaciones que se conceden (promedio)		18		16		15
-Comisiones a vendedores = 0,35% sobre ventas						
-Cargas sociales a cargo del empleador, incluye sueldo anual complementario (% sobre remuneraciones) = 42.366.						
Estos porcentajes son aplicables también a las comisiones						

5) Préstamos recibidos

-Sin destino específico

01-07-X1 a 31-10-X1 = 1.500.000 tasas 8,70%, 9,10%, 9,20% y 9,25% para cada mes

01-11-X1 a 30-11-X1 = 1.750.000 tasas 9,50% y 9,50%

01-12-X1 a 31-01-X2 = 2.000.000 tasas 9,10% y 10,10% respectivamente

01-02-X2 a 28-02-X2 = 2.500.000 tasas 9,50%

01-03-X2 a 31-03-X2 = 3.200.000 tasas 8,70%

31-03-X2 a 30-06-X2 = 5.200.000 tasas 8,80%, 9,10% y 9,00% respectivamente

30-06-X2 a 30-06-X2 = 250.000

-Con destino específico (ampliación depósito) a 5 años de plazo ajustable por índice de precios combinado

01-06-X1 a 30-06-X2 = 350.000 coeficiente aplicable a junio 8%

Este préstamo tiene como garantía una hipoteca, por el capital más intereses sobre el edificio de la Sociedad.

6) Otros datos

-Movimiento en bienes de uso

				Alicuota amortización
Altas	Maquinarias	1/X2	30.710	5%
		3/X2	65.770	
	Muebles y útiles	3/X2	2.100	10%
		6/X2	3.200	
Bajas	Venta rodado (valor residual 30-06-X2 pesos 71.783) en \$ 208.000 (03-X2).			
	Amortización del rodado ejercicio 89/90 = \$ 19.142.			

Bienes con vida útil extinguida amortización X0/X1 = \$ 59.936

SOLUCION

Objetivo: diseñar pruebas analíticas que nos permitan obtener evidencias para cubrir los objetivos de auditoría distinguiendo aquellas que nos ofrecen alta certeza de las que sólo nos brindan seguridad limitada.

I Relaciones y comprobaciones globales sobre áreas o cuentas del balance general.

1. Créditos

a) Días de venta en la calle

	30-06-X1	30-09-X1	31-12-X1	31-03-X2	30-06-X2
	1.105.508	1.943.579	2.629.570	3.793.021	4.470.230
	+ 1,18	+ 1,18	+ 1,18	+ 1,18	+ 1,18
	936.871	1.647.101	2.397.941	3.214.425	3.788.331
	+ 2.602.420	+ 4.590.350	+ 6.288.126	+ 7.921.721	+ 10.476.261
	= 0,36	= 0,36	= 0,38	= 0,39	= 0,36
	x 90	x 90	x 90	x 90	x 90
	32 días	32 días	34 días	36 días	32 días

Esta prueba, que consiste en relacionar deudores por venta (excluido el IVA) con la cuenta ventas (en el ejemplo se tomó el valor histórico de la venta de cada trimestre), sirve como indicador de los potenciales problemas de cobranza que pudiera tener la sociedad, pero su evidencia de auditoría es débil y por lo tanto sólo puede ser utilizada como complemento de otras pruebas sustantivas. No brinda evidencia sobre posibles errores de imputación o corte dado que las cuentas que se incluyen en la relación (Deudores por Venta y Ventas) surgen normalmente del mismo proceso contable y por lo tanto ambas se encontrarían afectadas por el mismo error. Es recomendable su utilización, especialmente el análisis de su evolución, porque permite ubicar mejor al auditor en el contexto donde aplicará otras pruebas sustantivas y dado el escaso tiempo que demanda su preparación.

Nótese que ésta relación se ve afectada por la desvalorización monetaria, en el ejemplo, para corregir éste efecto, podría haberse tomado la cifra reexpresada de ventas (lo que hubiera dado menor cantidad de días de venta en la calle), pues, siendo la rotación aproximada de un mes, ésta forma de cálculo daría un valor algo más aproximado que el obtenido.

b) Créditos morosos en relación a créditos totales

	30-06-X1	30-09-X1	31-12-X1	31-03-X2	30-06-X2
	85.320	80.215	103.340	205.180	270.180
	1.240.828	2.125.793	2.839.910	4.060.201	4.860.410
	6,87%	3,77%	3,64%	5,05%	5,56%

A ésta relación entre deudores morosos y deudores por venta le son aplicables los mismos comentarios del punto anterior.

## 2. Bienes de Cambio

### Rotación de bienes de cambio

#### a) Materias primas

	30-09-X1	31-12-X1	31-03-X2	30-06-X2
Existencias finales	1.142.295	1.187.330	1.518.210	2.022.399
Consumo	1.651.041	2.543.151	2.777.774	4.009.560
	x 90	x 90	x 90	x 90
	62 días	42 días	49 días	45 días

#### b) Material de empaque

	30-09-X1	31-12-X1	31-03-X2	30-06-X2
Existencias finales	824.776	1.016.680	1.310.459	1.698.038
Consumo	1.604.217	2.301.339	2.866.744	4.121.452
	x 90	x 90	x 90	x 90
	46 días	39 días	41 días	37 días

#### c) Productos terminados y en proceso

	30-09-X1	31-12-X1	31-03-X2	30-06-X2
Existencias finales	1.343.870	1.751.530	2.362.920	3.043.375
Costo de ventas	4.200.406	6.136.742	7.055.451	10.505.548
	x 90	x 90	x 90	x 90
	29 días	26 días	30 días	26 días

Esta relación, consistente en comparar existencias finales con consumos o costo de ventas, puede ser utilizada para detectar posibles situaciones de envejecimiento del inventario por problemas de mercado, obsolescencia, cambios en las fórmulas de producción, etc. Al igual que en la relación obtenida para los créditos comerciales se trata de una prueba de seguridad limitada que, para alcanzar, por ejemplo los objetivos de auditoría en el rubro debe ser complementadas con otras pruebas de detalle. Sin embargo, y a diferencia de la anterior, al surgir la valuación de las existencias finales de procesos contables normalmente diferentes de aquel por el cual se obtiene el costo de ventas, errores de magnitud en la determinación de cualquiera de ambos pueden ser revelados por ésta prueba, aunque para su comprobación se necesiten pruebas de detalle.

## 3. Bienes de Uso

#### a) prueba global de valores residuales

- Neto resultante bienes de uso al 30.6.X1	3,904.756
menos baja bienes de uso	( 71.783)
	3,832.973
- x coef. variación IPMNG del ejercicio	x 2.90
	11,115.622
- altas ajustadas	142.009
amortizaciones	( 627.434)
Neto resultante al 30-06-X2	10,630.197
Neto resultante según LimpioIn	10,614.385
diferencia	0.14% 15.812

#### b) prueba de amortizaciones

Amortizaciones ejercicio X0/X1	292.320
menos bienes dados de baja	19.142
bienes con vida útil extinguida	59.936
	213.242
	x 2.90
	618.401

Amortización altas 6.009

Amortización altas 601

Según LimpioIn

Diferencia

0,3% 2.423

Esta prueba definida de seguridad total nos permite concluir sobre la totalidad de la población (en el caso de los valores residuales la prueba está dada prácticamente por la mecánica de armado del anexo de bienes de uso), sin necesidad de recurrir a las pruebas de detalles basadas en el muestreo.

## 4. Pasivos bancarios

#### a) Intereses imputados a resultados

	Capital	Tasa pactada (%)	Interés
Saldo al 30-06-X1	1.500.000	8,70	130.500
31-07-X1	1.500.000	9,10	136.500
31-08-X1	1.500.000	9,20	138.000
30-09-X1	1.500.000	9,25	138.750
31-10-X1	1.750.000	9,50	166.250
30-11-X1	2.000.000	9,10	182.000
31-12-X1	2.000.000	10,10	202.000
31-01-X2	2.500.000	9,50	237.500
28-02-X2	3.200.000	8,70	278.400
31-03-X2	5.200.000	8,80	457.600
30-04-X2	5.200.000	9,10	473.200
31-05-X2	5.450.000	9,00	490.500
			3.031.200
Según estado de resultados			2.873.320
Diferencia no analizada 5,6%			157.880

Estas pruebas resultan, en la mayoría de los casos, de alta seguridad, pues al igual que las aplicadas para bienes de uso comprenden a la totalidad de la población. Sin embargo cuando existen muchos préstamos con movimiento, con periodos cortos de vencimiento y tasas de interés que varían permanente y significativamente la prueba incrementa su complejidad (por todas las variables a tener en cuenta) y pierde contundencia por lo que puede justificarse su reemplazo por pruebas de detalle. Esto no es lo que sucede en el ejemplo y esta prueba

puede ser tomada como la única necesaria para asegurarse la correcta registraci3n de los intereses de las deudas. Respecto a la diferencia, el auditor debe definir, a la luz de la materialidad de la misma, si la investiga o la acepta. Las tasas de inter3s deben ser obtenidas de una fuente independiente de la contabilidad.

5. Deudas sociales y fiscales

a) Provisi3n vacaciones

	<u>Admin.</u>	<u>Comerc.</u>	<u>Fabric.</u>	<u>Total</u>
Sueldo unitario promedio	968	716	510	2.194
Días de vac.según antig. promedio	<u>x 18</u>	<u>x 16</u>	<u>x 15</u>	7
Días del mes	<u>+ 30</u>	<u>+ 30</u>	<u>+ 30</u>	
	581	382	255	
Cantidad empleados	<u>x 93</u>	<u>x 25</u>	<u>x 420</u>	<u>538</u>
	54.014	9.551	107.100	170.665
Cargas sociales				x 1,31 223.571
Vacaciones pagadas				<u>( 25.210)</u> 198.361
Según LimpioIn				<u>188.631</u>
Diferencia				<u>9.730</u>

La seguridad de esta prueba depende de la precisi3n y confiabilidad que puedan merecer los datos referidos a antigüedad promedio del personal y vacaciones pagadas, que de todos modos deben ser probados por el auditor, en la medida que la materialidad de esta provisi3n lo justifique. Asimismo resulta probable que el cliente recurra a este tipo de cálculo global para la determinaci3n de la provisi3n para vacaciones.

b) Provisi3n SAC

Sueldo administraci3n	90.044		
Sueldo comercializaci3n	17.908		
Fabricaci3n	<u>215.894</u>		
	323.846	% 2 =	161.923
			161.923
			<u>x 1,31</u>
			212.119
S/Cía.			<u>205.180</u>
Diferencia			<u>6.939</u>

Se aplican los mismos comentarios del punto anterior

c) Débito fiscal IVA

	1er. t	2do. t	3er. t	4to. t
Ventas	4.590.350	10.878.476	18.800.197	29.276.458
Tasa del IVA	<u>x 0,18</u>	<u>x 0,18</u>	<u>x 0,18</u>	<u>x 0,18</u>
Débito fiscal.	826.263	1.958.126	3.384.035	5.269.762
Débito fiscal s/ Cía				5.302.500
Diferencia				32.738
No analizado				0,6%

No deberían encontrarse diferencias de significaci3n en esta prueba.



138 II Relaciones y comprobaciones globales efectuadas sobre rubros o cuentas del Estado de Resultados.  
6. Prueba global de ventas

	1er. trimestre		2do. trimestre		3er. trimestre		4to. trimestre		Total
	Unidades	Precio	Unidades	Precio	Unidades	Precio	Unidades	Precio	
PASTAS	187.700	7,00	199.300	8,96	251.700	13,00	90.300	13,00	1.173
	90.500	8,96	85.000	13,00	-	-	92.500	16,90	1.563
	278.200	2,125	284.300	2,891	251.700	-	93.700	18,50	1.733
							276.500	4,463	12.751
CHAMPUES	58.300	12,10	52.500	15,50	75.500	22,50	28.300	22,50	637
	28.100	15,50	26.200	22,50	-	-	27.200	29,20	795
	86.400	1,141	78.700	1,404	75.500	1,699	29.060	32,00	930
							84.560	2,362	6.606
DESODORANTES									
- PERSONALES	32.400	14,80	33.200	18,90	63.750	27,40	18.510	27,40	507
	15.800	18,90	16.700	27,40	-	-	20.150	35,60	717
	48.200	779	49.900	1.085	63.750	1.747	19.230	39,00	750
							57.890	1,974	5.585
- DE AMBIENTE	21.010	18,30	21.810	23,40	33.380	34,00	13.260	34,00	451
	10.870	23,40	12.500	34,00	-	-	12.580	44,00	554
	31.880	638	34.310	935	33.380	1.135	11.220	48,00	539
							37.060	1,544	4.252
Dif. no analizada									82
									10.476
									29.276

Las pruebas globales de ventas requieren que se den algunas condiciones para poder ser consideradas efectivas. En primer lugar los datos de unidades vendidas y precios unitarios de venta deben ser extraídos de una fuente diferente de la contabilidad y de los registros auxiliares que surgen del mismo proceso contable. Estos datos deben ser sometidos a pruebas de auditoría para verificar su integridad. Puede ser aplicada a una cantidad relativamente pequeña de productos, es decir si en el ejemplo dado cada producto tuviera diferentes tamaños con precios unitarios diferentes, la prueba sería más trabajosa pudiendo llegar a un punto en que no resulta de costo-beneficio su aplicación. Lo mismo sucede si se producen cambios continuos en los precios o si no se puede establecer, ante cambios producidos durante el mes, cuántas unidades se vendieron a determinado precio y cuáles a otros. En la medida que el auditor efectúe supuestos para poder concluir la prueba ésta perderá efectividad y la evidencia lograda por lo tanto será más débil. En el ejemplo la prueba resultó relativamente simple y efectiva. En éstos casos el auditor podría considerar suficiente la evidencia lograda y no efectuar pruebas detalladas de transacciones para probar la correcta registración de las ventas.

7. Relaciones sobre los montos de venta

a) Devoluciones

	1er. t.	2do. t.	3er. t.	4to. t.
Devoluciones	152.558	315.365	158.452	595.717
Ventas	4.590.350	6.288.126	7.921.721	10.476.261
Relación	3,32%	5,01%	2,00%	5,69%

Esta relación solo constituye un indicador de potenciales problemas en el área de ventas y conviene extender su análisis al periodo siguiente al cierre del ejercicio con el objeto de detectar posibles ajustes por devoluciones correspondientes a ventas del ejercicio auditado. Relaciones inusuales en los primeros meses del ejercicio siguiente podrían indicar que la sociedad estuvo forzando el corte provocando ventas que luego anuló mediante notas de crédito, lo que sería detectado por ésta relación

b) Comisiones o vendedores

	1er. t.	2do. t.	3er. t.	4to. t.
Comisiones 0,5% sobre ventas	22.952	31.441	39.610	52.381
Según contabilidad	24.539	32.178	41.844	54.406
Diferencia no analizada	1.587	737	2.234	2.025

En esta prueba, y dado que las comisiones constituyen un porcentaje fijo sobre las ventas se optó por determinar a cuánto deberían ascender las comisiones según el auditor y luego cotejar con lo contabilizado por la sociedad. Constituye una prueba de alta certeza en la medida que las dos cifras objeto de la relación surjan de procesos contables diferentes.

c) Ingresos brutos

	1er. t.	2do. t.	3er. t.	4to. t.
Ingresos brutos 1,5% sobre ventas e intereses percibidos Según contabilidad	69.340	95.115	120.382	158.363
	<u>69.341</u>	<u>95.118</u>	<u>120.398</u>	<u>159.210</u>
	1	3	16	847

Se aplican los mismos comentarios que para el punto anterior. Normalmente constituye la única prueba para satisfacerse del cargo por este impuesto.

d) Margen bruto

	1er. t.	2do. t.	3er. t.	4to. t.
Ventas (reexpresadas)	4.944.582	6.946.882	8.300.071	11.796.270
Costo de ventas	<u>4.523.482</u>	<u>6.542.511</u>	<u>7.787.016</u>	<u>12.072.125</u>
Relación	0,91%	0,94%	0,94%	1,02%

El análisis del margen bruto resulta una prueba de seguridad limitada pues, por sí solo no resulta efectivo para detectar errores de registración o valuación. Por lo tanto, aún cuando se efectúe la apertura de su análisis por tipo de producto no puede reemplazar a otras pruebas sustantivas. Además esta relación se encuentra sumamente afectada por los efectos de la inflación y los métodos de simplificación que nuestras normas contables permiten para la obtención del costo de ventas reexpresado. No obstante esta prueba resulta de utilidad para lograr una mejor planificación de las otras pruebas sustantivas, siendo aplicable los comentarios mencionados en el ejercicio 1).

8. Pruebas globales sobre remuneraciones y cargas sociales

a) Evolución de los sueldos

	Administración			Comercialización		
	To- tales	per- sonal	unit.y var.	To- tales	per- sonal	unit y var.
Sueldos del 4to. t. X0/X1	108.730	93	1.169	20.280	24	845
- Movimiento de personal	( 2.338)	(2)	-	-	-	-
- Incremento de sueldo	26.598	-	25%	5.070	-	25%
- Diferencia no analizada	750	-	-	150	-	-
Sueldos del 1er. t. X1/X2	133.740	91	1.469	25.500	24	1.063
- Movimiento de personal	( 7.345)	(5)	-	-	-	-
- Incremento de sueldos	25.279	-	20%	5.100	-	20%
- Diferencia no analizada	1.380	-	-	( 127)	-	-
Sueldos del 2do. t X1/X21	153.054	86	1.780	30.473	24	1.269

- Movimiento de personal	5.340	3	-	1.300	1	-
- Incremento de sueldos	47.518	-	30%	9.142	-	30%
- Diferencia no analizada	( 3.940)	-	-	615	-	-
Sueldos del 3er. t. X1/X2	201.972	89	2.269	41.530	25	1.661
- Movimiento de personal	9.076	4	-	-	-	-
- Incremento de sueldos	61.204	-	29%	12.043	-	29%
Sueldos del 4to. t. X1/X2	<u>270.122</u>	<u>93</u>	<u>2.904</u>	<u>53.723</u>	<u>25</u>	<u>2.149</u>
Total sueldos	<u>758.888</u>	<u>93</u>	<u>-</u>	<u>151.226</u>	<u>25</u>	<u>-</u>

Esta prueba puede ser considerada de alta certeza en la medida que no existan permanentes modificaciones en la cantidad de personal o que se produzcan incrementos no generalizados de remuneraciones (diferentes según convenios colectivos, por mérito, etc.). Estos cambios nos obligarían a tener que considerar todos éstos factores abriendo la prueba por tipo de personal (sujeto a que se dispongan los datos) o efectuando generalizaciones con el consiguiente efecto sobre la confiabilidad de la prueba. En el ejemplo los movimientos se han agrupado por trimestre y se computaron como si se hubieran producido a su inicio. Otra generalización ha sido el considerar que las altas y bajas de personal no han modificado los sueldos unitarios promedios. No obstante el resultado de la prueba no se ve afectado por la escasa significatividad de éstos movimientos de personal. Esta prueba global permitirá sustituir las pruebas de detalle basadas en el examen con documentación de respaldo de las liquidaciones de sueldos.

b) Relación cargas sociales/remuneraciones

	Administración		Comercialización	
	Cargas sociales	Relación	Cargas sociales	Relación
4to. t. X0/X1	45.938	0,42	8.367	0,41
1er. t. X1/X2	57.481	0,43	11.284	0,44
2do. t. X1/X2	67.186	0,44	13.150	0,43
3er. t. X1/X2	90.016	0,45	18.515	0,45
4to. t. X1/X2	113.788	0,42	22.510	0,41

Esta relación permite concluir satisfactoriamente sobre el correcto devengamiento de las cargas sociales. Se puede optar por calcular la relación teórica y comparar con el cargo devengado por el cliente determinando si la diferencia es significativa para efectuar su seguimiento. De este modo se obtendrá una conclusión en términos cuantitativos.

9. Otras relaciones no empleadas en la ejercitación que pueden ser utilizadas

a) análisis de variaciones y tendencias

Normalmente el auditor complementa al cierre del ejercicio estas relaciones efectuadas a una fecha preliminar a efectos de efectuar la planificación. En algunos

rubros menores (por ejemplo gastos pagados por adelantado) si no se observan variaciones de significación el auditor puede decidir que éstas pruebas constituyan la única evidencia de auditoría a obtener sobre éstos saldos.

b) distintas relaciones sobre bienes de cambio, consumos, costos unitario promedios, etc.

Algunas de éstas pruebas ya fueron comentadas y utilizadas en el ejercicio sobre revisión analítica aplicada a la planificación. Al igual que en el punto anterior de ser utilizadas a una fecha preliminar el auditor complementa las mismas al cierre del ejercicio. en general son pruebas de seguridad limitada no pudiendo reemplazar

otras pruebas sustantivas. Dependiendo del tipo de industria, y especialmente en las de transformación de un producto básico primario, las relaciones entre materias primas consumidas y unidades producidas puede dar evidencia al auditor sobre errores o irregularidades en el proceso de costeo o en el movimiento físico del stock. Relacionar a través de pruebas analíticas los procesos de compras-producción-ventas, en aquellos casos donde es posible, brinda al auditor, además de un mejor conocimiento de las actividades de su cliente una mayor seguridad sobre la razonabilidad de las cifras contables, aunque la sustancia de la evidencia quede proporcionada por otras pruebas de validez o sustantivas.

### III Conclusión

Las pruebas analíticas analizadas, especialmente las consideradas de alta certeza, resultan recomendables por la evidencia que aportan sin demandar un esfuerzo importante en términos de horas de auditoría. Otras, de seguridad limitada, pueden ser aplicadas pues, demandando poco tiempo su preparación, ayudan en la aplicación de las otras pruebas de validez o sustantivas.