

## AUDITORIA DE ACTIVOS FIJOS O BIENES DE USO<sup>1</sup>

Concepto.- Los bienes de uso son aquellos bienes tangibles, destinados a ser utilizados en la actividad principal de la institución y no a la venta.

Estos bienes tienen una vida útil o de servicio de más de un año, se emplean (directa o indirectamente); el activo fijo se compone generalmente de: situación y no a la venta, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compra de estos bienes.

- 1- Terrenos; una de las características de los terrenos es su existencia permanente.
- 2- Edificios, equipos y mejoras introducidas en la propiedad; estos bienes tienen una vida limitada y están sometidos a una depreciación o amortización.

## OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

El objetivo básico de una auditoria de estados financieros es expresar una opinión sobre si la presentación de tales estados se ha hecho de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados en forma consistente.

Los objetivos que persigue el auditor al examinar el activo fijo, consiste en obtener evidencias de que:

1. El activo fijo:
2. a) Existe y representa bienes duraderos que son propiedad de la entidad o sobre los cuales esta tiene otros derechos de propiedad (por ejemplo, un contrato de alquiler a largo plazo), no están incluidos en esta partida bienes vendidos o retirados del servicio.  
b) Incluyen todas las cifras que deben reconocerse.  
c) Prestan las cifras adecuadas (por ejemplo, costo menos depreciación acumulada, donde se excluyen los beneficios entre departamentos, cantidades inadecuadas de gastos generales y gastos de mantenimiento y reparación).

---

<sup>1</sup> <http://globalconsultingenterprise.com/?p=296>

3. Los costos, gastos y ganancias o pérdidas asociadas:
  - a) Representan operaciones validas que se producen durante el periodo o una distribución debida de costos a este periodo.
  - b) Incluyen todas las cifras que deben reconocerse
  - c) Las cifras incluidas son adecuadas.

3. El activo fijo y costos y gastos directamente asociados; con ellos están debidamente escritos y clasificados en los estados financieros y el desglose de los diferentes aspectos es suficiente incluyendo aquellos que afectan a la aplicación consistente de los principios de contabilidad. Los tipos de errores que pueden existir en los estados financieros son los siguientes :  
-Sobre valoración de la cuenta de equipo (esto es, si determinado equipo no existe).  
-Infravaloración de la cuenta de equipo (esto es, si no se han incluido todas las compras de equipo).

#### PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

El auditor debe obtener una interpretación de los P.C.G.A. en lo que a activo fijo se refiere, y en concreto, de los principios y procedimientos empleados por la entidad cuyos estados financieros se están examinando.

Cuando una empresa objeto de auditoria realiza operaciones en un sector muy especializado, es necesario consultar las declaraciones del consejo de normas de contabilidad financiera (FASB) o del AICPA referentes al sector concreto; por ejemplo tenemos el FASB N° 67, establece las normas de contabilidad financiera para los costos de adquisición, desarrollo, construcción, venta y alquiler asociados con los proyectos de inversiones inmobiliarias. La declaración N° 71 del FASB sirve de guía en la preparación de los estados financieros para las compañías de agua, gas y electricidad y para empresa cuyas operaciones están reguladas y que cumplen ciertos criterios especificados.

## BASE DE VALORACIÓN

Por regla general, la partida del activo fijo se registra en los libros contables y en los estados

financieros según el costo histórico de adquisición, deduciendo cualquier depreciación u amortización asociada. Este costo incluye los ocasionados necesariamente para poner este bien en el lugar y estado necesario para el uso que se le pretende dar (Declaración N° 34 del FASB). En la práctica se registran en gastos las cantidades que no sean de mucha importancia.

Así, el costo histórico de adquisición del activo fijo comprado o construido incluye los pagos del precio de factura o contrato más un flete; el costo de materiales, suministros, mano de obra y servicios disfrutados en la construcción e instalación; y las cuotas de examen de derecho de propiedad y de registro.

## EVALUACIÓN DEL ACTIVO FIJO

Como regla general, no se debe revalorizar el activo fijo, para establecer unos valores que superen a los costos. Entre las excepciones a esta regla se incluye la contabilización de las reestructuraciones y en algunos casos de operaciones en el extranjero (por ejemplo, operaciones en una economía hiperinflacionaria). No obstante, si se procede a la actualización del activo fijo debe incluirse la depreciación sobre las cantidades actualizadas.

## PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

Consiste en el desarrollo de una estrategia global para el curso y alcance esperados de la misma. La planificación se lleva a cabo a lo largo de todo el compromiso de auditoría, pero inicialmente consiste en la ejecución de determinados procedimientos preliminares; la formación de una interpretación del negocio; procedimientos preliminares de revisión analítica; y la revisión y evaluación preliminar del control

---

contable interno. A medida que se ejecuta cada uno de los pasos de planificación, se observan aquellas operaciones, hechos o circunstancias inusuales que puedan exigir una consideración especial durante los trabajos de auditoría.

## RELACIÓN CON OTRAS CUENTAS

En la planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría relacionados con la cuenta de activo fijo, debe estudiarse la relación con otras partidas de los estados financieros. Por ejemplo:

1. Los dispositivos de control contable interno sobre las compras pueden afectar al estudio que realiza el auditor de los controles contables internos sobre activo fijo.
2. Las verificaciones de ampliaciones de capital pueden estar coordinadas mediante verificaciones de compra y nómina.
3. La revisión de contratos y otros documentos correspondientes a ampliaciones de capital puede desvelar la existencia de gravámenes o pasivos.

## PROCEDIMIENTOS PRELIMINARES

Los procedimientos preliminares de planificación están diseñados para recopilar información referente a aspectos que afectan al alcance global y distribución temporal de la auditoría, fiabilidad prevista del control contable interno y áreas que tengan un riesgo crítico. Entre los procedimientos pueden incluirse: entrevistas con los directivos del cliente, revisión de los papeles de trabajo de ejercicios anteriores y de los estados financieros intermedios del ejercicio anterior, etc. La información recopilada se emplea en la planificación del estudio de tales cuentas. Por ejemplo, el auditor puede tener conocimiento de hechos y operaciones como las siguientes:

1. Adquisiciones o eliminaciones de activos, de cierta envergadura.
  2. La necesidad de enviar informes especiales a terceros
  3. Cambios en las líneas de productos que afecten a la utilización de los activos.
-

#### 4. Operaciones con partes asociadas.

### INTERPRETACIÓN DEL NEGOCIO

Es fundamental disponer de un buen conocimiento del negocio de la empresa para la planificación y ejecución de una auditoría del activo fijo. Esto permite al auditor centrar su atención en las áreas importantes y le ayuda a evitar procedimientos ineficaces o innecesarios. Entre la información obtenida referente al activo fijo pueden incluirse.

1. Los objetivos a corto y largo plazo, como los referentes a la ampliación o diversificación.
2. Los planes de inversiones para reemplazar las instalaciones existentes.
3. La naturaleza del activo fijo.
4. La importancia del activo fijo para la entidad y la importancia de los elementos específicos de fábrica y maquinaria para los procesos de producción.
5. La cantidad de activos arrendados.
6. La edad y estado de la fábrica y equipo.
7. Las tendencias y ritmo de crecimiento del sector.

### REVISIÓN ANALÍTICA

Los procedimientos de revisión analítica pueden llevarse a cabo en diferentes momentos de la auditoría. En la etapa de planificación, estos procedimientos la identificación de áreas que requieran atención especial. La información obtenida de los libros y registros de la empresa debería emplearse para comparar las cuentas del activo fijo y otras asociadas con las de los ejercicios anteriores, presupuestos y previsiones (si se han realizado) y para determinar unos ratios y tendencias significativos. Por ejemplo:

1. Pueden compararse los saldos del activo fijo con los de ejercicios anteriores.
2. Los cargos en las cuentas de depreciación, impuesto sobre la propiedad,

seguros, gastos en útiles pequeños, reparaciones y mantenimiento y gastos de alquileres (y beneficios obtenidos por el mismo concepto) pueden relacionarse con las cuentas correspondientes de activo fijo y con los datos de ejercicios anteriores.

3. También puede establecerse una comparación respecto a periodos y proyecciones anteriores de las estadísticas operacionales, como información sobre la utilización de la capacidad de la fábrica.

Puede establecerse también una comparación entre la información registrada de los libros y registros de la empresa y los estados financieros publicados con otros datos de la empresa, para ayudar al auditor a estudiar las normas que sigue el cliente en lo que afecta a la capitalización, métodos y porcentajes de depreciación, vida útil, mantenimiento y reparaciones; el grado de automatización de la entidad; el grado de financiación no incluida en el balance de situación por medio de contratos de arrendamientos; y las tendencias de los ratios como los de depreciación acumuladas a costo.

## REVISIÓN Y EVALUACIÓN PRELIMINAR DEL CONTROL INTERNO DE CONTABILIDAD

La finalidad del estudio (revisión y verificación) del control interno de contabilidad por parte del auditor, es establecer una base de fiabilidad en tales controles para determinar la naturaleza, grado y oportunidad de las pruebas de auditoría. El alcance de este estudio y evaluación dependerá de la naturaleza y complejidad del sistema de control de la empresa.

### FASE PRELIMINAR DE REVISIÓN

1. Hacer una interpretación del medio en que operan los controles y su efecto sobre el activo fijo.
  2. Hacer una interpretación del flujo de operaciones a través del sistema de contabilidad.
-

## FASE FINAL DE REVISION

1. Si después de terminar la fase preliminar de la revisión, el auditor esta dispuesto a depositar su confianza en el sistema de control interno de contabilidad para determinar la naturaleza, grado y oportunidad de los procedimientos de auditoria, debe:
  - a) Considerar unos objetivos específicos de control adecuados para las operaciones procesadas del activo fijo y cuentas asociadas.
  - b) Recopilar información referente a los controles internos establecidos por la dirección para cumplir los objetivos de control establecidos.
  - c) Evaluar la importancia de los controles contables para la auditoria y determinar el grado de las pruebas de cumplimiento.

## EVALUACIÓN DEL ENTORNO DEL CONTROL

El entorno en que opera un sistema de control interno de contabilidad influye sobre la eficacia de los procedimientos y técnicas de control concretas destinadas a asegurar el cumplimiento de los objetivos específicos del control.

El auditor recopila y resume la información sobre el entorno del control durante las diferentes actividades de planificación, especialmente cuando busca una evaluación del negocio; y este proceso puede estar prácticamente concluido antes de pasar a estudiar el activo fijo.

Entre la información obtenida sobre el entorno del control que puede influir en la evaluación que efectúa el auditor de los controles contables internos sobre el activo fijo se incluyen:

1. Los cambios en la estructura de la organización, sistemas de contabilidad y de personal.
  2. El grado de utilización de la función de auditoria interna.
  3. Las definiciones de control contable interno previamente detectadas por la dirección.
-

## EVALUACIÓN DEL FLUJO DE OPERACIONES

Es fundamental para la auditoria de cualquier conjunto de estados financieros una evaluación del sistema de contabilidad que emplea la entidad en cuestión para la autorización, ejecución, registro inicial y posterior procesamiento en sus operaciones.

Esta evaluación debe proporcionar al auditor un conocimiento general de los diversos tipos

De operaciones procesadas (por ejemplo: activo fijo; ingresos ;etc.) y los métodos de proceso de datos.

Para evaluar el flujo de operaciones a través del sistema del cliente para el registro del activo fijo, podrían estudiarse:

1. Las actividades y documentos fuente asociados que originaron las operaciones del activo fijo.
2. Etapas del proceso (por ejemplo, como se procesan las operaciones, incluyendo el resumen periódico de operaciones del activo fijo).
3. Registros empleados durante el proceso e informes producidos.
4. Procedimiento de detección y corrección de errores.
5. Personas o departamentos que intervienen en el proceso.

Una vez finalizada la fase preliminar de la revisión; el auditor puede llegar a la conclusión de que no esta justificado un estudio y evaluación adicionales de los controles internos de Contabilidad y quizá decida preparar un programa de auditoria consistente en procedimientos que no requieran basarse en unos controles fiables. Si decide finalizar su estudio y evaluación de los controles internos una vez terminada la fase preliminar de la revisión, debería justificarse, mediante los documentos pertinentes, las razones de tal decisión.

## FINALIZACION DE LA REVISIÓN

Si después de finalizar la fase preliminar de la revisión, el auditor pretende basarse en el

---

sistema de control interno de contabilidad para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, debe finalizar la revisión del sistema de control.

## OBJETIVOS ESPECÍFICOS DEL CONTROL

Un método para revisar los controles internos de contabilidad consiste en estudiar unos objetivos específicos del control para cada grupo de operaciones asociadas, como las del activo fijo y, a continuación, recopilar información referente a los procedimientos y técnicas de control que aplica la dirección para lograr tal objetivo. Entre los objetivos del control de activo fijo pueden incluirse aquellos destinados a asegurar que:

1. Las operaciones del activo fijo cuentan con la debida autorización.
2. Que el registro de las operaciones que afectan al activo fijo se hacen por las cantidades y en los periodos adecuados y se clasifican en las cuentas correspondientes.
3. Existe un control adecuado sobre las partidas del activo fijo.
4. Las eliminaciones del activo fijo y los ajustes en cuentas asociadas cuentan con la debida autorización.

También deben considerarse los siguientes objetivos:

5. Los datos de entrada están debidamente autorizados; no existen perdidas en los mismos, añadiduras, o han sido cambiados de otro modo incorrectamente; y han sido identificados y convertidos con precisión con lenguaje de máquina.
6. El proceso se ha llevado a cabo tal y como se esperaba.
7. Los resultados del proceso son concretos y precisos, la información de resultados se entrega únicamente a las personas autorizadas y los resultados en lenguaje de máquina están debidamente identificados.

## RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN REFERENTE A CONTROLES ESPECIFICOS DE CONTABILIDAD

Debe recopilarse información sobre procedimientos de control destinados a cumplir objetivos específicos.

La información necesaria puede obtenerse en una reunión con el personal de la empresa y mediante una revisión de la documentación de la entidad. Una técnica consiste en solicitar a la dirección sus objetivos del control interno de la contabilidad. Para asegurar una evaluación del sistema, puede efectuarse el seguimiento de un grupo escogido de transacciones a través del sistema (lo que a veces se denomina estudio preliminar de sistemas).

Los procedimientos y técnicas de control destinadas a cumplir el objetivo de control específico que consiste en asegurar que las partidas del activo fijo estén debidamente controladas pueden incluir:

- 1- La utilización de etiquetas para identificar las adquisiciones.
- 2- Procedimientos y dispositivos de seguridad, como vallas, guardas, etc.
- 3- Inventarios físicos periódicos del activo fijo (especialmente partidas sometidas a retiro y donde la existencia de un determinado activo no pueda determinarse por otro medio, dando debida consideración al costo y peso de tales partidas).
- 4- La comunicación a la dirección, de las diferencias significativas de inventario físico existentes.
- 5- El control físico sobre los títulos de propiedad.

Entre los procedimientos y técnicas usuales referentes a otros objetivos específicos del control interno de contabilidad sobre el activo fijo se incluyen:

- 1- Procedimientos para la autorización de adiciones y bajas de activos, incluyendo evaluaciones del rendimiento de inversiones y estudios de ingeniería.
  - 2- La utilización de órdenes de trabajo de activos capital para controlar las adiciones, bajas y gastos de mantenimiento y reparaciones.
-

3- Procedimientos para la revisión y verificación de activos recibidos y para la supervisión o revisión de las instalaciones y construcciones en curso.

4- Procedimientos para asegurar que la entrada, proceso y salida de datos de un sistema de procesos de datos son completos y precisos ( por ejemplo, las rutinas de edición o de cálculos de saldos).

5- Conciliación periódica de los registros detallados del activo fijo con el mayor general.

6- Información rutinaria de ventas y bajas de equipos.

7- Procedimientos para controlar los desperdicios, propiedad y equipo destinados a la venta.

El mantenimiento de unos registros adecuados del activo fijo constituye un elemento importante en cualquier sistema de control interno de contabilidad.

#### EVALUACIÓN DEL SIGNIFICADO DE LOS CONTROLES CONTABLES.-

En la etapa final de la revisión, debería hacerse una evaluación preliminar de si las técnicas y procedimientos que forman el sistema de control interno de contabilidad del cliente cumplen los objetivos especificados. Si no se cumplen alguno de ellos, el auditor debe considerar los tipos de errores e irregularidades que podrían ocurrir. Por ejemplo:

- Sobre valoración de los costos del activo fijo.
- Pasivo sobre valorado.
- Clasificación de cuentas incorrectas en los estados financieros.
- Sobre estimación de los beneficios (por ejemplo, si los gastos de mantenimiento y reparación deberían haberse cargado a la cuenta del activo fijo).

Cuando no se cumpla ningún objetivo específico importante de control, el auditor debe diseñar unos procedimientos destinados a lograr su cumplimiento.

#### DESARROLLO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA.-

Debe prepararse un programa escrito para la realización de la auditoria del activo fijo;

este debe incluir los objetivos y procedimientos de auditoría específicos destinados a alcanzar tales objetivos.

En el programa de auditoría de activos fijo deben incluirse por lo general los siguientes procedimientos:

1- Para la planificación (a menudo integrados en los de planificación para el conjunto de la auditoría):

- a. Los procedimientos para obtener una evaluación del negocio.
- b. Los procedimientos de revisión analítica (si se ejecutan en la fase de planificación de la auditoría).
- c. La revisión y evaluación preliminar del control interno de contabilidad.

2- Para lograr los objetivos de auditoría. Tale procedimientos consisten en pruebas sobre:

- a. El cumplimiento del control interno de contabilidad (algunos auditores incluirán estas pruebas en la fase de planificación de la auditoría).
- b. Los saldos iniciales (si se trata de una auditoría inicial o nueva).
- c. La operaciones del ejercicio actual (por ejemplo, adiciones y eliminaciones)
- d. Los activos arrendados, incluyendo la revisión de los contratos de arrendamiento.
- e. Saldos finales.
- f. Acontecimientos posteriores.

3- Para la revisión del trabajo de auditoría realizado

El programa de auditoría debe ser modificado según sea necesario, para incluir los hallazgos o resultados obtenidos durante ella. Por ejemplo, el hecho de haber encontrado unas clasificaciones incorrectas durante las pruebas sobre los gastos de mantenimiento y reparaciones puede hacer necesaria una prolongación de tales pruebas, o una más amplia de las cunetas correspondientes del activo fijo; el seguimiento de otros errores o irregularidades aparentes pueden hacer necesario una ampliación o la utilización de procedimientos de auditoría alternativa.

## OTROS ASPECTOS DE PLANIFICACIÓN

Auditoría inicial.- En el caso de que una empresa de audite por primera vez, deben revisarse las cuentas del activo fijo correspondientes al ejercicio anterior para asegurarse de la exactitud de los saldos iniciales y de que se han aplicado consistentemente los P.C.G.A. El alcance de los procedimientos necesarios, especialmente el examen de los documentos justificativos, variarán dependiendo del grado de confianza que pueda depositarse en el sistema de control interno de contabilidad del cliente, incluyendo el estado de los registros del activo fijo y los exámenes, si hay alguno, realizado por auditores anteriores.

Durante la auditoría inicial se presta una atención especial a:

1- La revisión de las normas y procedimientos de contabilidad aplicados por la entidad durante los periodos actuales y anteriores.

2- La revisión de las actividades de las cunetas del activo fijo del ejercicio anterior; por ejemplo, la revisión de análisis de cambios importantes referentes a adiciones, bajas del activo fijo y aplicación consistente de las normas de contabilidad.

3- El recorrido de las instalaciones de la fábrica (esto es, la inspección de los principales componentes del activo fijo como los principales edificios e instalaciones de producción).

4- La revisión del trabajo de los auditores internos.

5- Revisión del tratamiento fiscal en los ejercicios anteriores, incluyendo los resultados que aparecen en los informes presentados por los ejecutivos de auditoría.

Gran parte de los datos recopilados durante la auditoría inicial puede incluirse en los archivos permanentes, pudiendo utilizarse en auditorías futuras.

Utilización de los servicios de auditores internos y otros empleados de la empresa-cliente.- Los auditores internos constituyen un elemento importante del control interno de contabilidad de la empresa, su trabajo puede tener un efecto considerable sobre la naturaleza, alcance y oportunidad de trabajo llevado a cabo por el auditor

---

independiente. En la planificación, de una auditoría estas debería ser una evaluación de la función de auditoría interna.

Los auditores internos pueden proporcionar también una ayuda directa al auditor independiente durante el examen de las cuentas del activo fijo (por ejemplo, la revisión y documentación de los procedimientos de control interno de contabilidad; preparación de papeles del activo; verificaciones de adiciones y bajas determinadas del activo fijo; visitas a sucursales, divisiones o filiales).

También debería obtenerse ayuda de otros empleados de la empresa- cliente; este tipo de asistencia consiste fundamentalmente en trabajo administrativo y permite al equipo de auditoría concentrarse en los aspectos más profesionales de la misma.

Utilización de los servicios de especialistas y consultores: La naturaleza del negocio del cliente, sus registros o actividades, pueden indicar que es necesario realizar una planificación para la utilización de especialistas y consultores. Por ejemplo; podría hacerse necesario considerar la utilización de un tasador en relación con una combinación de empresas contabilizada como una compra por parte del cliente.

Técnicas de auditorías asistidas por ordenador: Pueden emplearse equipos de procesos de altos y software para procesar toda o huna parte de las operaciones relacionadas con el activo fijo de la entidad y para mantener los registros correspondientes a mayor general y auxiliar.

Entre los tipos de verificaciones de las cuentas del activo fijo que pueden llevarse a cabo mediante las técnicas de auditoría asistida por ordenador, se encuentran:

- 1- Recalcular la depreciación, comparándola con las cifras facilitadas por el cliente e impresión de las diferencias.
- 2- Comparación de la depreciación acumulada con los bienes para determinar que esta no es superior al costo.
- 3- Clasificación resumida de los bienes o partida del activo por clases, ubicación, etc.
- 4- Selección de muestras para la verificación (por ejemplo, adiciones, bajas de activos,

etc.).

5- Verificación de números duplicados o de la inasistencia de ellos en la clasificación de activos, etc.