

Resumen Imprimible

Auditoría externa

Módulo 7

Contenidos:

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

Concepto

Tal como vimos en el módulo N°2, los bienes de uso pueden definirse como aquellos tangibles (es decir, deben tener existencia física) cuyo destino es ser utilizados en la operatoria normal y habitual del ente. Aquí deben incluirse aquellos que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a los proveedores por las compras de estos.

Es importante señalar que debemos considerar que deben ser utilizados en el desarrollo de la actividad principal del ente y no estar destinados a la venta, no deben consumirse en el primer uso y su vida útil debe ser limitada y superior a un período económico.

A grandes rasgos podemos encontrar tres grupos de bienes de uso dentro de una empresa (aunque esto variará, pudiéndose ampliar, dependiendo del tipo de negocio):

- **Inmuebles:** Edificios, locales, fábricas, etcétera.
- **Rodados:** Autos, camiones, motos, etcétera.
- **Muebles y Útiles:** Escritorios, computadoras, fotocopiadoras, heladeras, máquinas en general, etcétera.

Altas

Como a esta altura ya sabemos, el principal criterio de valuación es el de "costo". Es decir, que en los Estados Contables todo debe estar valuado considerando el "sacrificio económico" que tuvo que realizar el ente para adquirir un bien.

En el caso particular de los bienes de uso, el valor de incorporación al patrimonio (es decir, el alta en la contabilidad de la empresa) estará representado por el costo que representa la compra y todos aquellos gastos necesarios para poner al bien en condiciones de ser utilizado. En otras palabras, el bien de uso se registrará en la contabilidad por el importe correspondiente a su valor de compra sumado a todos los gastos externos necesarios para poder utilizarlo, por ejemplo: fletes, honorarios de escribanos, gastos de instalación, entre otros. Por otro lado, es importante resaltar que el

valor de compra a considerar es el de contado, discriminando cualquier tipo de interés que puedan cobrarnos por la financiación en cuotas, por ejemplo.

Siguiendo con lo mencionado en el apartado anterior, las altas de cada bien de uso estarán dadas entonces:

- **Inmuebles:** Valor de compra al contado (no incluir intereses en caso de préstamos) sumado a gastos de construcción, honorarios de escribano y gastos por arreglos o mejoras con la finalidad de poder ser utilizados (es el caso, por ejemplo, de la adquisición de un local y se decide pintar y arreglar antes de ser abierto), entre otros.
- **Rodados:** Valor de compra al contado (no se deben incluir intereses en caso de financiación) sumado a gastos de diligenciamiento y patentamiento, entre otros.
- **Muebles y Útiles:** Valor de compra al contado (tampoco aquí se deben incluir los intereses de financiación) sumado a los gastos de construcción, traslado y armado, entre otros.

También es importante mencionar que, durante el transcurso de la vida útil de un bien, pueden realizarse diferentes erogaciones con la finalidad de mantener, reparar o mejorar la capacidad de servicio. Tal es así que encontraremos los conceptos de mantenimiento, reparación y mejoras.

Se habla de mantenimiento cuando se realizan aquellas erogaciones con la finalidad conservar la capacidad de servicio que tiene el bien. Como no se prolonga la vida útil ni se aumenta el valor, serán consideradas gastos. Es decir, se registrarán como resultados negativos del ejercicio. Ejemplos de este tipo de gastos podrían ser: limpieza, cambio de aceite en los automóviles, pintura, etcétera.

Hablaremos de reparaciones en el caso de tratarse de erogaciones cuya finalidad es arreglar la capacidad de servicio que tiene un bien. Como se trata de la consecuencia por un daño ya sea intencional o accidental, se registrará en una cuenta de resultado negativo.

Finalmente, las mejoras son aquellas erogaciones realizadas con la finalidad de aumentar la capacidad de un bien, ya sea extendiendo su vida útil o aumentando su productividad. Por lo tanto, en definitiva, se tratará de una inversión. Es por este motivo que estas mejoras deberán aumentar el valor del activo. Es decir, aumentarán en valor del bien de uso y por lo tanto se modificará el valor de origen.

Bajas

Existen varias razones por las que un bien de uso puede darse de baja. Las causas más comunes son: la venta, la obsolescencia, la destrucción, etcétera.

Puntualmente nos ocuparemos del caso de la venta, dado que las demás causas no son tan comunes. En primer lugar, debemos recordar que (tal como se mencionó antes) los bienes de uso quedarán valuados en nuestros estados contables considerando el valor residual. Es decir, la diferencia entre el valor de origen (ingreso al patrimonio) y la amortización acumulada hasta el momento. Por este motivo, al momento de registrar la baja debemos “revertir” los asientos que reflejen el valor de origen y la amortización acumulada (pues el bien ya no estará más), dar vuelta lo que veníamos registrando en el debe y en el haber.

Depreciaciones del ejercicio

Recordemos, que una de las características que presentan los bienes de uso es que deben tener la aptitud de poder ser utilizados en más un ejercicio económico y no deben consumirse con su primer uso, pero esto no significa que este tipo de bienes sufra algún tipo de desgaste por el paso de los años. Contablemente, este “desgaste” se denomina y se reconoce como amortización.

Es importante que resaltemos, que este desgaste podrá comenzar a reconocerse contablemente una vez que el bien esté en condiciones de uso. Esto quiere decir que, en el caso de una máquina o un inmueble, comenzarán a amortizarse una vez que estén terminados. En otras palabras, mientras se encuentren en construcción no podrán amortizarse.

En tal sentido, las normas contables distinguen tres clases de bienes de uso:

- *Aquellos que no se deprecian ni se agotan:* Terrenos.
- *Bienes que se deprecian, pero no se agotan:* Rodados, embarcaciones, maquinarias, herramientas, muebles y útiles, edificios, instalaciones, etcétera.
- *Bienes que se agotan:* Yacimientos, bosques madereros, minas, pozos petrolíferos, etcétera.

Por otro lado, también debe considerarse que en el caso de los inmuebles solo se amortizará la parte edificada. Esta información puede obtenerse de la escritura de la propiedad, pero en caso de no hacer mención, se entiende que el 80% es construido y el 20% es terreno.

Al finalizar cada ejercicio, en el Estado Contable debemos exponer el saldo de la cuenta correspondiente a los Bienes de uso (que estará representado por los valores de origen de cada tipo de bien) regularizado por una cuenta que expondrá los desgastes que van sufriendo año tras año los bienes. Esto es lo que se llama valor residual. Es decir, la diferencia entre el valor original del bien y la amortización acumulada a lo largo de su vida útil.

Amortización por método lineal

En este método, el cargo a resultados de cada período será constante (el mismo importe). Ya que el valor del bien se divide por la cantidad de años de vida útil obteniéndose la cuota de amortización que impactará en cada ejercicio. Por lo general, este método es el más utilizado.

Si bien cada empresa puede estimar (dependiendo del uso que le otorgue) cuántos años de vida útil tendrá cada tipo de bien, como parámetro se suelen utilizar los siguientes datos:

Tipo de Bien	Vida útil (estimada)	Cálculo	% amortización anual
Inmuebles	50 años	100% → 50 años	2%
Muebles y útiles	10 años	100% → 10 años	10%

Maquinarias	10 años	100% → 10 años	10%
Equipos de Computación	5 años	100% → 5 años	20%
Rodados	5 años	100% → 5 años	20%

Es importante resaltar que independientemente de la cantidad de bienes que se tengan dentro de cada rubro (inmuebles, rodados, muebles y útiles, etc.) debe mantenerse el mismo criterio para todos. Es decir, todos los inmuebles deben amortizarse en 50 años, todos los rodados en 5 años, todas las maquinarias en 10 años (o más o menos, dependiendo de la utilización de la compañía) y así sucesivamente.

Entonces, el cargo a resultados de cada período, la amortización acumulada y el valor residual, se obtendrán aplicando las siguientes fórmulas:

$$\frac{\text{Valor de Origen}}{\text{Vida Útil}} = \text{Amortización del período}$$

$$\text{Amortización del período} \times \text{Cantidad de años en la empresa} = \text{Amortización acumulada}$$

$$\frac{\text{Valor de Origen} - \text{Amort. Acumulada}}{\text{Valor Residual}}$$

Amortización por método de unidades producidas

Este método se utiliza con mayor frecuencia en aquellas compañías manufactureras. Es decir, en aquellas que compran materia prima, la transforman para luego obtener y vender un producto final. Ya que las máquinas, por ejemplo, se desgastarán en función de lo que producen.

En caso de aplicarlo, debe contarse con un soporte técnico. Pues, la vida útil se basa en la cantidad de unidades que podría producir una máquina y es necesario que un especialista nos informe sobre esto. Además, debemos considerar que el cargo por amortizaciones del período se registrará en una cuenta de resultados negativos, lo que producirá una disminución en el resultado del ejercicio. Esto es importante ya que en base al resultado obtenido se pagarán impuestos como el correspondiente a las ganancias. En definitiva, lo que se quiere indicar es que, ante una posible inspección por parte del fisco, debemos poder respaldar el cargo a resultados en concepto de amortizaciones.

En este caso, considerando como dato ya proporcionado la capacidad total de la máquina, el cargo a resultados de cada período, la amortización acumulada y el valor residual, se obtendrán aplicando las siguientes fórmulas:

$$\frac{\text{Valor de Origen}}{\text{TU}} \times \text{Unidades producidas en el ejercicio} = \text{Amortización del período}$$

$$\sum \text{Amortizaciones de los períodos anteriores} = \text{Amortización acumulada}$$

$$\frac{\text{Valor de Origen} - \text{Amort. Acumulada}}{\text{Valor Residual}}$$

Amortización por método de kilómetros recorridos

En este caso, el tratamiento y el cálculo es igual que en el método anterior. Principalmente este sistema se utiliza en aquellas empresas cuya fuente de ingresos son los viajes, por ejemplo, las compañías de micros de corta y larga distancia o bien, las remiserías. Aquí también debe contarse con un informe técnico que estime la cantidad total de kilómetros que podrá recorrer el rodado.

Objetivos y riesgos de auditoría

Como ya venimos viendo, sabemos que las tareas de auditoría se centrarán en validar diferentes objetivos específicos dentro de cada rubro. En el caso particular de los bienes de uso, los objetivos específicos que permitirán al auditor emitir un juicio sobre la información analizada, son los siguientes:

Integridad	Verificar que todas las altas, las bajas y las amortizaciones se encuentran correctamente registradas. Es importante corroborar que las mejoras hayan sido activadas y consideradas como gastos.
Existencia	Corroborar que todos los bienes del patrimonio existan realmente y se encuentren en condiciones de ser utilizados en el desarrollo de la actividad principal del ente.
Propiedad	Confirmar la titularidad de la compañía sobre los bienes de uso. Es importante analizar los contratos de leasing que hayan sido celebrados.
Valuación	Constatar que no se superen los valores de recupero. Aquí también hay que considerar el concepto de "revalúo técnico"
Exposición	<p>Debemos recordar que los bienes de uso pertenecen al activo no corriente de la empresa. Además, el valor de estos se encuentra regularizado por la amortización acumulada.</p> <p>Otro punto para evaluar es si la amortización se reconoció en el período correcto.</p>

Como también ya hemos estudiado, más allá de los riesgos generales que debe afrontar cualquier auditoría, existen riesgos particulares en cada rubro que el auditor debe minimizar para arribar correctamente a sus conclusiones. En tal sentido, encontraremos:

Riesgo inherente	<ul style="list-style-type: none"> • Se utilizan bienes de uso con corta vida útil; • Se realizan muchas transacciones de bienes entre las empresas vinculadas; • Los bienes son construidos mediante procesos demasiado complejos.
Riesgo de control	<ul style="list-style-type: none"> • Ausencia o deficiencias en los sistemas de control de los bienes; • Falta de autorizaciones para el manejo de los activos fijos; • Desconocimiento de la capacidad de uso de los bienes.

Pruebas de validación

En este rubro en particular, creo que es indispensable (antes de comenzar la auditoría) analizar el estado de los bienes de uso (inspección ocular) y el sistema de control en cuanto a los permisos otorgados por la compañía para su utilización.

Luego, como en todos los rubros, recomiendo comenzar con una comparación de saldos para identificar las causas de las variaciones. Para luego realizar las siguientes pruebas para validar cada afirmación:

Objetivo de auditoría	Pruebas a realizar
Integridad	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar las facturas de compras (importe y fechas); • Realizar toma de inventarios e inspecciones oculares (estado de los bienes); • Analizar razonabilidad de la política de obsolescencia;
Existencia	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar un recuento físico, puede ser por muestra o a ciegas; • Analizar la documentación que sustenta los valores
Propiedad	<ul style="list-style-type: none"> • Visualizar y verificar facturas de compra; • Analizar los bienes de la compañía pero que se encuentran en

	<p>poder de otros;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analizar los contratos de leasing.
Valuación	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar que los bienes hayan sido reconocidos en el período correcto; • Revisar la documentación que respalde los gastos de reparación y mantenimiento, de manera de establecer la correcta imputación presupuestaria. • Analizar globalmente la razonabilidad de los cargos por depreciaciones
Exposición	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar los anticipos realizados (analizar el concepto); • Recordar que se trata de activos no corrientes; • Examinar si el saldo de los bienes se encuentra regularizado por las depreciaciones acumuladas al momento.

Prueba global de amortizaciones

Como bien sabemos, para que el auditor pueda dictaminar sobre la razonabilidad de los saldos contables, debe realizar diferentes pruebas que le permitan contrastar la realidad con lo registrado en libros. En el caso de los bienes de uso para analizar el saldo, el auditor podría observar el conjunto y verificar las facturas de compras para establecer los valores.

El problema surge cuando lo que se evalúa es algo "intangible" o no documentado. Por ejemplo, algo "intangible" podrían ser los intereses de un préstamo, en este caso podríamos ver los contratos y rehacer el cálculo. Pero el tema es, ¿qué pasa con las depreciaciones? pues no existe documentación que las sustente. Se trata de un cálculo que debe hacer la compañía. Si la compañía posee pocos bienes, podríamos rehacer los cálculos. Pero si se trata de una compañía que posee varios bienes (ya sea en cantidad o variedad), resulta conveniente realizar la prueba global de amortizaciones. En tal sentido:

Amortización del ejercicio anterior
(-) Amortización del ejercicio anterior de las bajas de este ejercicio
(-) Amortización del ejercicio anterior de los bienes que terminaron su vida útil en el ejercicio anterior
(+) Amortización de las altas del ejercicio
AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO

Esta prueba la podremos hacer por el total de los bienes de uso o desagregando rubro por rubro (muebles y útiles, rodados, inmuebles, etcétera).

Ejercitación

Supongamos que somos contratados como auditores de Capacitarte S.A. para hacer una revisión de los bienes de uso al 31/12/20X9. En tal sentido la empresa que dichos bienes están compuestos por:

Tipo de bien	Valor de origen
Terrenos	\$ 1.300.000,00
Rodados	\$ 250.000,00
Muebles y útiles	\$ 67.000,00
	\$ 1.617.000,00

Por otro lado, nos brindan el anexo de bienes de uso que han elaborado:

Fecha de alta	Tipo de bien	Valor de origen	Amortización acumulada ej. Anterior	Amort. Del ejercicio	Amortización acumulada ejercicio	Valor Residual
20X1	Terrenos	\$ 1.300.000,00	\$ 208.000,00	\$ 26.000,00	\$ 234.000,00	\$ 1.066.000,00
20X7	Rodados	\$ 250.000,00	\$ 100.000,00	\$ 50.000,00	\$ 150.000,00	\$ 100.000,00
20X9	Muebles y útiles	\$ 67.000,00	\$ -	\$ 6.700,00	\$ 6.700,00	\$ 60.300,00
			\$ 82.700,00	\$ 390.700,00	\$ 1.226.300,00	

Asimismo, del análisis de los estados contables del ejercicio anterior surge que el cargo a resultados en concepto de amortizaciones fue de \$76.000

Por otro lado, de las tareas de auditoría sobre los bienes detallados surge lo siguiente:

- **Terrenos:** Según pudo observarse en las actas de directorio, el terreno fue vendido a Universidad de Buenos Aires SRL por \$7.000.000. Asimismo, los gastos de escrituración ascendieron al 3% y la comisión de la inmobiliaria al 5% sobre el precio de venta, ambos conceptos fueron abonados por los compradores.
- **Rodados:** En el ejercicio se adquirió una camioneta Toyota Hilux por \$365.000, los gastos de patentamiento fueron \$15.000 y los honorarios de la concesionaria \$7.000.

Resolución:

- **Terrenos:**
 - Reversar asientos de amortización:

-----Asiento 31/12/20X9-----		DEBE	HABER
De ejercicios anteriores	Amortización acumulada Terrenos	208.000	
	AREA		208.000

-----Asiento 31/12/20X9-----		DEBE	HABER
Del presente ejercicio	Amortización acumulada Terrenos	26.000	
	Amortización de Terrenos		26.000

- Asiento para reconocer la venta:

-----Asiento 31/12/20X9-----	DEBE	HABER
Caja	7.000.000	
Bienes de Uso		1.300.000
Resultado vta Terreno		5.700.000

- **Rodados:**

- Asiento para reconocer la compra:

-----Asiento 31/12/20X9-----	DEBE	HABER
Bienes de Uso (Rodados)	387.000	
Caja		387.000

- **Nuevo anexo bienes de uso:**

Fecha de alta	Tipo de bien	Valor de origen	Amortización acumulada ej. Anterior	Amort. Del ejercicio	Amortización acumulada ejercicio	Valor Residual
20X7	Rodados	\$ 250.000,00	\$ 100.000,00	\$ 50.000,00	\$ 150.000,00	\$ 100.000,00
20X9	Rodado Toyota	\$ 387.000,00	\$ -	\$ 77.400,00	\$ 77.400,00	\$ 309.600,00
20X9	Muebles y útiles	\$ 67.000,00	\$ -	\$ 6.700,00	\$ 6.700,00	\$ 60.300,00
		<u>\$ 704.000,00</u>		<u>\$ 134.100,00</u>	<u>\$ 234.100,00</u>	<u>\$ 469.900,00</u>

- **Prueba global de amortizaciones:**

<u>Prueba global de amortizaciones</u>	
Amortización del ejercicio anterior	76.000,00
Amortización del ejercicio anterior de las bajas de este ejercicio -	26.000,00
Amortización de las altas del ejercicio	84.100,00
Amortización del ejercicio	<u>134.100,00</u>