

Boletín 5190

Capital Contable

Generalidades

El boletín A-11 Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros de la Comisión de Principios de Contabilidad, establece que el capital contable es el derecho de los propietarios sobre el activo neto que surgen de las aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución

Alcance y Limitaciones

Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría que se mencionan en este boletín, se refieren al capital contable de entidades establecidas con fines de lucro, principalmente sociedades mercantiles, así como también de otro tipos de entidades, cuyo capital contable se integre en forma similar a estas y no incluye todos aquellos procedimientos de auditoría específicos que podrían ser requeridos en el caso de las entidades reglamentadas o de personas físicas.

Objetivo del Boletín

El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del rubro del capital contable, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada entidad.

Objetivos de Auditoría

Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos al capital contable son los siguientes:

- Comprobar que los saldos y movimientos estén de acuerdo con la escritura constitutiva y sus modificaciones, el régimen legal aplicable y los acuerdos de los accionistas y la administración.
- Verificar que los conceptos que integran el capital contable estén debidamente valuados.
- Determinar las restricciones existentes.
- Comprobar se adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Control Interno

El estudio y la evaluación del control contable deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el boletín 3050 Estudio y Evaluación del Control Interno de la Comisión de Principios. Consecuentemente, deben de cumplirse los objetivos relativos a la autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED).

Ejemplos de los aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre el capital contable, en forma enunciativa pero no limitativa, incluyen los controles claves, los cuales deberán dirigirse a:

- Existencias de registros de la emisión de los títulos que amparen las partes del capital social.
- Custodia y arqueo de los títulos.
- Autorización y procedimientos adecuados para el pago de dividendos.

- Información oportuna del departamento de Contabilidad de los acuerdos de los accionistas o de los administradores, que afecten las cuentas del capital contable.
- Comparación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- Información sistematizada sobre cifras actualizadas.

Importancia Relativa y el Riesgo de Auditoria.

En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoria en el rubro del capital contable, el auditor debe de considerar, entre otros elementos, su importancia relativa relación con los estados financieros tomados en su conjunto, así como los riesgos de auditoria.

La planeación de las pruebas de auditoria en el rubro de capital contable, debe incluir el análisis de los factores o condiciones, que puedan influir en la determinación de los riesgos de auditoria. Dichos factores se pueden referir tanto al riesgo de error inherente, como al riesgo que los controles relativos no lo detecten, o bien que el auditor no los descubra. Ejemplos de estos factores son los siguientes:

- Cotización de acciones en la bolsa.
- Gran volumen de acciones en circulación.
- Negociación para venta de acciones o fusión.
- Acciones en tesorería.
- Amortización de acciones.
- Tratamiento fiscal de operaciones con acciones, pago de dividendos, estado de liquidación de la entidad, reducción de capital, etc.
- Control de cupones utilizados.
- Derechos de acciones preferentes.
- Modificaciones en el régimen legal, estructura o características del capital social .
- Adquisición de acciones asociadas a un valor inferior a su valor contable.
- Restricciones legales, estatutarias o contractuales.

Procedimientos de Auditoria.

Planeación

De acuerdo con el boletín 3040 planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoria, el auditor deberá de efectuar una planeación adecuada, para alcanzar totalmente sus objetivos en la forma mas eficiente posible, considerando siempre los aspectos de importancia relativa y riesgo de auditoria.

En la planeación, el auditor debe obtener la información sobre las características de cada uno de los renglones del capital contable, tales como: régimen legal y estatutario del capital social, derechos y limitaciones de las acciones, tipos de superávit, políticas de dividendos, reglas particulares de valuación y presentación, etc.

Dichas características incluyen la forma en que opera la entidad, disposiciones estatutarias, sus condiciones

jurídicas, sistemas de información manual (PED), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc. Tomando en consideración las características, el auditor determinará las posibles limitaciones que puedan afectar su trabajo y opinión.

Revisión Analítica.

Para conocer la importancia relativa del capital contable dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc, el auditor deberá de aplicar, entre otras las siguientes técnicas:

- Comparación de valores históricos y actualizados con los de ejercicios anteriores, tomando como referencia los índices de inflación general y/o específicos, para juzgar si las variaciones (o su ausencia) y las tendencias son lógicas.
- Análisis de las razones financieras, tales como pasivo a capital contable, activo a capital contable, utilidad del ejercicio a capital social, etc., determinadas sobre cifras tanto históricas como actualizadas, para identificar variaciones y tendencias, así como para juzgar la razonabilidad de este con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.
- Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el ejercicio auditado y el anterior, entre periodos intermedios, contra presupuestos, etc.

Estudio y Evaluación Preliminar del Control Interno

Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno contable existente y la localización de los controles clave para el registro de los movimientos del capital contable, incluyendo su actualización. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de PED, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles, como cálculos de la actualización, etc. En su caso deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, sea alrededor o a través del computador.

Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistemas de control interno contable a través del seguimiento y observación de las transacciones, y de la existencia de los controles clave, y considerando la importancia relativa y el riesgo en el rubro del capital contable. El auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarias en las circunstancias.

Pruebas de Cumplimiento

Desarrollar pruebas de cumplimiento, que proporcionen el grado de seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que se deposita la confianza, existen y aplican efectivamente. Dichas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos claves de control, que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan en corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, por tanto como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.

Por las características del rubro de capital contable, las pruebas de cumplimiento se llevan a cabo generalmente en forma conjunta con las sustantivas.

Pruebas Sustantivas.

Como resultado de la planeación que debió incurrir, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control

interno contable, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento y considerando nuevamente factores de importancia relativa y el riesgo de auditoría, el auditor deberá de establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, alcance y oportunidad que considere necesarios para las circunstancias.

Propiedad

Para comprobar la propiedad se deberá:

- Verificar que los movimientos del capital contable estén autorizados y debidamente respaldados.
- Inspeccionar el registro de acciones nominativas o de partes sociales y, en su caso, el registro de las variaciones de capital, para comprobar que reflejen correctamente la estructura del capital.

Existencia o Integridad.

Para la verificación de la existencia e integridad deberá efectuarse lo siguiente:

- Contar los títulos de la tesorería, o en su caso, confirmación.
- Verificar que los cupones por dividendos pagados y los de acciones canjeadas hayan sido cancelados.
- Examinar los testimonios notariales de la escritura constitutiva y sus modificaciones.
- Verificar que el pago de dividendos se haya realizado con base en el acuerdo de accionistas respectivo de quienes ellos hayan asignado al efecto, considerando su tratamiento fiscal.
- Comprobar que el capital suscrito se haya exhibido en la forma acordada por los accionistas. En el caso de acciones suscritas por granjeros y en otros casos por limitaciones especiales, cerciorarse de que se cumpla con las disposiciones legales y estatutarias aplicables.
- Verificar que las aportaciones para futuros aumentos de capital hayan sido acordadas en ese sentido por la asamblea de socios y accionistas.

Valuación

Para el examen de la evaluación deberá de llevarse a cabo lo siguiente:

- Cerciorarse de que los valores de todos los conceptos del capital contable estén determinados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).
- Adicionalmente a la verificación de la razonabilidad de los saldos históricos de las cuentas de capital contable, deberán de revisarse la actualización de los mismos (expresados en unidades de poder adquisitivo a la fecha del balance). Para tal efecto, se requiere de contar con la información relativa a la fecha en que se efectuaron las aportaciones de los accionistas, cualquiera que sea su origen, así como a la fecha en que se generaron las utilidades retenidas o pérdidas acumuladas, reservas de capital, etc.
- Comprobar que cuando se reciban en pago de acciones suscritas cantidades superiores a su valor nominal o a su valor teórico (en caso de acciones sin valor nominal), se reconozca en cuenta por separado como prima en venta de acciones, mas sus actualización.
- Verificar que las donaciones recibidas por la entidad formen parte del capital contribuido y se

expresen a su valor de mercado al momento en que se percibieron, mas su actualización.

- Verificar que las reducciones de capital con el acuerdo de accionistas, vigilando el cumplimiento de las disposiciones legales, estatutarias y contractuales aplicables, así como su tratamiento fiscal. Además de vigilar que su manejo contable este de acuerdo con los principios de contabilidad.
- Cerciorarse que la amortización de acciones con utilidades retenidas haya sido acordada por los accionistas y cumpla con las disposiciones legales y estatutarias respectivas. Además que su manejo contable este de acuerdo con los principios de contabilidad.
- Cuando exista capitalización de efectos inflacionarios, verificar que se realice de acuerdo con los principios de contabilidad y cumpliendo con los requisitos que exige la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Verificar que en el caso de ajuste a resultados de ejercicios anteriores, hayan sido aprobados por los accionistas y se cumpla con lo dispuesto en boletín A-7 Consistencia, emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad.
- Comprobar que cuando los accionistas reembolsen perdidas de la entidad en efectivo o bienes, dichos importes se consideran como una reducción de las perdidas acumuladas.
- Cerciorarse que los dividendos comunes decretados pendientes de pago, así como los dividendos preferentes, una vez que las utilidades correspondientes hayan sido aprobadas por los accionistas, forma parte del pasivo a cargo de la entidad.
- En caso de la adquisición de acciones de una subsidiaria o de una asociada, cuando exista un exceso del valor neto en libros sobre el costo de dichas acciones, se deberá de verificar la determinación del mismo (incluyendo su actualización) y la procedencia de su inclusión dentro del capital contable.

Declaraciones

Obtención de declaraciones de la administración.

Cerciorarse que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes del capital contable, y que en la carta del secretario del Consejo se incluyan las fechas de todas las sesiones celebradas durante el periodo auditado y hasta la fecha del dictamen.

Presentación y Revelación

Cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:

- Detalle de los conceptos que integran el capital contable, incluyendo, en primer lugar, los que forman el capital contribuido, seguidos de los del capital ganado.
- Cuando exista diferencia entre el importe de las acciones suscritas y el importe pagado, esta deberá de considerarse como capital social suscrito no pagado, restando al renglón del capital social. El saldo a cargo de los accionistas por capital suscrito, que este amparado por títulos de crédito, debe presentarse disminuido el capital social.
- Características del capital social y sus restricciones como pueden ser:

- ◆ Descripción de los títulos representativos del capital social (acciones ordinarias, preferentes, partes sociales, etc.)
- ◆ Clases y series de acciones y partes sociales en que se divide el capital social, con sus características y restricciones.
- ◆ Capital social mínimo y monto máximo autorizado, en el caso de sociedades de capital variable.
- ◆ Numero de acciones emitidas y suscritas, su valor nominal o la mención de que no expresan valor nominal.
- ◆ En el caso de acciones preferentes y/o especiales, sus derechos y restricciones, como pueden ser las características de conversión o redención, dividendos mínimos garantizados, así como el importe de dividendos acumulados no decretados.
- ◆ Importe de dividendos acumulativos no decretados.
- ◆ Restricciones y otras situaciones que afecten al capital contable con motivo de disposiciones legales, acuerdos de accionistas, contratos de prestamos o de otra índole.
- ◆ Tipos de impuestos a que estén sujetas las distribuciones o reembolsos.
- ◆ En caso de que existan anticipos de los socios o accionistas para futuros aumentos el capital social de la entidad, deberá de presentarse en un renglón por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando existan resoluciones en las asambleas de que se aplicaran para aumentos al capital social en el futuro.
- ◆ Los movimientos registrados durante el periodo en el concepto de capital contribuido, y del capital ganado se mostraran en el estado de variaciones en el capital contable.
- ◆ Importe del dividendo por acción y de los dividendos pagados en forma distinta a efectivo.

Vigencia.

Este boletín fue aprobado por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. el 13 de diciembre de 1990 y entra en vigor a partir de su promulgación oficial en la revista Contaduría Pública.