



San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
ILUMNO

# CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORÍA



San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**

# CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORÍA

## EL CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORÍA DE PASIVOS NO CORRIENTES Y PATRIMONIO

### DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO

La Ley General de Control Interno No 8292-LGCI " Se entenderá por sistema de control interno la serie a acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos: proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal, así como exigir confiabilidad y oportunidad de la información. Además, el control interno debe garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones y cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

### CONTROL INTERNO DE LA DEUDA CON INTERESES

La identificación de los procedimientos de control interno es un apartado del cuestionario de control interno que busca conocer los mecanismos de control financiero que aplica la entidad revisada mediante la aplicación de preguntas cuyas respuestas están orientadas precisamente a determinar si se utilizan adecuados controles en los diferentes procesos de trabajo.





Fuente propia: Imagen No 1 Componentes Control Interno según LGCI-8292

En relación con este punto, la NIC-32 Instrumentos financieros misma que ha sido actualizada en la NIC-39 explica que: "Los costos de transacción en los que necesariamente se ha de incurrir para llevar a cabo una transacción de patrimonio, se contabilizan como parte de esa transacción, y por tanto se deducen del patrimonio" (p.17.).

Ahora bien la definición de Deuda que es la obligación que contrae alguien de reintegrar lo pedido de acuerdo con unas condiciones pactadas previamente en algunas ocasiones se relaciona la deuda con los intereses a pagar, ya que el que ha pedido es el deudor, el que ha entregado o prestado es el acreedor; lo entregado puede ser cualquier tipo de bien, tangible o intangible.



## **DEFINICIÓN DE DEUDA CON INTERESES**

Es concepto abarca el importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas para registrar el interés implícito asociado a la operación.

El cálculo de intereses consiste en una comprobación de que los pagos o cargos realizados a las cuentas de gastos se ajustan a los términos de los documentos. Esta prueba de auditoría se realiza para determinar las obligaciones que se generan por pago de intereses que por regla general se originan cuando existen pasivos de largo plazo.

## **PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA DE LA DEUDA CON INTERESES**

El auditor debe documentar los asuntos importantes para apoyar la opinión de auditoría, así como para dar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo según las Normas Internacionales de Auditoría. Los papeles de trabajo auxilian en la planeación y en

el desempeño al auditor, como también lo hacen en la supervisión y revisión del trabajo en auditoría, ya que registran evidencia de auditoría resultante del trabajo desempeñado.

**LOS PAPELES DE TRABAJO AUXILIAN EN LA PLANEACIÓN Y EN EL DESEMPEÑO AL AUDITOR, COMO TAMBIÉN LO HACEN EN LA SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DEL TRABAJO EN AUDITORÍA.**



San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**

## **OBJETIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN UNA AUDITORÍA DE LA DEUDA CON INTERESES**

Los papeles de trabajo cumplen los siguientes objetivos en una auditoría:

- Facilitan la preparación del informe de auditoría.
- Comprueban y explican en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.
- Coordinan y organizan todas las fases del trabajo de auditoría.
- Proveen un registro histórico de la información examinada y los procedimientos aplicados.

En el momento de realizar una auditoría mediante la revisión analítica y profunda del control interno, se agrupan en forma ordenada las transacciones características del negocio sujeto de auditoría. Por eso, como base fundamental se debe definir las transacciones y la forma que se pueden agrupar.

En el caso de la deuda con intereses, el ciclo comprende el manejo de los fondos de la empresa que inicia con el reconocimiento de los ingresos. También se incluye la distribución del efecto en las operaciones corrientes y otros usos y se termina con el retorno de este a los inversionistas acreedores.

El auditor debe solicitar al cliente una certificación de pasivos, documento en el cual hace constar que los pasivos registrados son los únicos que tiene la empresa y que el saldo que se presenta en los estados financieros es real. Ahora bien, si bien la existencia de certificación no libera de toda responsabilidad al auditor, en caso de que ejecute apropiadamente el programa de trabajo y cumpla con las normas y procedimientos de auditoría, tendría un elemento de defensa importante si se dieran acusaciones o recusaciones de su trabajo.



Los intereses, dividendos, y pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero o a un componente de este, que sea un pasivo financiero, se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del ejercicio. En el caso de las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio, serán cargados por la entidad directamente contra el patrimonio, por una cuantía neta de cualquier beneficio fiscal relacionado. Los costos de transacción que correspondan a cualquier partida del patrimonio se tratarán contablemente como una deducción del patrimonio, por un importe neto de cualquier beneficio fiscal relacionado.

En los cuadros 1 y 2 a continuación se describen por ciclos las funciones típicas, asientos contables comunes y formas y documentos importantes de cada ciclo. Se puede interpretar el asiento a identificar y el documento correspondiente según la función que realice la empresa, por lo que el auditor debe tener presente la relación de cada uno. Por ejemplo, cuando la empresa obtenga un financiamiento, debe existir el documento que lo respalda, además las funciones o actividades que realiza deben estar conformes.

<b>FUNCIONES</b>	<b>ASIENTOS</b>	<b>DOCUMENTOS</b>
<i>Relación con las sociedades financieras y de crédito</i>	<i>Obtención y pago del financiamiento</i>	<i>Certificados provisionales de acciones</i>
<i>Relación con accionistas</i>	<i>Emisión y retiro de acciones</i>	<i>Acciones emitidas</i>
<i>Administración del efectivo las inversiones</i>	<i>Compra y venta de inversiones en valores</i>	<i>Obligación, bonos, papel comercial</i>
<i>Acumulación, cobro pago de intereses y dividendos</i>	<i>Acumulaciones, cobros y pagos de intereses y dividendos</i>	<i>Acciones, bonos y otros instrumentos adquiridos como inversiones</i>

Cuadro No 1 Asientos contables comunes, formas y documentos para cada ciclo.  
 Fuente elaboración propia



### **FUNCIONES**

---

*Administración y  
vigilancia de la deuda  
(principal e intereses)*

*Operaciones de inversión  
y financiamiento*

*Administración de  
monedas extranjeras  
incluyendo el riesgo  
cambiarío*

### **ASIENTOS**

---

*Amortización de  
descuentos, gastos,  
primas diferidas en  
relación a la deuda e  
inversiones*

*Cambios en los valores  
según libros de  
inversiones y deuda*

*Compra y venta de  
moneda extranjera*

### **DOCUMENTOS**

---

*Titulos de créditos como  
cheques, pagares, cartas  
de crédito*

*Acciones bonos y otros  
instrumentos adquiridos  
como inversiones*

*Contratos de moneda  
extranjera para entrega  
futura*

Cuadro 2 Asientos contables comunes, formas y documentos para cada ciclo.  
Fuente elaboración propia



Procedimientos específicos de control en las pruebas sustantivas

Los siguientes son procedimientos específicos de control:

- Lista de inversiones aprobadas
- Restricciones del acceso a los valores
- Archivo de firmas para el personal autorizado

En el caso de algunas funciones para aplicar la Prueba de cumplimiento, el auditor debe tener en cuenta que, es indispensable que:

- Examinar la lista y localizar los puntos en las actas de las juntas del consejo.
- Observar si se respetan las restricciones.
- Comparar las firmas del archivo con los registros de acceso.
- Posible cambio en la prueba sustantiva
- Limitar las pruebas de las operaciones de inversión.
- Inspeccionar los certificados de inversión en fecha distinta de finales de año.
- Inspeccionar los certificados de inversión en fecha distinta de finales de año.



## ELABORAR LA CÉDULA DE TRABAJO DE DEUDA CON INTERESES

Es necesario reiterar que las cédula de trabajo son la principal evidencia del auditor, en el caso de la cédula de trabajo de la deuda del importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas para registrar el interés implícito asociado a la operación. El cálculo de intereses consiste en una comprobación de que los pagos o cargos realizados a las cuentas de gastos se ajustan a los términos de los documentos.

Esta prueba de auditoría se realiza para determinar las obligaciones que se generan por pago de intereses que por regla general se originan cuando existen pasivos de largo plazo. El cálculo de intereses consiste en una comprobación de que los pagos realizados se ajusten a los términos de los documentos y en la verificación, mediante

cálculos matemáticos, de que las sumas pagadas a cuentas de gastos son correctas. Esta prueba de auditoría se realiza para determinar las obligaciones que se generan por pago de intereses cuando existan cuentas o documentos por pagar con cláusulas específicas en ese sentido.

**EL CÁLCULO DE INTERESES CONSISTE EN UNA COMPROBACIÓN DE QUE LOS PAGOS O CARGOS REALIZADOS A LAS CUENTAS DE GASTOS SE AJUSTAN A LOS TÉRMINOS DE LOS DOCUMENTOS.**

## CÉDULA DE TRABAJO Y CÁLCULO DE INTERESES

El cálculo de intereses consiste en una comprobación de que los pagos o cargos realizados a las cuentas de gastos se ajustan a los términos de los documentos. Esta prueba de auditoría se realiza para determinar las obligaciones que se generan por pago de intereses que por regla general se originan cuando existen pasivos de largo plazo. Para confeccionar la cédula de trabajo, del cálculo de intereses, el estudiante utilizará una hoja de nueve columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- La sumaria de pasivos a largo plazo es la cédula de trabajo que agrupan las diferentes obligaciones que debe cubrir la empresa cuando está sujeta a una auditoría en un plazo superior a un año. Esta sumaria le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el valor de esos pasivos y su presentación en los estados financieros.
- En el primer renglón del encabezado, se escribe el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, se halla la "Sección de pasivos de largo plazo"; en el tercero, "Cálculo de intereses". En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser "BB-3". En el encabezado para títulos, columna de referencia, "Número del documento", espacio que se utilizará para escribir el número del documento por pagar o cuentas que originan gastos por intereses. En el encabezado par títulos, primer renglón de la columna matriz, "Acreedor", es el espacio que es utilizará para escribir el nombre del beneficiario del documento de pago.
- En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, se halla "Fecha del documento", espacio que se utilizará para escribir la fecha en que se vence la obligación. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna dos, "Fecha de vencimiento", este espacio se utilizará para escribir la fecha en que se vence la obligación. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, "Monto original", este espacio se utilizará para escribir el monto original de la deuda. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cuatro, "Saldo actual", este espacio se utilizará para escribir el saldo en la fecha del corte para la revisión de la auditoría. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cinco, "Tasa", espacio que se utilizará para escribir la tasa de interés aplicable al documento por pagar.



- En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna seis, "Total días interés", espacio que se utilizará para escribir el número de días pendientes de pago de interés. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna siete, "Gasto por intereses", espacio que se utilizará para escribir la suma resultante de aplicar la tasa de interés al principal adeudo, por el número de días de interés, según las fórmulas matemáticas que se emplean para el efecto. En el primer renglón del encabezado para títulos, columnas ocho y nueve, "Observaciones", espacio que se utilizará para escribir los comentarios de auditoría que sean necesarios.
- Luego de concluidos los comentarios que se citan en el punto inmediato anterior, en el cuerpo de la hoja, se completan los datos necesarios para completar la cédula.
- Para ello, se deben realizar las anotaciones y los cálculos para cada uno de los documentos por pagar que generen cargos por intereses inmediatamente después de realizado el trabajo anterior, así como las deficiencias de control interno que existan; se procede conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.
- Al pie de la hoja columna, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. Se identifican y se realizan los cruces de información.
- En la parte inferior de la hoja columna, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, se halla una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo.
- Al pie de la cédula de trabajo cálculo de intereses, se encuentra la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- Por último en el programa de auditoría, se anota el número con que identificó la cédula de trabajo cálculo de intereses.





San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**

## ELABORACIÓN DE UNA SUMARIA

- Una cédula analítica no se considera totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la cédula resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación.
- Las sumarias no se consideran terminadas hasta que contengan la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimientos que no se pueden llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas.
- Traslade la información que se encuentra en la hoja de resumen de asientos de ajuste y reclasificación a la cédula sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.
- Luego determine los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva. Posteriormente, abra un espacio titulado "Trabajo ejecutado", después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.



## **CIERRE DE LA SUMARIA DE PASIVOS A LARGO PLAZO**

- Anote debajo del título del punto anterior el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro. Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o números de tales cédulas analíticas. En el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.
- Haga seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el del período anterior con el que se esté revisando.
- Anote, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todos los pasivos a largo plazo que tiene la compañía al 30 de septiembre de.....”.

## **CONTROL INTERNO SOBRE EL CAPITAL DE LOS ACCIONISTAS, DIVIDENDOS Y LOS PAPELES DE TRABAJO**

Una vez determinada de forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno, a través del seguimiento y observación de las transacciones de la existencia de los controles claves y considerando la importancia relativa y el ries-

go de auditoría en el patrimonio, el auditor constará la naturaleza de los procedimientos tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y objetividad que considere necesarios en las circunstancias.

**SE DEBE HACER SEGUIDAMENTE UN BREVE ANÁLISIS DE LAS MÁS IMPORTANTES VARIACIONES OCURRIDAS EN EL SALDO DE LAS CUENTAS, RELACIONANDO EL DEL PERÍODO ANTERIOR CON EL QUE SE ESTÉ REVISANDO.**



## LAS PRINCIPALES MEDIDAS DE CONTROL INTERNO

- Verificación de la existencia de la emisión de los títulos que amparen las partes del capital
- Custodia y arqueo de títulos
- Autorización y procedimientos adecuados para el pago de dividendos
- Información oportuna al departamento de contabilidad de los acuerdos de los accionistas
- Presencia de administradores que afecten las cuentas del patrimonio.
- Comparación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- Información sistematizada sobre cifras actualizadas.



## **POSIBLES PREGUNTAS A UTILIZAR EN UN CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

Las siguientes son preguntas utilizadas en un cuestionario de control interno:

¿Existen registros de la emisión de títulos en las partes del capital social?

¿Es adecuada la custodia de títulos no suscritos exhibidos?, ¿se arquean periódicamente?

¿Se tiene autorización y procedimientos adecuados para el pago de dividendos o participaciones?

¿Se informa oportunamente al departamento de contabilidad de los acuerdos de los accionistas o administradores que afecten las cuentas de patrimonio?

¿Hay una comparación de los auxiliares contra de la cuenta de mayor correspondiente?

¿Se controla la información sistematizada y las cifras actualizadas?

¿Se hacen préstamos o anticipos sobre las acciones?

¿Han aprobado los estados financieros los accionistas o socios?

¿Se publican los estados financieros?



## **OBJETIVO DE LAS PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO**

Las pruebas de cumplimiento deben ser redactadas lo más transparente, entendible posible, algunos ejemplos de los objetivos que persigue las pruebas de cumplimiento son:

- El registro de acciones se lleva de conformidad con las normas legales.
- El registro de acciones examina periódicamente y se concilia con la cuenta de control por personas diferentes a las encargadas de la expedición y la custodia de títulos.
- Las funciones relativas al manejo de títulos, en blanco y de la expedición de las acciones están segregadas.
- Los títulos en blanco están controlados en forma adecuada y custodiados físicamente.
- La función de pago de los dividendos decretados está segregada adecuadamente y existe un control independiente sobre los dividendos no cobrados y los cheques de dividendos devueltos.
- Hacer una revisión y seguimiento periódicos de las estipulaciones de las escrituras de constitución, de los estatutos sociales y de los contratos de préstamos que requieren que registren el pago de los dividendos.
- Aseverar que los valores que se presentan en los distintos renglones del capital que corresponden, por su naturaleza, a los rubros correspondientes.
- Establecer la conformidad de que los requisitos legales y estatutarios, establecidos para la constitución del capital autorizado, la emisión y suscripción de acciones y la readquisición de estas, han sido fielmente cumplidos.
- Asegurar que la reserva legal, las reservas estatutarias y las utilidades han sido determinadas de conformidad con las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Asegurar de que las valorizaciones y desvalorizaciones de los activos han sido determinadas de conformidad con las prescripciones legales, debidamente contabilizadas y presentadas.
- Cerciorarse, en el caso de desvalorización de los activos, que haya hecho la provisión correspondiente.





San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**

## **PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA DE LOS ACCIONISTAS Y DIVIDENDOS**

Los papeles de trabajo deben ser adecuados y permanentemente protegidos y en ninguna circunstancia debe el auditor perder el control sobre sus papeles de trabajo en el curso de una auditoría, ya que estos son la única prueba de corrección de un informe.

## **CONSIDERACIONES PARA UNA AUDITORÍA DE LOS ACCIONISTAS Y DIVIDENDOS**

Los dividendos en acciones, según la NIC-18 (año), ocurren cuando una sociedad genera utilidades y la administración presenta un proyecto de distribución ante el máximo órgano, en el cual propone la forma de distribuir estos dividendos.

Ahora bien, ¿qué pasa cuando se reparten en acciones? Cuando se presenta distribución de excedentes en acciones, es necesario tener en cuenta la esencia de la

transacción para entender su tratamiento en los estados financieros según la NIIF. La confusión se presenta cuando estos dividendos son entregados en acciones, en lugar de efectivo.

**LOS DIVIDENDOS EN ACCIONES OCURREN CUANDO UNA SOCIEDAD GENERA UTILIDADES Y LA ADMINISTRACIÓN PRESENTA UN PROYECTO DE DISTRIBUCIÓN ANTE EL MÁXIMO ÓRGANO.**

Para solucionar esta inquietud es necesario hacerse las siguientes preguntas: ¿el patrimonio de la sociedad que entrega dividendos en acciones sufre alguna modificación por este hecho? y ¿el accionista que recibe las acciones tiene un incremento en su patrimonio por esta transacción? ¿El patrimonio de la sociedad que entrega dividendos en acciones sufre alguna modificación por este hecho?

¿El patrimonio de la sociedad que entrega dividendos en acciones sufre alguna modificación por este hecho?



Parafraseando lo que indica el marco conceptual en el caso de la distribución de los dividendos, estos no tienen por qué generar variaciones en el patrimonio neto de la entidad, solamente se refleja una redistribución de las partidas que componen ese patrimonio, ya que la distribución de dividendos en acciones no genera variaciones en el patrimonio neto de la entidad.

En realidad, únicamente se refleja una redistribución de las partidas que componen ese patrimonio, pues se toma el valor de las utilidades reconocidas en la cuenta ganancias retenidas (o su equivalente) y se traslada a la cuenta capital social (o su equivalente). Este tratamiento obedece a que la transacción no genera salidas de recursos desde la entidad, ni la obligación presente de entregar recursos a terceros. Cuando una transacción cumple alguno de estos dos postulados, entonces tiene efectos sobre el patrimonio de la entidad.

El accionista que recibe las acciones tiene un incremento en su patrimonio por esta transacción, dado que el patrimonio de la entidad en la cual se poseen las inversiones no tiene variación alguna por esta transacción y el valor de la inversión reconocida en los estados financieros del inversionista tampoco se ve afectado.

No obstante, puede persistir la idea de contabilizar los dividendos recibidos en acciones como un ingreso. Al respecto la NIIF establece que los dividendos se reconocerán como ingresos cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista, es decir, cuando el accionista conozca sobre la decisión de la sociedad de distribuir dividendos.





## **LAS PRUEBAS REALIZADAS POR EL AUDITOR PARA EL CAPITAL SOCIAL INCLUYEN:**

- Suma del número de acciones registradas en ambos registros y verificación de los totales contra el mayor general.
- Comprobación de que concuerda la información detallada de los dos registros. Examen de los certificados cancelados para verificar que realmente se llevó a cabo la cancelación y
- Examen de los certificados no emitidos para tener la seguridad de que ninguno fue emitido sin autorización.

Los procedimientos de auditoría para el capital social, dividendos, capital pagado y utilidades retenidas se utilizan para las diversas áreas del capital contable y se describen por separado, pero esto no debe interferir entre las diversas cuentas de capital.

En los papeles de trabajo de auditoría para el patrimonio de los propietarios, se encuentran las planillas sumarias para las cuentas de patrimonio de propietarios. Los auditores preparan un análisis de cada cuenta de patrimonio para el archivo permanente.

En el caso de una empresa no atendida por un agente de transferencia, o sea bancario, con frecuencia los auditores preparan una lista de accionistas y el número de acciones de propiedad de cada uno para el archivo permanente.

**EN LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA PARA EL PATRIMONIO DE LOS PROPIETARIOS, SE ENCUENTRAN LAS PLANILLAS SUMARIAS PARA LAS CUENTAS DE PATRIMONIO DE PROPIETARIOS.**



Existen tres elementos principales en un control interno sobre el patrimonio de los propietarios sobre las acciones de capital y los dividendos:

- La autorización apropiada de las transacciones por parte de la junta directiva y los altos ejecutivos corporativos.
- La división de funciones en el manejo de estas transacciones (preferiblemente el uso de agentes independientes para el registro y transferencia de acciones y para el pago de dividendos).
- El mantenimiento de los registros adecuados.

Por consiguiente, los objetivos de la auditoría para el patrimonio de los accionistas o propietarios son:

- Comprobar que existe el control interno adecuado sobre el capital contable.
- Verificar el número de acciones en circulación.
- Determinar la existencia del patrimonio de propietarios registrados.
- Establecer la inclusión completa del patrimonio de propietarios registrados.
- Establecer la precisión numérica de las planillas del patrimonio de los propietarios.
- Determinar que todos los elementos del capital pagado estén identificados adecuadamente.
- Determinar si la presentación y revelación del patrimonio de los propietarios son apropiadas.
- Comprobar que los pagos de dividendos han sido adecuadamente autorizados y se han pagado como es debido, tanto en el importe total como en los importes pagados a los accionistas individuales.



San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**

Al auditar las cuentas de capital, el auditor debe interesarse no solo porque se presenten las cuentas de acuerdo con los principios de contabilidad aceptables, sino también porque la corporación cumpla con las cláusulas de sus estatutos y leyes establecidas.

El patrimonio de los propietarios consiste en las cuentas de acciones de capital y las ganancias retenidas. Los saldos en las cuentas de las acciones de capital cambian con las emisiones o recompras de acciones. La transferencia de la propiedad de acciones de un accionista a otro no afecta los saldos de esta cuenta.



Una preocupación importante en el examen de esta área se relaciona con el número de acciones registradas como en circulación y su evaluación. Las grandes corporaciones cuyas acciones se encuentran en poder del público utilizan generalmente los servicios de un registrador y un agente de traspaso independiente de la compañía. El registrador, por lo general un banco, tiene la responsabilidad de controlar el número total de las acciones de la corporación que están en circulación.

Por ejemplo, cada vez que un accionista vende acciones de la compañía a un nuevo accionista, el registrador determinará que se cancele el antiguo certificado de acciones antes de emitir nuevos certificados por el mismo número de acciones o el agente de traspasos, también normalmente un banco, tiene la responsabilidad de mantener los registros de los accionistas individuales. La autorización para capitalización de dividendos sobre las acciones también se encontrará en las actas de las juntas del consejo de administración.

El auditor debe determinar que el importe capitalizado es el propio, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y además debe determinar que el importe asignado al capital social y a la cuenta correspondiente de capital pagado es adecuado.



La principal técnica de auditoría para verificar las cuentas de capital pagado es el examen de la operación que dio lugar a las cantidades registradas. Los asientos donde se registraron dichas operaciones deben ser seguidos a través de los registros contables y

comparados con cualquier otra evidencia de respaldo disponible. Cuando el capital pagado está asociado con emisiones de nuevas acciones, se debe correlacionar la verificación de auditoría de ambas partidas.

**LA PRINCIPAL TÉCNICA DE AUDITORÍA PARA VERIFICAR LAS CUENTAS DE CAPITAL PAGADO ES EL EXAMEN DE LA OPERACIÓN QUE DIO LUGAR A LAS CANTIDADES REGISTRADAS.**

Los procedimientos de auditoría para las utilidades retenidas llevarán en sí, en los casos más sencillos, poco más que la comprobación matemática del

saldo de la cuenta. Como es muy frecuente que los cambios en las utilidades retenidas durante un año consistan solo en utilidades netas y dividendos, es poco el trabajo adicional de verificación que se necesita.

En otros casos las utilidades retenidas pueden haber sido afectadas por partidas del año anterior. El auditor tiene que examinar estas partidas para establecer lo adecuado del tratamiento contable. Además, tiene que revisar la exactitud de los cálculos y el método de reflejar el ajuste de los estados financieros del año actual y del anterior. La información de la utilidad por acción también puede necesitar ajustes.

El auditor debe estar seguro de que todas las comparaciones históricas que el cliente presenta a los usuarios de los estados financieros reflejan con propiedad dichos ajustes.

- El trabajo sobre las utilidades y dividendos retenidos incluye dos pasos principales: análisis de las utilidades retenidas y cualquier apropiación de las utilidades retenidas.
- La revisión de los procedimientos para los dividendos, tanto para los dividendos pagados en efectivo como para aquellos pagados en acciones.
- En la verificación de los dividendos en efectivo, generalmente los auditores determinan las fechas y cantidades de los dividendos autorizados, verifican los montos pagados, determinan la cantidad de dividendos preferenciales atrasados y revisan el tratamiento a los cheques de dividendos no reclamados.





Uno de los puntos más significativos que deben considerarse al determinar la presentación de las utilidades retenidas en el balance general es la existencia de cualquier restricción en el uso de esta utilidad retenida. Los acuerdos con bancos, tenedores de bonos y otros acreedores imponen comúnmente limitaciones sobre el pago de dividendos. Estas restricciones deben ser reveladas completamente en las notas a los estados financieros.

Una función importante de un sistema de control interno bien diseñado para las cuentas de capital contable es dar la seguridad de que todas las operaciones relacionadas con el capital contable sean autorizadas convenientemente y que controlen los certificados de acciones no emitidas, el libro de certificado de acciones y el mayor de accionistas para evitar la posibilidad de emisiones o traspaso fraudulentos de acciones. El auditor debe quedar satisfecho de que la sección del capital contable del balance general sea presentada con propiedad y vaya acompañada de adecuada revelación.

Existen algunas reglas básicas de revelación que se deben seguir. Entre ellas:

- Mantener la separación entre los devengados y pagados.
- Presentar el capital social a valores de conformidad con su naturaleza, como el valor par, el valor establecido, etc.
- Normalmente hay que exponer la fuente de los diversos elementos del capital pagado. Las apropiaciones de las utilidades retenidas deben ser identificadas y basarse sobre suposiciones razonables.
- Se deben mostrar con propiedad las restricciones aplicables a los pagos de dividendos o a los niveles de utilidades retenidas.
- Se deben explicar en los propios estados financieros o en las notas adicionales los cambios de cualquier elemento del capital contable durante el año.

El auditor también debe quedar satisfecho sobre lo adecuado de los importes y las revelaciones referentes a partidas tales como acciones de tesorería, acciones autorizadas, acciones emitidas, acciones en circulación, características de convertibilidad, atrasos en los dividendos preferentes, planes de opción de acciones, retribuciones de dividendos y otros asuntos.



## CAMBIOS PATRIMONIALES

El objetivo del informe “Estado de cambios en el patrimonio” es presentar las variaciones patrimoniales no incluidas en resultados, hasta completar el total de variaciones patrimoniales del período considerado. Estas variaciones en el cambio patrimonial proporciona información sobre las operaciones que han dado lugar a variaciones patrimoniales no presentadas en la cuenta de resultados y sobre todo ayuda a comprender y justificar las plusvalías y minusvalías no realizadas, según su origen e imputación a unas partidas u otras de patrimonio neto.

En el estado de cambios en el patrimonio también se completa la información sobre variaciones en el patrimonio de la empresa, la cual refleja la variación en sus activos netos, como su riqueza, en parte intervenido por los principios contables de medición y valoración aplicados, mismo que servirá para comprender en que medida el patrimonio de la empresa se ha incrementado o disminuido en el período por causas distintas a las

operaciones incorporadas a la cuenta de resultado del ejercicio, explicando la naturaleza y las causas de dichas variaciones.

**EL OBJETIVO DEL INFORME “ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO” ES PRESENTAR LAS VARIACIONES PATRIMONIALES NO INCLUIDAS EN RESULTADOS, HASTA COMPLETAR EL TOTAL DE VARIACIONES PATRIMONIALES DEL PERÍODO CONSIDERADO.**

Toda esta información es útil para todo usuario que quiera conocer la información financiera de la empresa y es especialmente atractiva para los accionistas porque podrán conocer la evolución de la riqueza de la empresa

y de sus participaciones y para los acreedores será una fuente de información útil y necesaria para lograr un conocimiento adecuado de las garantías que tiene la empresa para el pago de sus deudas, de las distribuciones de utilidades o excedentes decretados durante el período, del valor a pagar por aporte, fechas y forma de pago, movimiento de las utilidades no apropiadas, de las cuentas de reservas, cuando hay algún movimiento de una prima en la colocación de aportes; de las valorizaciones, así como revalorización del patrimonio.



El profesional cuando audite el patrimonio está en la obligación de verificar algún cambio como los siguientes:

## **DECISIONES CON EL CAPITAL SOCIAL**

Entre ellas se incluyen:

Emisión de acciones por igual valor al nominal, donde se paga el capital y se gana lo correspondiente al superávit acumulado.

Emisión de acciones ordinarias, igual al valor en libros, donde pagan el valor nominal y el superávit acumulado, el que dividido por el número de acciones resulta el valor intrínseco.

Emisión de acciones por mayor valor al de los libros donde la sociedad recupera el superávit acumulado y además un mayor valor que constituye un superávit de capital.

Emisión de acciones privilegiadas por igual valor al nominal, igual al valor en libros, mayor o menor al valor nominal de la acción. Recuerde que del valor patrimonial se descuentan las acciones privilegiadas y el derecho al dividendo para calcular el valor intrínseco.

## **DECISIONES CON LAS UTILIDADES DEL EJERCICIO**

Las utilidades del ejercicio deben estar debidamente certificadas, auditadas y aprobadas por la Asamblea General o Junta de Socios para tomar las decisiones de distribución en reserva legal, estatutaria, ocasional y los dividendos.

La reserva legal cumple la función de preservar a la sociedad de futuras pérdidas del ejercicio en la liquidación para que no afecten el capital social.

La reserva ocasional consiste en congelar parte de las utilidades de los socios para hacer una inversión que requiere capital de trabajo. Cuando se cumpla el objetivo de la inversión y exista liquidez, se revierte la reversa a su estado natural de utilidades acumuladas.





## **APLICACIÓN DE LAS RESERVAS**

Existen diferentes tipos de reservas que se deben utilizar según la actividad de la empresa, por lo que el auditor debe tener claro cual es la correspondiente a la empresa auditada- a saber-

Reserva legal contra pérdidas del ejercicio.

Reserva para readquisición de acciones contra utilidades o excedentes acumulados.

Reserva ocasional contra utilidades o excedentes acumulados.

## **CAPITALIZACIONES**

Las diferentes capitalizaciones que se deben identificar en el estado de cambios del patrimonio son

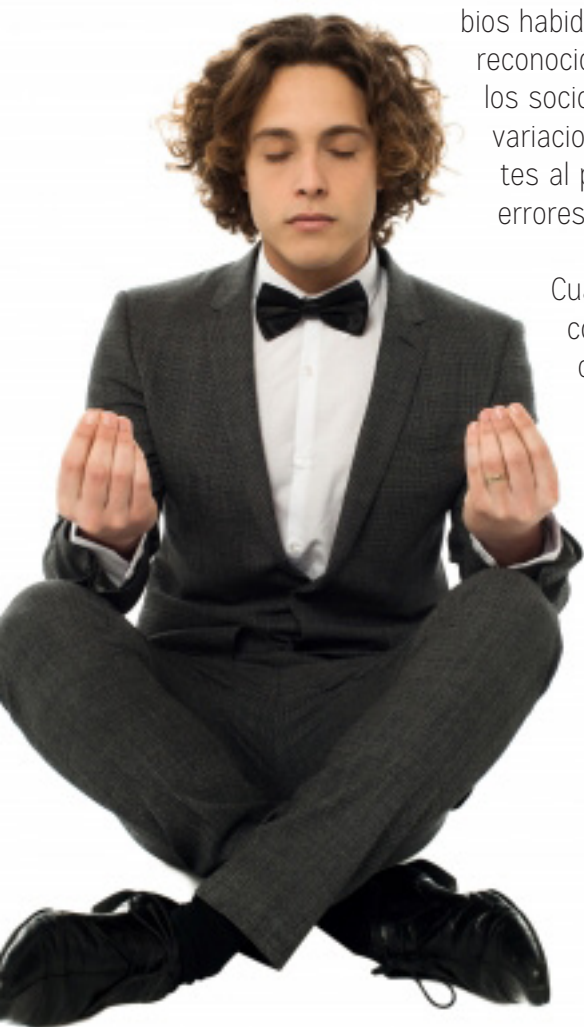
- Revalorización patrimonio contra capital por suscribir.
- Utilidades o excedentes acumulados contra capital por suscribir

Debido a que el estado de cambios en el patrimonio tiene como finalidad mostrar las variaciones que sufran los diferentes elementos que componen el patrimonio, en un periodo determinado. Además de mostrar esas variaciones, el estado de cambios en el patrimonio busca explicar y analizar cada una de las variaciones, sus causas y consecuencias dentro de la estructura financiera de la empresa. El análisis puede detectar infinidad de situaciones negativas y positivas que pueden servir de base para tomar decisiones correctivas, o para aprovechar oportunidades y fortalezas detectadas del comportamiento del patrimonio.



San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**



Ahora bien, el estado total de cambios en el patrimonio neto informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados del saldo total de los ingresos y gastos reconocidos por las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto. También informa de los ajustes al patrimonio neto debido a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando el auditor advierta un error en el ejercicio en las cuentas anuales que corresponda al ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria del estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. Ahora bien, en caso de que el error corresponda al ejercicio comparativo, dicho ajuste se incluirá en el estado total de cambios en el patrimonio neto y se aplicarán las mismas reglas respecto a los cambios de criterio contable.



## **CONTROL INTERNO PARA LAS CUENTAS DE PASIVO NO CORRIENTE**

Las medidas de control interno para los pasivos no corriente fundamentalmente hacen referencia a establecer un control sobre el pago correcto de las obligaciones e intereses. Por eso, resulta conveniente que la empresa posea un registro auxiliar para estas obligaciones, con un control adecuado del pago de intereses que generen los pasivos no corrientes, de tal manera que no se paguen sumas superiores. Es también necesario contar con un adecuado sistema de autorización para la creación de estos pasivos y evitar la contabilización pago de pasivos no autorizados.

**LAS MEDIDAS DE CONTROL INTERNO PARA LOS PASIVOS NO CORRIENTE FUNDAMENTALMENTE HACEN REFERENCIA A ESTABLECER UN CONTROL SOBRE EL PAGO CORRECTO DE LAS OBLIGACIONES E INTERESES.**

Además es necesario que existan las autorizaciones apropiadas para la liquidación de los pasivos. Al final del ejercicio contable se tiene que indicar con claridad qué pasivos corresponden al periodo siguiente. En cuanto a las partidas que se contabilicen en los registros de pasivos corrientes, deberán estar debidamente amparadas por un sistema de control interno relacionado con requisiciones, facturas, órdenes de compras y comprobantes de pago, entre otros. Los documentos por pagar deben estar numerados previamente y se debe mantener un control para imposibilitar que sean mal empleados, nunca hay que olvidar el sello de “pagado” en los documentos ya liquidados.

Además es necesario que existan las autorizaciones apropiadas para la liquidación de los pasivos. Al final del ejercicio contable se tiene que indicar con claridad qué pasivos corresponden al periodo siguiente. En cuanto a las partidas que se contabilicen en los registros de pasivos corrientes, deberán estar debidamente amparadas por un sistema de control interno relacionado con requisiciones, facturas, órdenes de compras y comprobantes de pago, entre otros. Los documentos por pagar deben estar numerados previamente y se debe mantener un control para imposibilitar que sean mal empleados, nunca hay que olvidar el sello de “pagado” en los documentos ya liquidados.



San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**

## **PASIVO NO CORRIENTE A LARGO PLAZO**

Son las deudas que debe pagar la empresa a largo plazo, o sea, en un periodo mayor de un año. Esta deuda está constituida por todas las deudas contraídas por la empresa con vencimiento superior a los 365 días, con entidades financieras u otras. Estas deudas son de naturaleza netamente financiera y deberá estar vinculada con operaciones de inversión en elementos del inmovilizado. Principalmente está integrada por préstamos, obligaciones, bonos, etc.

**Obligaciones financieras:** deudas a largo plazo que la empresa debe cumplir con entidades financieras por concepto de préstamos. Se maneja de igual forma que la cuenta obligaciones financieras del pasivo corriente.

**Impuestos diferidos:** impuestos que la empresa ha recibido en forma anticipada y que se entregarán en un plazo acordado.

**Cálculo actuarial o pensiones:** representa el gasto acumulado por pagar, por concepto de pensión de jubilación que la empresa adeuda a sus trabajadores (corresponde valor de liquidaciones individuales por concepto de jubilación a favor de los trabajadores).





San Marcos

MIEMBRO DE LA RED  
**ILUMNO**

## **EJEMPLO DE CÉDULAS - SUMARIAS DE UNA AUDITORÍA DE PASIVOS NO CORRIENTES Y PATRIMONIO**

En los siguientes anexos No 1, 2,3 se encuentra una práctica para la elaboración de los papeles de trabajo, mismo que han sido extraídos del libro Papeles de trabajo en la auditoría financiera (Estupiñan, R. p.181)

No 1. Papel de trabajo cuentas por pagar

No 2. Papel de trabajo patrimonio

No 3. Pasivos estimados y provisiones

**SE ADJUNTA LOS ANEXOS son archivos de Excel**



## BIBLIOGRAFÍA

- Estupiñán, Rodrigo. (2007). Papeles de trabajo en la auditoría financiera. (2.ed). Colombia: Editorial Kimpres. ISBN9586483576.
- Federación Internacional de Contadores. (2010). **Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad**. IFAC. (Volumen.1.) New York, New York 10017 USA.
- Federación Internacional de Contadores (2010). **Normas Internacionales de Información Financiera** (NIIF) IFAC. (Volumen.1.) New York, New York 10017 USA.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2007). **Normas internacionales de auditoría: pronunciamientos técnicos** (9. ed). Mexico Editorial: Instituto Mexicano de Contadores Públicos Ac ISBN. 9706652973.
- Mendivil, Víctor. (2010). **Elementos de auditoría** (6. ed.) Mexico: Editorial CenGage Learning. ISBN 9786074812213
- Mendivil, Víctor. (2010). **Práctica elemental de auditoría** (5. ed). Mexico: Editorial CenGage Learning. ISBN 9786074812275.
- Méndez, Herminio. (2011). **Auditoría, grado superior** (5. ed.) España: Mc Graw Hill. ISBN 9788448178970.
- Rubio Herrera, E. (2013): Normas internacionales de auditoría: implicaciones en el trabajo de auditoría. **Revista AECA**. España volumen (47) 27-45.



