SELECCIÓN DE TEMAS

AUDITORÍA FINANCIERA

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA.

FACULTAD DE CONTABILIDAD Y FINANZAS

UNIVERSIDAD DE LA HABANA

DrC. Sergio Pozo Ceballos
Lic. Ángel Jean Hernández Núñez

COORDINADORES

Dr. Sergio Pozo Ceballos

Profesor Principal Auxiliar, Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de La Habna

Número de Carné de Identidad: **65090906029**

Categoría científica: **Doctor en Ciencias Contables y Financieras**

Dirección: **Edificio Mella L y 21, Vedado, Plaza de la Revolución, teléfono 7832-8010**

Dirección electrónica: sergiop@fcf.uh.cu

Dirección particular: **Calle 6ta No. 27 entre B y C, Reparto Poey, Arroyo Naranjo.**

Breve currículum vitae.

Se desempeña como profesor de Auditoría (pregrado y posgrado) desde el año 1999 en el departamento de Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana. Forma parte del claustro de profesores de la maestría en Contabilidad, así como de la Especialidad en Gestión Contable y Contabilidad. En la actualidad coordina el Proyecto de investigación Nuevos enfoques estratégico – metodológicos en la práctica de la auditoría y el control interno en Cuba. Ha participado en eventos nacionales e internacionales como ponente, tanto en Cuba como en el extranjero.

Lic. Angel Jean Hernández Núñez

Profesor Principal Asistente

Auditor Adjunto, FINATUR,s.a.

Número de Carné de Identidad: **81112904248**

Dirección: **Calle 23 No. 670 – 672 entre D y E, Vedado, Plaza de la Revolución, teléfono 7833 – 2209, 7833 – 2211, 7833 – 2212 extensión 129**

Dirección electrónica: angel@finatur.co.cu

Dirección particular: **Salud No. 321 entre Gervasio y Escobar.**

Breve currículum vitae.

Se desempeña como Auditor Adjunto de la Institución Financiera no Bancaria FINATUR,s.a. desde el año 2013 y posee experiencia de diez años como auditor desde el año 2005, siete de los cuales en la Dirección de Auditoría del Ministerio del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera y ocho años como profesor de la disciplina de Auditoría (pregrado y posgrado) desde el año 2007 en el departamento de Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana. Ha participado en eventos nacionales e internacionales como ponente, tanto en Cuba, así como en cursos tanto en Cuba como en el extranjero y posee dos publicaciones, una en la Revista Auditoría y Control de la Contraloría General de la República y la otra en la Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas.

Contenido

TEMA I PROCEDIMIENTOS, RIESGO, IMPORTANCIA RELATIVA Y MUESTREO EN LA AUDITORÍA FINANCIERA. 1

1.1. ESTADOS FINANCIEROS A AUDITAR. 1

1.2. RIESGO DE AUDITORÍA 2

1.2.1. NCA 500 IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO. 2

1.2.2. NIA 315 IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO 4

1.2.3 MEDICIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA. 14

1.3. IMPORTANCIA RELATIVA EN LA AUDITORÍA. 18

1.3.1. NCA 530 IMPORTANCIA RELATIVA. 18

1.3.2. NIA 320 IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA. 20

1.3.3. MÉTODOS PARA DETERMINAR LA IMPORTANCIA RELATIVA. 26

1.4. MUESTREO DE AUDITORÍA 36

1.4.1. NCA 550 MUESTREO Y OTROS MEDIOS DE PRUEBAS DE LA AUDITORÍA. 36

1.4.2. NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA. 40

1.5. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA 47

1.5.1. NIA 250 CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA CUANDO SE IDENTIFICA O EXISTEN INDICIOS DE UN POSIBLE INCUMPLIMIENTO. 47

1.5.2. NIA 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA. SELECCIÓN DE LOS ELEMENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA. 50

1.5.3. PRUEBAS DE CONTROL NCA 700 EVIDENCIAS Y HALLAZGOS DE AUDITORÍA. 53

1.5.4. PRUEBAS DE CONTROL. NIA 330 RESPUESTAS A LOS RIESGOS VALORADOS. 54

1.5.5. PRUEBAS DE CONTROL. NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA. 69

1.5.6. PRUEBAS DE CONTROL. MUESTREO ESTADÍSTICO POR ATRIBUTOS. 74

1.5.6.1. EJERCICIO ILUSTRATIVO. MUESTREO DE ATRIBUTOS. 79

1.5.7. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. NCA 700 EVIDENCIA Y HALLAZGOS DE AUDITORÍA. 87

1.5.8. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. NCA 800 EXAMEN DE CUENTAS. 87

1.5.9. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. NIA 330 RESPUESTAS A LOS RIESGOS VALORADOS. 89

1.5.10. NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA. 94

1.5.11. PRUEBAS SUSTANTIVAS. MUESTREO ESTADÍSTICO POR VARIABLES. 99

1.5.12. EJERCICIO ILUSTRATIVO DE MUESTREO ESTADÍSTICO EN AUDITORÍA PARA LAS PRUEBAS SUSTANTIVAS. 102

1.5.13. NCA 780 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS 109

1.5.14. NIA 520 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS. 111

1.6 PAPELES DE TRABAJO ÚTILES PARA EL EXAMEN DE LA RAZONABILIDAD DE LA INFORMACIÓN REPORTADA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS. 115

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 118

TEMA II AUDITORÍA DE TESORERÍA E INVERSIONES FINANCIERAS 119

2.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 119

2.1.1. TESORERÍA 119

2.1.2. INVERSIONES FINANCIERAS. 120

2.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS. 122

2.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA. 122

2.3.1. TESORERÍA 122

2.3.2. INVERSIONES FINANCIERAS. 139

2.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA. 148

2.4.1. TESORERÍA 148

2.4.2. INVERSIONES FINANCIERAS. 154

2.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO 158

2.5.1. ARQUEO DE CAJA. 158

2.5.2. CONCILIACIÓN BANCARIA 160

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 161

TEMA III AUDITORÍA DE COBROS. 162

3.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 162

3.1.1. COBROS 163

3.1.2. DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA. 168

3.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS. 172

3.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA. 172

3.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE COBROS. 181

3.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO 187

3.5.1. PAPEL DE TRABAJO "CONFIRMACIONES DE CUENTAS POR COBRAR". 187

3.5.2. PAPEL DE TRABAJO "CUENTAS POR COBRAR POR EDADES AJUSTADO Y EL CÁLCULO DE LA PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES" 193

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 194

TEMA IV AUDITORÍA DE PAGOS, NÓMINAS Y OTRAS PRESTACIONES. 195

4.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 195

4.1.1. PAGOS 196

4.1.2. DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA. 204

4.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS. 206

4.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA. 206

4.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE PAGOS, NÓMINAS Y OTRAS PRESTACIONES. 224

4.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO 230

4.5.1. PAPEL DE TRABAJO "CONFIRMACIONES DE CUENTAS POR PAGAR". 230

4.5.2. PAPEL DE TRABAJO CUENTAS Y OBLIGACIONES POR PAGAR POR EDADES 234

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 234

TEMA V AUDITORÍA DE INVENTARIOS. 235

5.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 235

5.1.1. INVENTARIOS 235

5.1.2. DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA. 245

5.2. PRUEBAS DE CONTROLES Y PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS – AUDITORÍA DE INVENTARIOS. 246

5.3. OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE PAGOS, NÓMINAS Y OTRAS PRESTACIONES. 257

5.4. PAPELES DE TRABAJO TIPO 262

5.4.1. PAPEL DE TRABAJO "CONTEO FÍSICO DE INVENTARIOS SEGÚN AUDITORÍA". 262
ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 263
TEMA VI AUDITORÍA DE ACTIVOS FIJOS E INVERSIONES MATERIALES 264
6. 264
6.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 264
6.1.1. ACTIVOS FIJOS. 264
6.1.2. INVERSIONES MATERIALES. 268
6.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS. 271
6.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA. 272
6.3.1. ACTIVOS FIJOS. 272
6.3.2. INVERSIONES MATERIALES. 283
6.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA. 297
6.4.1. ACTIVOS FIJOS. 297
6.4.2. INVERSIONES MATERIALES. 302
6.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO. 306
6.5.1. PAPEL DE TRABAJO "PRUEBA FÍSICA DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES". 306
6.5.2. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CÁLCULO DE LA DEPRECIACIÓN". 307
6.5.3. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE ANÁLISIS DE LA DEPRECIACIÓN". 308
ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 308
TEMA VII AUDITORÍA DE PATRIMONIO Y CAPITAL 309
7.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 309
7.1.1. PATRIMONIO. 309
7.1.2. CAPITAL. 315
7.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS. 325
7.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA. 325
7.3.1. PATRIMONIO. 326
7.3.2. CAPITAL. 334
7.3.3. RESERVAS PATRIMONIALES. 341

7.3.4. PAGO A CUENTA DE LAS UTILIDADES. 344
7.3.5. APORTE POR EL RENDIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL..... 347
7.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA. 349
7.4.1. PATRIMONIO. 349
7.4.2. CAPITAL. 353
7.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO..... 357
7.5.1. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CERTIFICADO DEL CAPITAL SOCIAL". 357
7.5.2. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA DE LAS UTILIDADES". 358
7.5.3. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CÁLCULO DEL APORTE POR EL RENDIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL". 360
ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 360
TEMA VIII AUDITORÍA A LOS INGRESOS..... 361
8.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 361
8.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS. 364
8.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES 364
8.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA. 366
ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 369
TEMA IX AUDITORÍA A LOS COSTOS Y GASTOS 370
9.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 370
9.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS. 377
9.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES 377
9.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA. 384
ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 387
TEMA X AUDITORÍA A LOS TRIBUTOS..... 388
10.1. LOS TRIBUTOS EN CUBA..... 388
10.2. MODELOS TRIBUTARIOS. 389
10.3. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES. 389
10.4. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES. 391
10.4.1. DEBERES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES. 391
10.4.2. IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS Y ESPECIAL A PRODUCTOS. 391
10.4.3. IMPUESTO SOBRE LOS SERVICIOS. 399

10.4.4. IMPUESTO SOBRE PROPIEDAD O POSESIÓN DE DETERMINADOS BIENES. 400
10.4.5. TRIBUTOS POR EL USO O EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES Y PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. 410
10.4.6. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL PARA EL DESARROLLO LOCAL 423
10.4.7. TASA POR LA RADICACIÓN DE ANUNCIOS Y PROPAGANDA COMERCIAL 424
ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 426
TEMA XI CIERRE DE AUDITORÍA 427
11.1. REVISIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES, COMPROMISOS Y LITIGIOS PENDIENTES. 427
11.2. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE 431
11.2.1. NCA 850 HECHOS POSTERIORES A LA FECHA DEL BALANCE. 431
11.2.2. NIA 560 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE 433
11.3. ACUMULACIÓN DE EVIDENCIA FINAL 440
11.4. EVALUACIÓN DE RESULTADOS 443
11.5. DICTAMEN DE AUDITORES Y COMUNICACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA 444
ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE 452
ANEXOS 453
ANEXO 1: PROFORMA EFE 5920 – 02 ESTADO DE SITUACIÓN 453
ANEXO 2 PROFORMA EFE 5921-02 ESTADO RENDIMIENTO FINANCIERO. 461
ANEXO 3 PROFORMA EFE 5924 - 02 ESTADO DE GASTOS POR ELEMENTOS 464
ANEXO 4 PROFORMA EFE 5925 - 02 ESTADO DE INVERSIONES 466
ANEXO 5 ESTADO DE COSTO DE LA PRODUCCIÓN VENDIDA 468
ANEXO 6 ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS. 469
ANEXO 7 ESTADO DEL MOVIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL 473
ANEXO 8 ESTADO DEL MOVIMIENTO DE CAPITAL 475
ANEXO 9 ESTADO DEL MOVIMIENTO DE LAS UTILIDADES RETENIDAS 477
ANEXO 10 ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO – EMPRESA SECTOR PÚBLICO 478
ANEXO 11 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS 481
ANEXO 12 GLOSARIO DE TERMINOS. LEY No. 113 DE 2012. DEL SISTEMA TRIBUTARIO 483
ANEXO 13 GUÍA GENERAL FORESTAL. 486

ANEXO 14 MODELO CR-01 "INGRESOS AL PRESUPUESTO-DIVISAS" 487

ANEXO 15 MODELO DJ-01 "DECLARACIÓN JURADA IMPUESTO SOBRE UTILIDADES". 488

ANEXO 16 MODELO DJ-02 "ANEXO A LA DECLARACIÓN JURADA IMPUESTO SOBRE UTILIDADES" 489

ANEXO 17 MODELO DE DECLARACIÓN JURADA PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA UTILIZACIÓN O EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES Y PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, EN LO CONCERNIENTE A LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES, NATURALES Y ARTIFICIALES, Y DE LA FAUNA SILVESTRE. (SUJETOS AUTORIZADOS DE FORMA PERMANENTE) 490

ANEXO 18 MODELO DE DECLARACIÓN JURADA PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA UTILIZACIÓN O EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES Y PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, EN LO CONCERNIENTE A LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES, NATURALES Y ARTIFICIALES, Y DE LA FAUNA SILVESTRE. (SUJETOS AUTORIZADOS DE FORMA NO PERMANENTE) 491

ANEXO 19 MODELO DJ-06 "DECLARACIÓN JURADA DE INGRESOS NO TRIBUTARIOS" 492

ANEXO 20 MODELO CR-09 "DECLARACIÓN – PAGO". 494

ANEXO 21 ACTA DE NOTIFICACIÓN DE LOS RESULTADOS DE AUDITORÍA. 496

APÉNDICES 498

APÉNDICE A TABLA DE TABULACIÓN DEL NIVEL DE RIESGO 498

APÉNDICE B TAMAÑO DE MUESTRAS ESTADÍSTICAS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON RIESGO DE 10% POR EXCESO DE CONFIANZA 499

APÉNDICE C TAMAÑO DE MUESTRAS ESTADÍSTICAS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON RIESGO DE 5% POR EXCESO DE CONFIANZA 500

APÉNDICE D CUADRO DE EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE MUESTREOS ESTADÍSTICOS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON LÍMITES SUPERIORES DE 10% DE RIESGO POR EXCESO DE CONFIANZA. 501

APÉNDICE E CUADRO DE EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE MUESTREOS ESTADÍSTICOS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON LÍMITES SUPERIORES DE 5% DE RIESGO POR EXCESO DE CONFIANZA. 502

APÉNDICE F TABLA DE NÚMEROS ALEATORIOS. 503

APÉNDICE G COEFICIENTES DE RIESGO PARA EL MUESTREO POR VARIABLES EN LOS PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. 504

APÉNDICE H CONCILIACIÓN BANCARIA A CUATRO COLUMNAS. 505

APÉNDICE I OBLIGACIONES CON EL PRESUPUESTO DEL ESTADO RELACIONADAS CON EL PAGO DE LAS NÓMINAS DE SALARIOS. 508

TEMA I PROCEDIMIENTOS, RIESGO, IMPORTANCIA RELATIVA Y MUESTREO EN LA AUDITORÍA FINANCIERA.

1.1. ESTADOS FINANCIEROS A AUDITAR.

NORMA CUBANA DE CONTABILIDAD No. 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. (NCC No. 1)

COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

9. Un conjunto completo de Estados Financieros incluye los siguientes componentes:

De uso interno y externo:

De acuerdo con la NEC No. 5 *"Proformas de Estados Financieros para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario"* .Resolución No. 369/2013 del Ministerio de Finanzas y Precios de fecha 9 de septiembre de 2013.

DEFINICIÓN DE PROFORMAS:

1. Se definen proformas de uso obligatorio para los siguientes Estados Financieros:
   - **a) Proforma EFE 5920 – 02 Estado de Situación. (1)**[1] (ver anexo 1)
   - **b) Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5920 –02 Estado de Situación.**
   - **c) Proforma EFE 5921 – 02 Estado de Rendimiento Financiero. (1)** (ver anexo 2)
   - **d) Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5921 – 02 Estado de Rendimiento Financiero.**
   - e) Proforma EFE 5922 – 02 Estado Rendimiento Financiero – Actividad de Seguro y Reaseguro.
   - f) Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5922 – 02 Estado de Rendimiento Financiero – Actividad de Seguro y Reaseguro.
   - g) Proforma EFE 5923- 02 Estado de Rendimiento Financiero para la Actividad Agropecuaria que no poseen otras actividades.
   - h) Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5923 –02 Estado de Rendimiento Financiero para la Actividad Agropecuaria que no poseen otras actividades.

[1] Solo los resaltados en negritas son de interés para la asignatura Auditoría Financiera.

i) **Proforma EFE 5924 – 02 Estado de Gastos por Elementos.(1)** (ver anexo 3)

j) **Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5924 – 02 Estado de Gastos por Elementos.**

k) **Proforma EFE 5925 – 02 Estado de Inversiones.(1)** (ver anexo 4)

l) **Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5925 – 02 Estado de Inversiones.**

De uso interno:

c) **Estado de Costo de Producción o de Mercancía Vendidas (1);** (ver anexo 5)

d) Estado del Movimiento de la Inversión Estatal (2); (ver anexo 6)

e) **Estado de Origen y Aplicación de Fondos (1);** (ver anexo 7)

f) Estado de Movimiento de Capital (3); (ver anexo 8)

g) Estado de Movimiento de las Utilidades Retenidas (3) (ver anexo 9)

h) Estado de Flujos de Efectivo (1); (ver anexo 10) **y**

i) políticas contables utilizadas y demás notas explicativas (1). (Ver anexo 11)

(1) Para uso de todas las empresas del Sector Público y Privado.

(2) Para uso exclusivo de las empresas del Sector Público.

(3) Para uso exclusivo de las empresas del Sector Privado.

1.2. RIESGO DE AUDITORÍA

1.2.1. NCA 500 IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 500 IDENTIFICACIÓN DE L RIESGO.

El propósito de esta norma es identificar los riesgos de la auditoría.

Los riesgos de la auditoría se identifican como inherente, de control y de detección:

Riesgo inherente: Es el riesgo de que ocurran errores en el sistema de contabilidad generados por las características propias del sujeto a auditar, bien sea por la naturaleza de las actividades, funciones o programas que desarrolla, o de la cuenta o cuentas de los estados financieros a verificar.

Para evaluar el Riesgo inherente los auditores deben lograr un conocimiento amplio del sector o rama del sujeto a auditar y de la naturaleza de sus operaciones.

Factores generales a considerar:

a) Organización general del sujeto a auditar y complejidad organizacional.
b) Estructura del área de contabilidad.
c) Características de los máximos directivos del sujeto a auditar o área a evaluar, experiencia y estabilidad.
d) Situación financiera.
e) Actividad de la auditoría interna.

Factores específicos de contabilidad:

a) Calidad y profesionalidad del personal de contabilidad.
b) Naturaleza de las transacciones cuentas de los estados financieros probables de ser susceptibles a representación errónea.
c) Sistemas informáticos empleados en el área de contabilidad.

Riesgo de control: Es el riesgo de errores que no sean detectados, ni corregidos por el Sistema de Control Interno.

Factores generales a considerar:

a) Diseño e implementación del Sistema del Control Interno del sujeto a auditar.
b) Efectividad del Sistema de Control Interno.

Para evaluar el Riesgo de Control, los auditores estudian el Sistema de Control Interno implementado y practican las pruebas de cumplimiento necesarias.

El riesgo inherente y el de control son riesgos de la entidad y existen independientemente de cualquier tipo de auditoría que se está practicando, y en la auditoría financiera o de los estados financieros específicamente, se requiere que el auditor evalúe el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración como base para los procedimientos adicionales de auditoría.

Riesgo de detección: Es el riesgo de que el auditor no logre detectar los errores existentes con los programas de trabajo diseñados y la aplicación del juicio profesional adecuado; así como no descubrir errores importantes que no hayan sido detectados por el Sistema de Control Interno del sujeto a auditar.

Es el riesgo más controlable para el auditor, puede manejarse mediante una planeación adecuada, asignación apropiada de personal del equipo de trabajo, aplicación del escepticismo profesional y la supervisión del trabajo de auditoría.

El riesgo de detección es una función de la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor, este no puede reducirse a cero, porque el auditor

generalmente no examina todas las clases de transacciones, saldos de cuentas, revelaciones y otros factores que incluyen la posibilidad de que el auditor seleccione un procedimiento de auditoría inadecuado y malinterprete los resultados de auditoría.

Evaluación del Riesgo

A partir de la valoración previa del Sistema de Control Interno relacionado con el conjunto de los estados financieros, temas o áreas a examinar y a juicio del supervisor, jefe de grupo y el resto del equipo de trabajo, identifican y evalúan los riesgos inherentes y de control de acuerdo con su prioridad en alto, medio y bajo, considerando la relación costo-beneficio para determinar los temas, actividades, muestra, alcance, entre otros, a incluir en el plan general de la auditoría e individual.

La evaluación de los diferentes riesgos permite concebir planes que coadyuven a la reducción de pérdidas, que en técnicas de auditoría, serían la extensión de pruebas innecesarias y gasto de tiempo invertido adicional, lo que implicaría el requerimiento de tratamientos diferenciados y por supuesto pérdidas financieras. Si se toman las medidas necesarias para disminuir la ocurrencia, entonces estaríamos hablando de reducción de pérdidas en la auditoría.

Para un nivel dado de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección lleva una relación inversa con la evaluación del riesgo inherente y de control siendo su comportamiento:

a) Mientras mayor sea el riesgo inherente y de control, menor será el riesgo de detección que puede aceptarse.
b) Mientras menor sea el riesgo inherente y de control, mayor será el riesgo de detección que puede aceptarse.

1.2.2. NIA 315 IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO.

Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s) 2011

NIA 315 IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

25. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores, en:

(a) los estados financieros:

A105. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, por ejemplo, a través de la elusión del control interno por la dirección. Los riesgos relativos a los estados financieros pueden ser especialmente relevantes para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

A106. Los riesgos en los estados financieros pueden ser originados en especial por un entorno de control deficiente (aunque dichos riesgos también pueden estar relacionados con otros factores, como condiciones económicas en declive). Por ejemplo, deficiencias tales como la incompetencia de la dirección pueden tener un efecto más generalizado sobre los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

A107. El conocimiento del control interno por parte del auditor puede generar dudas sobre la posibilidad de auditar los estados financieros de una entidad. Por ejemplo:

- Las reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad pueden ser tan graves que lleven al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente unos estados financieros incorrectos es tal que no se puede realizar una auditoría.
- Las reservas acerca del estado y la fiabilidad de los registros de una entidad pueden llevar al auditor a la conclusión de que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y

adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

(b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores:

A109. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar deben tenerse en cuenta, ya que ello facilita de manera directa la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores relacionados con las afirmaciones que son necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, el auditor puede llegar a la conclusión de que los riesgos identificados se relacionan de manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas afirmaciones. La utilización de afirmaciones. Al manifestar que los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, realiza afirmaciones en relación con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los distintos elementos de los estados financieros y de la correspondiente información a revelar.

A111. Las afirmaciones utilizadas por el auditor para considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir se pueden clasificar en las tres categorías siguientes y pueden adoptar las siguientes formas:

(a) afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría.

(i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.

(iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.

(iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.

(v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

(b) afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo:

(i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.

(ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse.

(iv) Valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.

(c) afirmaciones sobre la presentación e información a revelar:

(i) Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.

(iii) Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.

(iv) Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.

A112. El auditor puede utilizar las afirmaciones tal y como se han descrito anteriormente o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos anteriormente hayan sido cubiertos. Por ejemplo, el auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre transacciones y hechos con las afirmaciones sobre saldos contables.

26. Con esta finalidad, el auditor:

(a) identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros;

A114. La información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, incluida la evidencia de auditoría obtenida durante la evaluación del diseño de los controles y la determinación de si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la valoración del riesgo. La valoración del riesgo determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deben aplicarse.

A115. En el anexo 2 figuran ejemplos de circunstancias y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

A continuación figuran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material. Los ejemplos mencionados aquí abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.
- Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos.
- Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Cambios en el sector en el que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.

- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas
- de negocio.
- Expansión a nuevas ubicaciones.
- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas
- de negocio.
- Expansión a nuevas ubicaciones.
- Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio.
- Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos.
- Utilización de financiación fuera de balance, y otros acuerdos de financiación complejos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave.
- Deficiencias en el control interno, especialmente las no tratadas por la dirección.
- Incongruencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocio.
- Cambios en el entorno de las TI.
- Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.
- Indagaciones sobre las operaciones de la entidad o de sus resultados financieros realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes
- al cierre del periodo.

- Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intergrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo.
- Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por
- ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones contables que conllevan procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables.
- Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta,
- garantías financieras y reparación medioambiental.

(b) valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones;

(c) relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar;

A116. Al realizar las valoraciones del riesgo, el auditor puede identificar los controles que pueden prevenir, o detectar y corregir, una incorrección material contenida en afirmaciones específicas. Por lo general es útil obtener conocimiento de los controles y relacionarlos con afirmaciones en el contexto de los procesos y sistemas en los que existen, ya que las actividades de control, por sí mismas, específicas a menudo no sirven para responder a un riesgo. Con frecuencia, sólo múltiples actividades de control, junto con otros componentes de control interno, serán suficientes para responder a un riesgo.

A117. En cambio, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico sobre una afirmación determinada incorporada en determinados tipos de transacciones o saldos contables. Por ejemplo, las actividades de

control que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A118. Los controles pueden estar relacionados directa o indirectamente con una afirmación. Cuanta más indirecta sea la relación, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en dicha afirmación. Por ejemplo, la revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región, normalmente sólo está indirectamente relacionada con la afirmación de integridad de los ingresos ordinarios por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para reducir los riesgos de dicha afirmación que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

(d) considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.

Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría.

27. Como parte de la valoración del riesgo descrita en el apartado 25, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo. En el ejercicio de dicho juicio, el auditor excluirá los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo.

28. Para juzgar los riesgos que son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente:

(a) si se trata de un riesgo de fraude;

(b) si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial;

(c) la complejidad de las transacciones;

(d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;

(e) el grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre; y

(f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales.

A119. Los riesgos significativos a menudo están relacionados con transacciones significativas no rutinarias o con otras cuestiones que requieren la aplicación de juicio. Las transacciones no rutinarias son transacciones inusuales, debido a su dimensión o naturaleza y que, por lo tanto, no ocurren con frecuencia. Las cuestiones que requieren la aplicación de juicio pueden incluir la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. Es menos probable que las transacciones rutinarias, no complejas, que están sujetas a un procesamiento sistemático, originen riesgos significativos.

A120. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de transacciones significativas no rutinarias que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Mayor intervención de la dirección para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para recoger y procesar datos.
- Cálculos o principios contables complejos.

A121. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de cuestiones de juicio significativas que requieran la realización de estimaciones contables que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Los principios contables relativos a las estimaciones contables o al reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- El juicio requerido puede ser subjetivo o complejo, o requerir hipótesis sobre los efectos de hechos futuros; por ejemplo, el juicio sobre el valor razonable.

29. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo **significativo**, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo.

A124. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos que surjan de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio incluye conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Actividades de control tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

A125. Por ejemplo, cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A126. En algunos casos, la dirección puede no haber respondido adecuadamente a riesgos significativos de incorrección material mediante la implementación de controles para dichos riesgos. El hecho de que la dirección no haya implementado dichos controles indica una deficiencia significativa en el control interno.

30. Con respecto a ciertos riesgos, el auditor puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual. En tales casos, los controles de

la entidad sobre dichos riesgos son relevantes para la auditoría y el auditor obtendrá conocimiento de ellos.

A127. Los riesgos de incorrección material pueden estar directamente relacionados con el registro de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios, y con la preparación de estados financieros fiables. Dichos riesgos pueden incluir los riesgos de un procesamiento inexacto o incompleto de tipos de transacciones rutinarias y significativas, tales como ingresos ordinarios, compras y cobros, o pagos de la entidad.

A128. Cuando dichas transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, el auditor puede considerar que éste es el caso de aquellas circunstancias en las que una parte significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica sólo de manera electrónica, como en un sistema integrado. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

1.2.3 MEDICIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA.

AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL. 11ra EDICIÓN. ALVIN A. ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY. Página 241.

El modelo de riesgo de auditoría se utiliza principalmente para propósitos de planeación al decidir cuántas evidencias se han de acumular en cada ciclo. Por lo general, se expresa de la siguiente manera:

RPD = RAA/ (RI*RC)

Dónde:

RPD = riesgo planeado de detección

RAA = riesgo aceptable de auditoría

RI = riesgo inherente

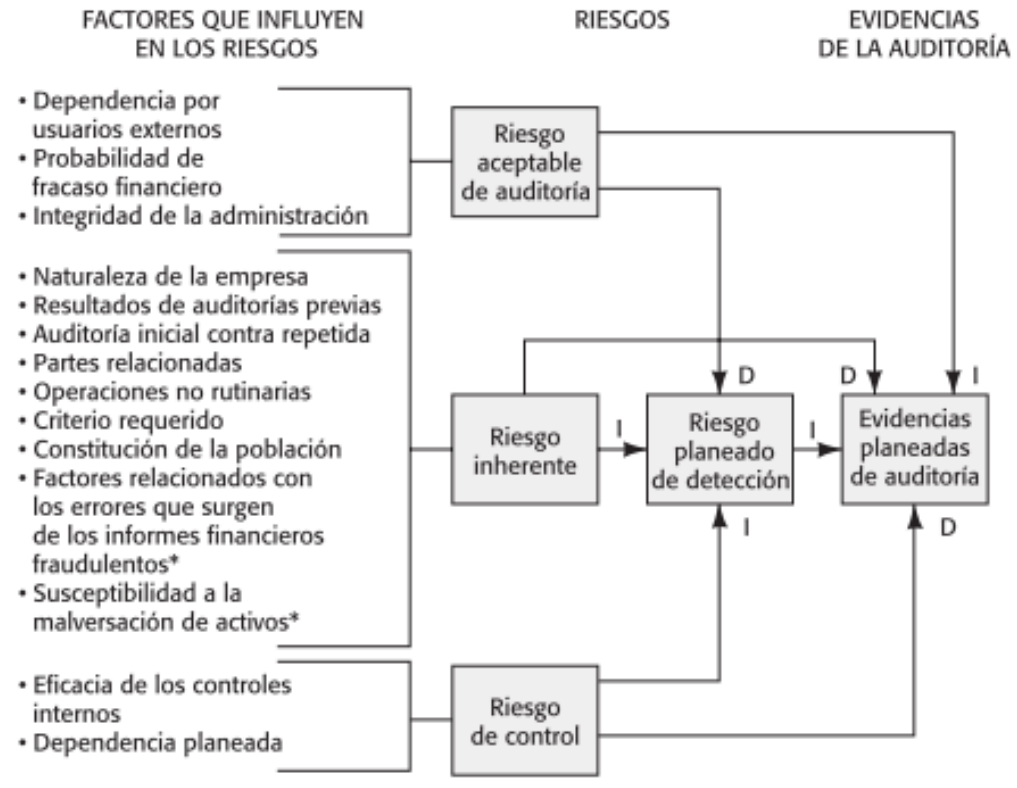
RC = riesgo de control

Página 248

RELACIÓN DE LOS RIESGOS CON LA EVIDENCIA Y LOS FACTORES QUE INFLUYEN EN LOS RIESGOS

En la figura 9-4 se resumen los factores que determinan cada uno de los riesgos, el efecto de los tres riesgos componentes en la determinación del riesgo planeado de detección y la relación de los cuatro riesgos con la evidencia planeada de auditoría. La letra D en la figura indica la relación directa entre un riesgo componente y un riesgo planeado de detección o evidencia planeada. La letra I indica una relación inversa. Por ejemplo, un aumento en los resultados del riesgo aceptable de auditoría ocasiona un aumento en el riesgo planeado de detección (D) y una disminución en las evidencias planeadas de auditoría (I)

FIGURA 9-4 **Relación de factores que influyen en los riesgos y evidencias planeadas**



D = Relación directa; I = Relación inversa.
*Factores de riesgo de fraude. Éstos también pueden afectar el riesgo aceptable de auditoría y el riesgo de control.

Página 250

LIMITACIONES EN LAS MEDICIONES DEL RIESGO ACEPTADO DE AUDITORÍA

Una limitación importante en la aplicación de modelo de riesgo de auditoría es la dificultad de medir los componentes del modelo. A pesar de los mejores esfuerzos del auditor para planear las evaluaciones de riesgo aceptable de auditoría, de riesgo inherente y de control y, por lo tanto, de riesgo planeado de detección, son muy subjetivas y son aproximaciones de la realidad en el mejor de los casos. (…)

A fin de solucionar este problema de medición, muchos auditores utilizan términos de medición amplios y subjetivos tales como bajo, medio y alto. En la tabla 9-4 se muestra cómo los auditores utilizan información para decidir la cantidad adecuada de evidencia que han de acumular. (…)

Al aplicar el modelo de riesgo de auditoría, a los auditores les preocupa tanto sobreestimar como subestimar la auditoría, pero la mayoría les preocupa más lo último. Subestimar una auditoría expone al despacho de contadores públicos a una responsabilidad legal y a la pérdida de reputación profesional.

TABLA 9-4 Relaciones entre riesgos y evidencias

Situación	Riesgo aceptable de auditoría	Riesgo inherente	Riesgo de control	Riesgo planeado de detección	Cantidad de evidencias requeridas
1	Alto	Bajo	Bajo	Alto	Bajo
2	Bajo	Bajo	Bajo	Medio	Medio
3	Bajo	Alto	Alto	Bajo	Alto
4	Medio	Medio	Medio	Medio	Medio
5	Alto	Bajo	Medio	Medio	Medio

Página 253

EVALUACIÓN DE RESULTADOS

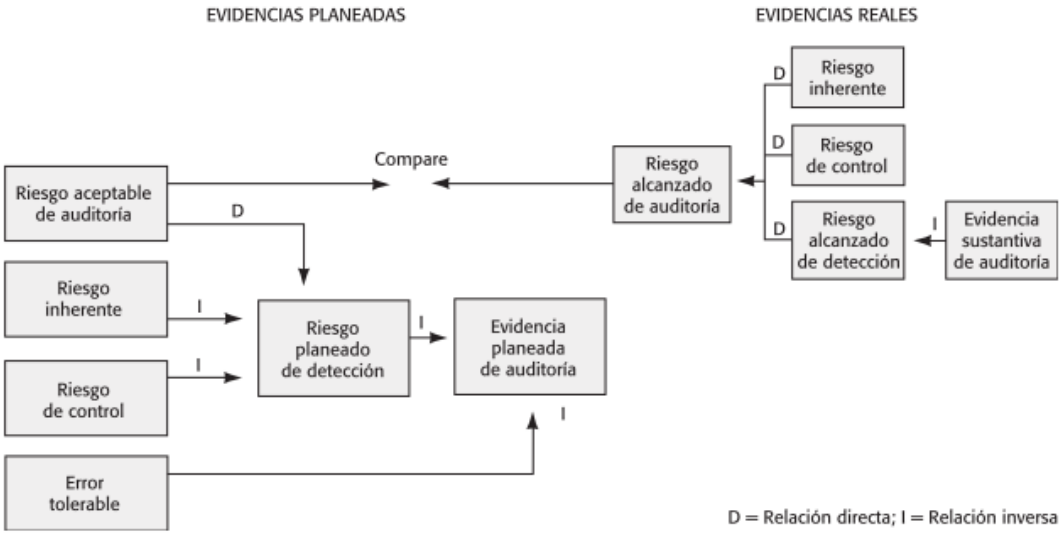
(…) Aun cuando no es adecuado utilizar la fórmula para calcular el riesgo alcanzado de auditoría, las relaciones en las fórmulas son válidas y deberían ser utilizadas en la práctica. La fórmula muestra que existen tres formas de reducir el riesgo de auditoría alcanzado a un nivel aceptable.

1. *Reducir el riesgo inherente.* Dado que el riesgo inherente es evaluado por el auditor con base en las circunstancia del cliente, esta evaluación es realizada durante la planeación y, por lo general, no se cambia a menos de que nuevas evidencias sean descubiertas en el transcurso de la auditoría.
2. *Reducir el riesgo de control.* El riesgo de control evaluado se ve afectado por los controles internos del cliente y las pruebas del auditor a dichos controles. Los auditores pueden reducir el riesgo de control con pruebas de control más amplias en caso de que el cliente cuente con controles eficaces.
3. *Reducir el riesgo de detección alcanzada mediante el incremento de pruebas considerables de auditoría.* Los auditores pueden reducir el riesgo alcanzado de detección al acumular evidencia mediante procedimientos analíticos, pruebas sustantivas y pruebas de detalles a los balances. Los procedimientos adicionales de auditoría, en caso de que sean efectivos y de gran tamaño de muestras, pueden reducir el riesgo alcanzado de detección.

Página 254

RIESGOS DE REVISIÓN Y EVIDENCIAS

FIGURA 9-7 **Modelos de riesgo de auditoría para la planeación de evidencias y evaluación de resultados**



En la figura 9-7 se muestra gráficamente tanto la versión de planeación como la versión de evaluación de resultados del modelo de riesgo de auditoría. En el lado derecho de la figura se muestra que al acumular más evidencias sustantivas se reduce el riesgo

alcanzado de detección. Un riesgo alcanzado de detección menor junto con un riesgo inherente bajo y riesgo de control reducen el riesgo alcanzado de auditoría.

Como lo habíamos presentado anteriormente, el modelo de riesgo de auditoría es principalmente un modelo de *planeación* y, por lo tanto, de uso limitado en la evaluación de resultados. Debe tenerse mucho cuidado en revisar los factores de riesgo cuando los resultados no sean tan favorables como se planeó.

(…). En tales circunstancias, el auditor adopta un método de dos pasos. En primer lugar, el auditor revisa la evaluación original del riesgo evaluado. Infringiría el debido cuidado si no altera la evaluación original cuando el auditor sabe que es inadecuada. En segundo lugar, el auditor debe considerar el efecto de la revisión en los requerimientos de evidencias, *sin utilizar elmodelo de riesgo de auditoría*. Las investigaciones en auditoría han demostrado que si se utiliza un riesgo revisado en el modelo de riesgo de auditoría para determinar un riesgo de detección planeado y revisado, existe el peligro de no aumentar las evidencias en forma suficiente. Más bien, el auditor evalúa con cuidado las implicaciones de la revisión del riesgo y modifica las evidencias de manera adecuada, fuera del modelo de riesgo de auditoría.

Se utiliza un ejemplo para ilustrar la revisión de un factor en el modelo de riesgo de auditoría. *Supongamos que el auditor confirma las cuentas por cobrar y, con base en los errores encontrados, llega a la conclusión de que la original evaluación del riesgo de control bajo era inadecuada. El auditor debe revisar el estimado de riesgo de control hacia arriba y considerar cuidadosamente el efecto de la revisión en las evidencias adicionales que se necesitan en el ciclo de ventas y cobros. Eso debe hacer sin volver a calcular el riesgo planeado de detección.*

1.3. IMPORTANCIA RELATIVA EN LA AUDITORÍA.

1.3.1. NCA 530 IMPORTANCIA RELATIVA.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 530 IMPORTANCIA RELATIVA.

El propósito de esta norma es que el auditor considere la importancia relativa y su relación con el riesgo cuando conduzca una auditoría. Lo que determina su opinión sobre la razonabilidad de los saldos expuestos en los Estados Financieros o la posibilidad de ajustes a proponer al sujeto a auditar.

Importancia Relativa

La información es de importancia relativa, si su omisión o representación errónea, pudiera influir en las decisiones económicas de los auditados, tomando como base los Estados Financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. La importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil.

El auditor deberá considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los Estados Financieros, un error en un procedimiento de fin de mes, podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si ese error se repitiera cada mes.

El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global de los Estados Financieros, como en relación a saldos de cuentas específicas, clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales, reguladores y consideraciones que se refieren a saldos de una cuenta de los Estados Financieros y sus relaciones con otras cuentas. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa, dependiendo del aspecto de los Estados Financieros que está siendo considerado.

La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría.

Cuando el auditor planea la auditoría, deberá considerar qué haría si los Estados Financieros estuvieran representados erróneamente con una importancia relativa. La evaluación del auditor de la importancia relativa, relacionada con saldos de cuentas y clases de transacciones específicas, ayuda a decidir sobre aspectos como qué partidas se pueden examinar y si se aplican procedimientos de muestreo y analíticos, lo que permite seleccionar procedimientos de auditoría que reduzcan los riesgos a un nivel aceptable.

Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, mientras más alto sea el nivel de importancia relativa, más bajo es el riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

1.3.2. NIA 320 IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA.

Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s) 2011

NIA 320 IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA.

Importancia relativa en el contexto de una auditoría.

2. Los marcos de información financiera a menudo se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque dichos marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:
   - las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;
   - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección, o por una combinación de ambas; y
   - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.
3. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al auditor un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos de la auditoría. Si el marco de información financiera aplicable no incluye una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas en el apartado 2 proporcionan al auditor dicho marco de referencia.
4. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es razonable que el auditor asuma que los usuarios:

(a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;

(b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;

(c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y

(d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre la magnitud de las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:

(a) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;

(b) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y

(c) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría;

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales.

El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. Aunque no sea factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar incorrecciones que pueden ser materiales sólo por su naturaleza, al evaluar su efecto en los estados financieros, el auditor tiene en cuenta no sólo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido.

Definición

9. A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de

las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría.

10. Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público.

A2. En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros ros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público se ve, por lo tanto, influenciada por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público.

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

A3. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);
- si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos);
- la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;
- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad); y
- la relativa volatilidad de la referencia.

A4. Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.

A5. En relación con la referencia elegida, los datos financieros relevantes por lo general incluyen los resultados y las situaciones financieras de periodos anteriores, los resultados y la situación financiera hasta la fecha, así como los presupuestos y los pronósticos para el periodo actual, ajustados para tener en cuenta tanto cambios significativos en las circunstancias de la entidad (por

ejemplo, una adquisición de un negocio significativo) como cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera. Por ejemplo, cuando para una determinada entidad, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se determina, como punto de partida, sobre la base de un porcentaje del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, si concurren circunstancias que dan lugar a una reducción o aumento excepcional de dicho beneficio, el auditor puede llegar a la conclusión de que para calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto es más adecuado utilizar una cifra normalizada de beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, basada en resultados pasados.

A6. La importancia relativa se refiere a los estados financieros sobre los que el auditor emite su informe. En el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo superior o inferior a doce meses, como puede ser el caso de una entidad de nueva creación o cuando hay un cambio en el período de información financiera, la importancia relativa se refiere a los estados financieros preparados para dicho periodo.

A7. La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión.

A8. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del

beneficio antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público.

A9. En la auditoría de una entidad del sector público, el coste total o el coste neto (gastos menos ingresos o pagos menos cobros) pueden ser referencias adecuadas para las actividades por programas. Cuando una entidad del sector público custodia activos públicos, los activos pueden ser una referencia adecuada.

Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

A10. Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar, que, en caso de que contengan incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, quepa razonablemente prever que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, son entre otros los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas y la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).
- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, un negocio adquirido recientemente).

A11. Al considerar si, en las circunstancias específicas de la entidad, existen dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros, puede ser útil para el auditor conocer las opiniones y expectativas tanto de los responsables del gobierno de la entidad como de la dirección.

1.3.3. MÉTODOS PARA DETERMINAR LA IMPORTANCIA RELATIVA.

PASO 1 ELECCIÓN DE LA MAGNITUD BASE O PARÁMETRO CUANTITATIVO.

La magnitud base que se utiliza para efectuar los cálculos del ***Nivel de Importancia relativa*** que se realiza en la etapa de Planificación y su elección se basa en las características que presenta la entidad de manera general.

Para el ámbito cubano se considera como sectores básicos de la economía:

- **Sector productivo:** conformado por aquellas entidades que producen bienes manufacturados o no y entidades que prestan servicios productivos:
    1. Agricultura, ganadería y silvicultura.
    2. Pesca.
    3. Explotación de minas y canteras.
    4. Industria azucarera.
    5. Industrias manufactureras.
    6. Suministro de electricidad, gas y agua.
    7. Construcción.
    8. Comercio, reparación de efectos personales.
    9. Hoteles y restaurantes.
    10. Transporte, almacenamiento y comunicaciones.
    11. Intermediación financiera.
    12. Servicios empresariales, actividades inmobiliarias y de alquiler.
- **Sector no productivo:** lo integran las unidades presupuestadas y otras entidades vinculadas directamente al Presupuesto del Estado.
    1. Administración pública y seguridad social.
    2. Ciencia e innovación tecnológica.
    3. Educación.
    4. Salud pública y asistencia social.
    5. Cultura y deporte.
    6. Otras actividades de servicios comunales, de asociaciones y personales.

A partir de la diferenciación anterior, se establece como **Magnitud Base** las siguientes:

1. Para las entidades que producen bienes se propone adoptar como magnitud base los ***ACTIVOS TOTALES***, a partir del criterio general de que en estas entidades el componente tecnológico tiene un papel preponderante en la composición de sus

activos y en los productos y servicios que ofertan como parte de su actividad fundamental u objeto social aprobado:

- El **0.05%** de los **Activos Totales** para las actividades económicas siguientes:
    - **Agricultura, ganadería y silvicultura**
    - **Pesca**
- El **1%** de los **Activos Totales** para las actividades económicas siguientes:
    - **Explotación de minas y canteras**
    - **Industria azucarera**
    - · I**ndustrias manufactureras (excepto industria azucarera)**
    - · **Suministro de electricidad, gas y agua**
    - · **Construcción**

2. Para las entidades que prestan servicios se tendrán en cuenta los ***INGRESOS BRUTOS TOTALES****,* puesto que en éstas predominan los ingresos percibidos por los productos o servicios que comercializan o distribuyen, en función de su actividad fundamental u objeto social aprobado.

   - El **5%** de los **Ingresos Brutos Totales** para las actividades económicas siguientes:
       - **Transporte, almacenamiento y comunicaciones**
       - **Intermediación financiera**
       - **Comercio y reparación de efectos personales**
       - **Hoteles y restaurantes**47
       - **Servicios empresariales, actividades inmobiliarias y de alquiler**

3. Para las entidades presupuestadas se proponen los criterios de magnitudes bases siguientes:

Los Factores considerados para la propuesta de intervalos a aplicar a la magnitud base:

- Repercusión social de la Actividad Económica Presupuestada y su incidencia dentro del Presupuesto.
- Sensibilidad; interés estratégico o nacional; impacto social de los productos, servicios, actividades u operaciones relacionados con la actividad económica presupuestada.
- Percepción de las necesidades de las autoridades estatales y de la población.
- Requerimientos legales y reguladores aplicables en materia jurídica, económica y contable.

La magnitud base se utiliza para efectuar los cálculos del ***Nivel de Importancia Relativa*** que se realiza en la etapa de Planificación y su elección se basa en las características que presenta la entidad de manera general.

TABLA 1 CRITERIOS DE MAGNITUD BASE.

ACTIVIDAD ECONÓMICA PRESUPUESTADA	MAGNITUD BASE	IMPORTE REFERENCIA (TOTAL GASTOS EJECUTADOS)	% DE GASTOS A APLICAR
Salud Pública	Gastos de Personal	Menos 50000.00 Entre 50001.00 – 100000.00	0.02 0.05 0.08
Asistencia Social	Transferencias corrientes	Entre 100001.00-500000.00 Entre 50001000000 Mas 1000001	1.1 1.5
Educación.	Gastos de Personal	Menos 50000 50001-100000 100001-500000 500001-1000000 Mas 1000001	0.02 0.05 0.08 1.1 1.5
Administración Pública, Defensa y Seguridad Social	Gastos de Bienes y Servicios	Menos 50000 50001-100000 100001-500000 500001-1000000 Mas 1000001	0.02 0.05 0.08 1.1 1.5
Otras actividades de Servicios Comunales, de Asociaciones y Personales	Gastos de Bienes y Servicios	Menos 50000 50001-100000 100001-500000 500001-1000000 Mas 1000001	0.02 0.05 0.08 1.1 1.5
Ciencia e Innovación Tecnológica.	Gastos de Bienes y Servicios	Menos 50000 50001-100000 100001-500000	0.05 0.09 1.3

		500001-1000000 Mas 1000001	1.7 2.0
Cultura	Gastos de Bienes y Servicios	Menos 50000 50001-100000 100001-500000 500001-1000000 Mas 1000001	0.05 0.09 1.3 1.7 2.0
Deporte	Gastos de Personal	Menos 50000 50001-100000 100001-500000 500001-1000000 Mas 1000001	0.05 0.09 1.3 1.7 2.0

PASO 2 ANÁLISIS DE RELEVANCIA.

Para llevar a cabo el Análisis de Relevancia se debe tener en cuenta los siguientes:

Criterios de Relevancia:

1º Criterio: Significación de las variaciones y tendencias de las cuentas contables:

- Se considera relevante la variación y tendencia de una cuenta contable mientras más se alejen las mismas del por ciento establecido como límite por cada Grupo Contable al que pertenece la cuenta; donde el porciento que se asigna está basado en los criterios estadísticos de nivel de confianza o riesgo aceptable que se establecen para el muestreo estadístico en la auditoría, siendo los siguientes:

TABLA 4 NIVEL DE CONFIANZA O RIESGO ACEPTABLE

Grupo Contable	Variaciones o Tendencia (más menos)
Activo Circulante	**5%**
Activo a Largo Plazo	**1%**
Activos Fijos	**5%**
Activo Diferido	**5%**
Otros Activos	**10%**
Pasivo Circulante	**5%**

Pasivo a Largo Plazo	**1%**
Pasivo Diferido	**5%**
Otros Pasivo	**10%**
Patrimonio Neto	**1%**
Ingresos	**10%**

Fuente: *Para la propuesta de los índices porcentuales se consideran los criterios cualitativos y cuantitativos de referencia del* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos - International Federation of Accountants, 2011, pág. 396; 401; 402), (Intervención General de la Administración del Estado - Ministerio de Economía y Hacienda, 2007, pág. 12; 26) y (Whittington & Pany, 2000, pág. 253; 270).

Al concluir dicho análisis se define el grupo de cuentas contables que deben ser incluidas en la revisión del auditor, facilitando el cálculo del **Error Tolerable** a nivel de cuenta contable en la fase de Ejecución de la Auditoría.

PASO 3 LOS AJUSTES O NORMALIZACIONES POR FACTORES CUANTITATIVOS.

Los ajustes o normalizaciones se refiere al recálculo de la **Magnitud Base**; donde se recalcula la misma deduciendo en las Magnitudes Bases seleccionadas lo siguiente:

1. Para las entidades del sector productivo, a los **ACTIVOS TOTALES** se le deducen los siguientes conceptos:
   - ✓ Pérdidas en investigación
   - ✓ Faltantes de bienes en investigación
   - ✓ Efectos por cobrar en litigio
   - ✓ Cuentas por cobrar en litigio
   - ✓ Efectos por cobrar protestados
   - ✓ Cuentas por cobrar en proceso judicial
2. Para las entidades del que prestan servicios del sector productivo, al **INGRESO TOTAL** se le deducen los siguientes conceptos:
   - ✓ Subvenciones
   - ✓ Ingresos por sobrantes de bienes

- ✓ Otros ingresos

PASO 4 LOS AJUSTES O NORMALIZACIONES POR FACTORES CUALITATIVOS.

Para realizar la normalización por **factores cualitativos** hay que tener presente el comportamiento de los **RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL** clasificados como ***RIESGO DE CONTROL*** y el ***RIESGO INHERENTE*** en el proceso de Auditoría según el acápite **1.2 Riesgo de Auditoría.**

Cuando se hayan clasificado los **Riesgos de Control e Inherente**, se procede al ajuste o normalización de la **Importancia relativa recalculada por los factores cuantitativos (Paso 2)**, aplicando los porcentajes que se presentan en la **Tabla siguiente:**

Tabla Impacto de los factores cualitativos:

RIESGO	ALTO	MEDIO	BAJO
Riesgo Inherente	25%	20%	5%
Riesgo de Control	30%	25%	10%

Al importe recalculado en el anterior se le aplican los porcentajes de los Riesgos de Control e Inherente que correspondan y el resultado de esa multiplicación se le deduce, y el importe obtenido constituye la **IMPORTANCIA RELATIVA CORREGIDA O AJUSTADA** o el importe a partir del cual el error o conjunto de errores se considera significativo para la etapa de Planificación de la Auditoría.

PASO 5 DETERMINACIÓN DEL ERROR TOLERABLE POR CUENTA CONTABLE, DE ACUERDO CON FACTORES CUANTITATIVOS.

Teniendo en cuenta las cuentas contables definidas en el **Análisis de Relevancia,** se le aplica a cada una de ellas, según la bibliografía consultada la fórmula matemática siguiente:

ETcc = IR * Raíz Cuadrada [Scc/STGC]

ETcc = Error Tolerable de la cuenta contable

IR = Importancia relativa

Scc = Saldo de la cuenta contable

STGC = Saldo Total del Grupo Contable al que pertenece la cuenta contable

PASO 6 DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LA EMISIÓN DEL INFORME.

a) Criterios para la Acumulación y Compensación de errores comprobados en la Auditoría.

En el desarrollo de una Auditoría se detectan errores de muy diversa naturaleza(sobre o infravaloración de Activos o Pasivos, de Ingresos, de Gastos, errores declasificación, etc.) cuyo importe por sí mismo no es de Importancia relativa peropuede serlo si se acumulan con otros errores.

El modo en que, en su caso, estos errores se acumulen o, según lascircunstancias previstas en la normativa contable, puedan ser compensados,puede determinar la inclusión o no de salvedades en el informe de Auditoría o incluso un cambio en el tipo de calificación u opinión a emitir (Razonable,Razonable con salvedades, No razonable, Abstención de opinión).

Sobre este asunto que a veces tiene mucha complejidad práctica existen escasasreferencias en la normativa nacional e internacional.

Por lo que se propone las **pautas** siguientes para la toma de decisiones sobreestas cuestiones:

- No se compensan **errores en Ingresos** con **errores en Gastos**, ni **errores en**
- **el Activo** con **errores en el Pasivo y el Patrimonio o Capital**.
- Tampoco se compensan **infravaloraciones** de una partida con **sobrevaloraciones** de otra.
- Aquellos **errores de importe inferior** a la Importancia relativa para el informe de auditoría se **acumulan** con otros errores que produzcan el mismo efecto positivo o negativo sobre los resultados o el Patrimonio o Capital, sean éstos o no importantes individualmente; cualesquiera que sean los epígrafes de las cuentas afectadas.
- Si efectuada la acumulación resultan **importes superiores al Umbral de Importancia relativa**, se incluyen las correspondientes **salvedades**. Los

incumplimientos contables que originan la inclusión de las salvedades, se reflejan en el informe agrupados en función del efecto que producen en las cuentas contables que afectan.

- Los errores que **no tengan efectos** ni en el importe de los resultados ni en el del Patrimonio o Capital, consistentes en infravaloraciones de cuenta(s) habilitada(s) que tienen su correspondencia en sobrevaloraciones de otra(s), se reflejan únicamente como salvedades cuando considerados individualmente sean superiores al **Umbral de Importancia relativa** calculado; no debiendo ser agregadas con otros de similar naturaleza.

b) Criterios para el tratamiento de los errores no importantes.

Los criterios para el tratamiento de los errores no importantes (de pequeñoimporte), son los siguientes:

- No se incluyen en el informe de Auditoría aquellos **errores o incumplimientos de Normas Contables** que, a juicio del auditor, y en función del tamaño de la entidad y de su actividad tengan un **efecto irrelevante** en las **salvedades** a exponer.
- En todo caso, el conjunto de errores contables contenidos en las cuentas y no recogidos en el Informe como salvedades no podrá en ningún caso ser superior al **Umbral de Importancia relativa** aplicable.
- Respecto de los **errores contables** que **no sean importantes** y que no hayan incidido por acumulación en la inclusión de salvedades, **no se incluyen en el Informe.**

c) UMBRAL DE IMPORTANCIA RELATIVA.

Todo lo anteriormente expuesto conlleva a la necesidad de establecer un **Umbralde Importancia relativa** que sirva de punto de corte en la determinación de lainclusión de los errores como salvedades en el Informe.

Por ello se hace vital el cálculo de un **Umbral de Importancia relativa**, el cualpermita evaluar **cuantitativamente la magnitud de los errores**, pero también sehace necesario exponer una serie de factores a tener en cuenta para la**evaluación cualitativa** de éstos.

FACTORES CUANTITATIVOS

- Hacen referencia a la magnitud monetaria de los errores encontrados y a su efecto relativo sobre las cuentas y documentos contables tomados en su conjunto.
- El **Umbral de Importancia relativa** se calcula de acuerdo con la siguiente fórmula matemática que recomienda la bibliografía consultada, en la que el **Factor** se ajusta periódicamente para reconocer los efectos de la devaluación de la moneda local con respecto a la moneda libremente convertible usada de referencia en el país.

  $$\textit{Umbral de Importancia relativa} = \textit{Factor} * (\textit{Magnitud Base})^{2/3}$$

  $$\textit{Factor} = 1.84 * (\textit{Tipo de cambio})^{1/3}$$

  Las magnitudes bases que se utilizan son las mismas descritas en la **etapa dePlanificación en el Paso 1**.

  El tipo de cambio en el que operan las empresas cubanas es:

  Para la moneda nacional 1 CUP = 1 CUC

  Para la moneda libremente convertible 1 CUC = 1 USD
- El Umbral de Importancia relativa que se calcula se utiliza para la comparación con los montos de los **errores comprobados** en la etapa de Ejecución de la Auditoría.
- Cuando los montos de los errores comprobados en la Ejecución de la Auditoría:
  - sean menores que el **Umbral de Importancia relativa**entonces dichos errores no serán contemplados en el Informe, siempre y cuando su acumulación no excedan dicho Umbral; y
  - de suceder lo contrario sí se tendrán en cuenta en ambos casos.

FACTORES CUALITATIVOS

Hacen referencia a la naturaleza de los errores, a la información necesaria ysuficiente para obtener una interpretación y comprensión adecuadas de lascuentas auditadas, así como a la corrección de dicha información,considerando, entre otros, los impactos de los hechos siguientes:

- Transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas.
- Incumplimientos de la normativa aplicable.
- Cambios contables, partidas extraordinarias y otros factores cualitativos similares.
- Omisión de información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las cuentas auditadas.

Además, cuando se detecten algunas de las **afectaciones** que se muestran acontinuación, estas irregularidades o fraudes son consideradas **MuyImportantes** desde el punto de vista cualitativo (e igualmente cuantitativo), porlo que; en cualquier caso; siempre deben ser incluidas como salvedades en el Informe, afectando la opinión del auditor de manera **negativa**.

Las afectaciones se clasifican de acuerdo con lo establecido en la resolución No. 512 de 2013 de la Contraloría General de la República.

d) UMBRAL MUY SIGNIFICATIVO.

Como resultado de su trabajo, el auditor puede encontrarse ante alguna de las**circunstancias** con posible efecto en su opinión (limitación al alcance, error oincumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptadas,incertidumbre o cambio en los procedimientos, políticas y normas contablesaplicadas).

En estos casos, se requiere que el auditor evalúe si las mismas, consideradas ensu conjunto, son **"significativas"** en relación con las cuentas auditadas, en cuyocaso debe emitir una calificación u opinión de, al menos, **Razonable consalvedades**. Cuando estas circunstancias sean ***"muy significativas"***, el auditoremite una calificación u opinión **No razonable.**

Para calificar las circunstancias de ***"muy significativas"*** es preciso que afectende manera fundamental a la imagen fiel de la información financiera.

Para definir cuándo es **"muy significativo"** el error, irregularidad o fraudecomprobado, desde el punto de vista **cualitativo** es necesario que, aunque sucuantía sea baja, se haya incurrido en, al menos, una de las **afectaciones** a laentidad o al Estado descritas anteriormente.

Para definir cuándo es **"muy significativo"** el error, irregularidad o fraude,desde el punto de vista **cuantitativo** se tuvo en cuenta un criterio sugerido en labibliografía consultada, el cual plantea que el **15%** de la **Magnitud Base**utilizada para el cálculo del N**ivel de Importancia relativa en la etapa dePlanificación** se considera de ***muy significativa***.

Umbral Muy Significativo = Magnitud Base * 15%

Luego de haber realizado un análisis de todos los elementos antes expuestos, ysiempre que no se contradiga con aquellos aspectos cualitativos consideradoscomo **Muy Importantes**, el auditor puede concluir que:

- Cuando los **errores comprobados son menores** que el **Umbral de Importancia relativa**; entonces la calificación u opinión será **Razonable.**
- Cuando los **errores comprobados son mayores** que el **Umbral de Importancia relativa**; y **son menores** que el **Umbral Muy Significativo;** entonces la opinión será **Razonable con salvedades**.
- Cuando los **errores comprobados son mayores** que el **Umbral Muy Significativo**; entonces la opinión será **No razonable.**
- Cuando los Estados financieros no ofrecen la información suficiente y relevante que permita al auditor sustentar una opinión, así como que las limitaciones en el alcance del trabajo no permiten definir sus efectos en la razonabilidad de la información económica financiera al cierre del período auditado; entonces la opinión será **Abstención de opinión.**

1.4. MUESTREO DE AUDITORÍA

1.4.1. NCA 550 MUESTREO Y OTROS MEDIOS DE PRUEBAS DE LA AUDITORÍA.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 550 MUESTREO Y OTROS MEDIOS DE PRUEBAS DE LA AUDITORÍA.

El propósito de esta norma esproporcionar los distintos métodos de muestreo y otros medios de selección de partidas para reunir evidencia en la auditoría.

Para una mejor comprensión de esta norma se exponen las siguientes definiciones:

- *Muestreo de auditoría*: Implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del cien por ciento de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades de muestreo tengan una oportunidad de selección. Esto permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre algunas características de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formulación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra.
- *Universo*: Significa el conjunto total de datos de los que se selecciona la muestra y sobre los cuales el auditor desea extraer conclusión.
- *Unidad de muestreo*: Significa las partidas individuales que constituyen un universo.

- *Riesgo en el muestreo*: Surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión alcanzada si todo el universo se sometiera al mismo proceso de auditoría.

  Todo tipo de muestreo representa un riesgo, el que está dado por la posibilidad de seleccionar una muestra que no sea representativa del universo de lo que se pretenda verificar.

  También se asume el riego de que la muestra no contenga el mismo porcentaje de errores que el conjunto de la población lo que puede ocurrir tanto en las pruebas de cumplimiento como en las pruebas sustantivas.
- *Riesgo no proveniente de la muestra*: Surge de factores que causan que el auditor llegue a una conclusión errónea por cualquier razón no relacionada al tamaño de la muestra.

Pueden estar dados entre otros porque el auditor planifique procedimientos inadecuados, mal interpretar la evidencia y dejar de reconocer un error.

La aplicación de cualquier muestreo implica que el auditor debe definir:

a) Los objetivos y naturaleza de la prueba.
b) El método de muestreo que se va a usar.
c) El alcance de la muestra debiendo ser representativa.
d) Seleccionar la unidad del muestreo.
e) Los datos en los papeles de trabajo.
f) Los resultados de la muestra.
g) Las conclusiones del análisis de la muestra.

Clasificación

El muestreo puede ser estadístico o no**.**

Muestreo estadístico

Significa cualquier enfoque al muestreo que tenga las siguientes características:

a) Selección aleatoria de una muestra; y
b) Uso de teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra incluyendo medición de riesgos del muestreo.

El muestreo estadístico tiene dos enfoques básicos:

a) Por atributos: Da como resultado un porcentaje de ocurrencia, o de no ocurrencia, de un suceso específico.

Entre las aplicaciones de muestreo se encuentran las comprobaciones de los controles sobre:

- Desembolso de efectivo.
- Facturación.
- Nómina.
- Cobros en efectivo.

b) Por variables: Da como resultado una estimación de una cantidad, generalmente monetaria.

Algunas confirmaciones o verificaciones comunes del muestreo por variable son:

- Cuentas por cobrar.
- Precios de inventario.
- Adiciones de activos.
- Nómina.

Tipos de Muestreo estadísticos:

Aleatorio: Es el método en el cual el auditor determina un elemento al azar como punto de partida para aplicar la serie de números aleatorios que seleccione en determinado orden hasta que se hayan escogido las unidades suficientes para completar el tamaño de la muestra.

Sistemático: Es el método de selección en el cual el auditor determina elementos mediante un intervalo constante entre una selección y otra; teniendo el intervalo inicial un punto de partida seleccionado al azar. El tamaño del intervalo se determina dividiendo el tamaño de la población o universo entre el tamaño deseado de la muestra. El punto de partida de esta muestra debe estar comprendido entre uno y el coeficiente resultante de la operación anterior.

Muestreo no estadístico

Un enfoque de muestreo que no tenga las características del muestreo estadístico, se considera muestreo no estadístico.

Tipos de Muestreo no estadísticos:

Al azar: Es el método de uso más generalizado mediante el cual el auditor selecciona al azar una muestra dentro del universo del tema, cuenta, artículos, entre otros a revisar, lo que asegura que todas las operaciones tengan la misma posibilidad de ser seleccionadas.

Es una técnica aleatoria sin implicar números aleatorios u otras técnicas comprobadas y no se puede medir la probabilidad de selección de una unidad de muestreo, así como demostrar que todas las combinaciones de niveles de muestreo tengan una posibilidad de selección conocida.

Por bloques: Método que utiliza el auditor para seleccionar una muestra integrada por uno o varios grupos de elementos contiguos, enmarcados en un período determinado.

Estratificado: Es el proceso de dividir un universo en sub-universo, cada uno de los cuales es un grupo de unidades de muestreo que tienen características similares

Principios de la selección de la muestra

a) Basar las opiniones sólo en las poblaciones donde se extrae la muestra.
b) La muestra debe ser representativa del universo y para que lo sea, cada elemento del mismo debe tener una probabilidad igual de ser seleccionado.
c) Asegurarse de que ningún elemento particular del universo modifique el carácter eventual de la muestra.
d) Evitar que en la selección de la muestra puedan influir inclinaciones personales.

Tamaño de la muestra

Una decisión importante para el auditor implica la determinación de la cantidad y el tipo de evidencia que debe reunir. Un aspecto importante de esta decisión es la respuesta a la pregunta: ¿Qué tan grande debe ser la muestra seleccionada?

Entre los factores que debe tomar en cuenta el auditor al planear los tamaños de las muestras se incluyen los siguientes:

a) Sistema de Control Interno.
b) Importancia del riesgo de auditoría.

El Sistema de Control Interno forma parte de la decisión del auditor para determinar el tamaño de la muestra, dado que la cantidad de evidencia de auditoría necesaria varía inversamente con su efectividad.

El proceso de muestreo significa más que un simple análisis de una parte de la información disponible; en realidad, el muestreo indica que examina una porción de un grupo de operaciones con el objetivo de estimar las características del grupo total.

En los papeles de trabajo el auditor debe documentar el muestreo seleccionado y los resultados de la verificación, incluyendo las conclusiones alcanzadas, así como, todos los elementos que considere de interés y faciliten la elaboración del informe de auditoría.

1.4.2. NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA.

Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s) 2011

NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA.

Definiciones.

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
   (a) *Muestreo de auditoría (muestreo):* aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fi n de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.
   (b) *Población*: conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.
   (c) *Riesgo de muestreo*: riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:
      (i) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
      (ii) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

(d) *Riesgo ajeno al muestreo*: riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo.

A1. Ejemplos de riesgo ajeno al muestreo son la utilización de procedimientos de auditoría inadecuados, la interpretación errónea de la evidencia de auditoría y la falta de reconocimiento de una incorrección o una desviación.

(e) *Anomalía:* una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.

(f) *Unidad de muestreo*: elementos individuales que forman parte de una población.

A2. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (por ejemplo, cheques que figuran en resguardos de ingreso, abonos en extractos bancarios, facturas de venta o saldos de deudores) o unidades monetarias.

(g) *Muestreo estadístico*: tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

(i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y

(ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El tipo de muestreo que no presenta las características (i) y (ii) se considera muestreo no estadístico.

(h) *Estratificación*: división de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).

(i) *Incorrección tolerable*: importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe.

A3. Al diseñar una muestra, el auditor determina la incorrección tolerable con el fin de responder al riesgo de que la agregación de incorrecciones individualmente inmateriales pueda ser causa de que los estados financieros contengan una incorrección material, así como para proporcionar un margen para las posibles incorrecciones no detectadas. La incorrección tolerable se deriva de la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo308, tal y como se define en la NIA 320, a un procedimiento de muestreo determinado. La incorrección tolerable puede ser una cifra igual o inferior a la de la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

(j) *Porcentaje de desviación tolerable*: porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar.

6. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra.

Diseño de la muestra.

A4. El muestreo de auditoría permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre una determinada característica de los elementos seleccionados con el fin de alcanzar, o contribuir a alcanzar, una conclusión con respecto a la población de la que se ha extraído la muestra. El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

A5. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor toma en consideración el objetivo específico que se ha de lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que tiene mayor posibilidad de alcanzar dicho objetivo. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y de las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones, o de otras características relativas a dicha evidencia de auditoría facilitará al auditor la definición de lo que constituye una desviación o incorrección y de la población que se debe utilizar para el muestreo. En cumplimiento del requerimiento del apartado 10 de la NIA 500, cuando se realiza muestreo de auditoría, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que la población de la que se extrae la muestra está completa.

A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación,

los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, como en la valoración del riesgo de fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles relevantes o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño. Por ejemplo, si el porcentaje de desviación esperado es inaceptablemente elevado, el auditor decidirá, normalmente, no realizar pruebas de controles. Igualmente, en el caso de pruebas de detalle, el auditor realiza una valoración de la incorrección esperada en la población. Si la incorrección esperada es elevada, puede ser adecuado un examen del 100% o la utilización de una muestra de gran tamaño para la realización de las pruebas de detalle.

A8. Al considerar las características de la población de la que se extraerá la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. En el anexo 1 se examinan más detenidamente la estratificación y la selección ponderada por el valor.

Anexo 1 Estratificación y selección ponderada por el valor

Al considerar las características de la población de la que se extrae la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. Este anexo proporciona orientaciones al auditor sobre la utilización de las técnicas de estratificación y de selección ponderada por el valor.

Estatificación.

1. La eficiencia de la auditoría puede aumentar si el auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de los elementos dentro de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo de muestreo.
2. Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos pueden contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población puede estratificarse, de acuerdo con una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.
3. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a los elementos que conforman dicho estrato. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el auditor necesitará considerar el riesgo de incorrección material en relación con cualesquiera otros estratos que compongan la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de una población pueden representar el 90% del valor de un saldo contable. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y alcanza una conclusión sobre el 90% del valor, independientemente del 10% restante para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de auditoría, o que puede ser considerado inmaterial).
4. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se ha dividido en estratos, la incorrección se extrapola a cada estrato por separado. A continuación, las incorrecciones extrapoladas a cada estrato se combinan para considerar el posible efecto de las incorrecciones sobre la totalidad del tipo de transacciones o saldo contable.

Selección ponderada por el valor

5. En las pruebas de detalle, puede ser eficiente determinar cómo unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que conforman la población. Habiendo seleccionado unidades monetarias concretas de la población, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar, el auditor puede examinar los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Una de las ventajas de este enfoque para la definición de la unidad de muestreo es que el esfuerzo de auditoría se centra en los elementos de mayor valor, al tener más posibilidades de ser seleccionados, y puede suponer muestras de tamaño más pequeño. Este enfoque se puede utilizar conjuntamente con el método de selección de muestras sistemático (descrito en el anexo 4) y su eficiencia es máxima cuando la selección de los elementos es aleatoria.

A9. La decisión sobre la utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. No obstante, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre enfoque estadístico y no estadístico.

7. El auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo.

Tamaño de la muestra.

A10. El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

A11. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional. (…)

8. El auditor seleccionará los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas.

Selección de elementos a comprobar.

A12. En el caso del muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. En el caso del muestreo no estadístico, se hace uso del juicio para

seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo consiste en proporcionar una base razonable para que el auditor extraiga conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra, es importante que el auditor seleccione una muestra representativa, de forma que se evite el sesgo, mediante la selección de elementos de la muestra que tengan características típicas de la población.

A13. Los principales métodos de selección de muestras son la selección aleatoria, sistemática e incidental. Cada uno de dichos métodos se analiza en el anexo 4.

Anexo 4 Métodos de selección de muestras

Existen muchos métodos de selección de muestras. Los principales métodos son los siguientes:

(a) La *selección aleatoria* (aplicada a través de generadores de números aleatorios; por ejemplo, mediante tablas de números aleatorios).

(b) La *selección sistemática*, la cual consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de las primeras 50, se selecciona a continuación cada quincuagésima unidad de muestreo. Aunque el punto de partida se puede determinar de forma incidental, es más probable que la muestra sea verdaderamente aleatoria si se determina mediante una herramienta informática para la generación de números aleatorios o mediante tablas de números aleatorios. En caso de recurrir a la selección sistemática, el auditor tendría que verificar que las unidades de muestreo de la población no estén estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de la población.

(c) El *muestreo por unidad monetaria* es un tipo de selección ponderada por el valor en la que el tamaño, la selección y la evaluación de la muestra tienen como resultado una conclusión en valores monetarios.

(d) La *selección incidental*, en la cual el auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada. Aunque no se utilice una técnica estructurada, el auditor evitará, no obstante, cualquier sesgo consciente o previsibilidad (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización, o

seleccionar o evitar siempre los primeros o últimos registros de una página) y, en consecuencia, intentará asegurarse de que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. La selección incidental no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

(e) La *selección en bloque*, la cual implica la selección de uno o de varios bloques de elementos contiguos de la población. Generalmente, la selección en bloque no se puede utilizar en el muestreo estadístico debido a que la mayoría de las poblaciones se estructuran de forma que los elementos de una secuencia tengan presumiblemente características similares entre ellos y diferentes de las de otros elementos de la población. Aunque en algunas circunstancias el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, rara vez será una técnica de selección de muestras adecuada si el auditor intenta realizar, sobre la base de la muestra, inferencias válidas para la población entera.

1.5. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

1.5.1. NIA 250 CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA CUANDO SE IDENTIFICA O EXISTEN INDICIOS DE UN POSIBLE INCUMPLIMIENTO.

Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s) 2011

NIA 250 CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento

18. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá:

(a) conocimiento de la naturaleza del hecho y de las circunstancias en las que se ha producido;

A13. Si el auditor descubre la existencia de las siguientes cuestiones, o información sobre ellas, puede ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:

- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores,
- partes vinculadas, empleados o funcionarios públicos.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

(b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros.

A14. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales del incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones,

indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.

- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

19. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

A15. El auditor puede discutir los hallazgos con los responsables del gobierno de la entidad cuando puedan proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad entienden del mismo modo los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la posibilidad de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A16. Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, puede considerar adecuado consultar a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, las posibles consecuencias legales, incluida la posibilidad de fraude, y las acciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

20. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.
21. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y adoptará las medidas adecuadas.

A17. Tal como el apartado 21 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. Las implicaciones de casos específicos de incumplimiento identificados por el auditor dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con actividades de control específicas, así como del nivel de la dirección o de los empleados involucrados, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad.

A18. En casos excepcionales, el auditor puede considerar si es necesario renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables así lo permiten, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. Para decidir si es necesario renunciar al encargo, el auditor puede considerar la obtención de asesoramiento jurídico. Si no es posible renunciar al encargo, el auditor puede considerar acciones alternativas, incluida la descripción del incumplimiento en un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.

1.5.2. NIA 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA. SELECCIÓN DE LOS ELEMENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA.

Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s) 2011
NIA 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría.

A52. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);

(b) la selección de elementos específicos; y

(c) el muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o

- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado*. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe*. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información*. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A56. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530.

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría, si:

(a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o

(b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

A57. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fi n de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con éstas.

1.5.3. PRUEBAS DE CONTROL NCA 700 EVIDENCIAS Y HALLAZGOS DE AUDITORÍA.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 700 EVIDENCIAS Y HALLAZGOS DE AUDITORÍA.

El objetivo de esta norma es proporcionar al auditor conocimiento para la obtención de las evidencias de auditoría, mediante la aplicación de las técnicas para fundamentar sus opiniones y la formulación de los hallazgos de auditoría.

Evidencia de auditoría.

Es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones que fundamentan su opinión sobre los resultados de la revisión de documentos y registros contables que sustentan los Estados Financieros y otras operaciones sujetas a verificación, así como información confirmada de otras fuentes; se obtiene aplicando:

Pruebas de control: Comprende las pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad.

1.5.4. PRUEBAS DE CONTROL. NIA 330 RESPUESTAS A LOS RIESGOS VALORADOS.

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA´s) 2011

NIA 330 RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS.

Definiciones

(b) Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos.

> *Afirmaciones*- Manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir. **GLOSARIO DE TÉRMINOS (NIA)**

A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

(a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;

(b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor

excluye el efecto de los controles de la correspondiente valoración del riesgo. Esto se puede producir porque los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante para la afirmación, o porque la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, en consecuencia, el auditor no tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o

(c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.

GLOSARIO DE TÉRMINOS (NIA)
Confirmación externa- Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.
Indagación- La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.
Inspección (como procedimiento de auditoría)- Examen de los registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel u otro medio, o un examen físico de un activo.
Observación- Consiste en presenciar procesos o procedimientos aplicados por otras personas; por ejemplo, que el auditor observe el recuento de existencias

realizado por el personal de la entidad o la ejecución de las actividades de control.
Procedimientos analíticos- Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.
Recálculo- Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.
Reejecución- Ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.

A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos de auditoría posteriores y la valoración del riesgo.

7. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor:

(a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:

(i) la probabilidad de que exista una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y

(ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos).

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones.

Naturaleza.

A9. Los riesgos valorados por el auditor pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección de la afirmación de ocurrencia.

A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como más bajo debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como –más bajo– debido a los controles internos, y el auditor tiene previsto basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el

caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Momento de realización

A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.

A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede facilitar al auditor la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.

A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:

- la comprobación de la concordancia de los estados financieros con los registros contables;
- el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros; y
- los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:

- El entorno de control.
- La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fi n de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.

Extensión.

A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.

A16. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Dichas

técnicas pueden utilizarse para seleccionar muestras de transacciones a partir de fi cheros electrónicos clave, para separar las transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre toda la población en lugar de una muestra.

(b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor.

Riesgo valorado más alto.

A19. A la hora de obtener evidencia de auditoría más convincente debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

PRUEBAS DE CONTROLES

Prueba de controles- Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones. **GLOSARIO DE TÉRMINOS (NIA)**

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:

(a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles); o

(b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fi n de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una

transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI.

En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles relevantes.

9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.

A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

(a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:

(i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;

(ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y

(iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados.

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación

A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la

indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de actividades de control, tales como las actividades de control realizadas mediante ordenador. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

Extensión de las pruebas de controles

A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.

- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique el programa (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por el programa). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la determinación de que:

- no se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;
- se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y
- otros controles generales relevantes sean eficaces.

Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlos o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI con el fi n de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.

(b) determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos.

Prueba de controles indirectos

A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de

una revisión, llevada a cabo por usuarios, de los informes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de las TI) se consideran controles "indirectos".

A31. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera conjuntamente con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.

Momento de realización de las pruebas de controles

11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor.

Periodo previsto de confianza

A32. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:

(a) obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y

(b) determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante.

A33. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

(a) la eficacia de otros elementos de control interno, incluidos el entorno del control, el seguimiento de los controles y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

(b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;

(c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);

(d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;

(e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y

(f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control.

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos:

(a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual.

A36. Los cambios pueden afectar a la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una

base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

(b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes.

A37. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

(a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y

(b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo, depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A38. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Un deficiente seguimiento de los controles.
- Un elemento manual significativo en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A39. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

1.5.5. PRUEBAS DE CONTROL. NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA.

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA´s) 2011

NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA.

Aplicación de procedimientos de auditoría

9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento seleccionado.

10. Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución.

A14. Un ejemplo de situación en la que resulta necesario aplicar el procedimiento de auditoría a un elemento de sustitución es cuando, en una prueba para la obtención de evidencia sobre la autorización de los pagos, se ha seleccionado un cheque anulado. Si el auditor se satisface de que el cheque ha sido correctamente anulado, de forma que no constituye una desviación, se examina un sustituto adecuadamente seleccionado.

11. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, (…)

A15. Un ejemplo de situación en la que el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados a un elemento seleccionado es cuando se ha perdido la documentación relativa a dicho elemento.

A16. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado puede ser el examen de los cobros posteriores junto con evidencia de su procedencia y de las partidas a las que corresponden, cuando no se haya recibido respuesta a una solicitud de confirmación positiva.

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones

12. El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría sobre otras áreas de la auditoría.

A17. Al analizar las desviaciones y las incorrecciones identificadas, el auditor puede observar que muchas de ellas tienen una característica común, como por ejemplo, el tipo de transacción, la ubicación, la línea de productos o el periodo de tiempo. En dichas circunstancias, el auditor puede decidir identificar todos los elementos de la población que tienen la característica común y extender los procedimientos de auditoría a dichos elementos. Asimismo, dichas desviaciones o incorrecciones pueden ser intencionadas y pueden indicar la posibilidad de fraude.

13. En circunstancias extremadamente poco frecuente en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.

Anexo 2 Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de controles.

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o el momento de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los controles relevantes.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Cuando la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta una expectativa de eficacia operativa de los controles, se requiere que el auditor realice pruebas de controles. En igualdad de condiciones, cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles al realizar la valoración del riesgo, mayor será la extensión de las pruebas de controles del auditor (y, en consecuencia, el tamaño de la muestra se incrementa).

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
2. Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
3. Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar.	Incremento	Cuanto mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para que el auditor pueda realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del porcentaje de desviación esperado incluyen su conocimiento del negocio (en concreto, los procedimientos de valoración del riesgo realizados para obtener conocimiento del control interno), los cambios de personal o en el control interno, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
		resultados de otros procedimientos de auditoría. Los elevados porcentajes esperados de desviación de los controles, por lo general, no justifican sino, a lo sumo, una escasa reducción del riesgo valorado de incorrección material.
4. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supera el porcentaje de desviación tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad deseado por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento en el número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Por otra parte, en el caso de poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría puede no ser tan eficiente como otros medios para obtener evidencia de

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
		auditoría suficiente y adecuada.

1.5.6. PRUEBAS DE CONTROL. MUESTREO ESTADÍSTICO POR ATRIBUTOS. AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL 12ª. EDICIÓN. O. RAY WHITTINGTON Y KURT PANY. Página 242

En general, el muestreo puede utilizarse solamente cuando el desempeño del control deja alguna **evidencia de desempeño,** como un documento terminado o las iniciales de la persona que realiza el desempeño. Esta evidencia de desempeño permite que los auditores determinen si el control fue aplicado a cada elemento incluido en la muestra. Los resultados de las pruebas de controles se presentan con mayor frecuencia en términos de la **tasa de desviación** a partir del desempeño del control recomendado.

Una desviación del desempeño de un control no indica necesariamente un error de los estados financieros. Para ilustrar la diferencia entre las desviaciones y los errores en los estados financieros, suponga que los auditores han seleccionado una muestra de 50 comprobantes de desembolsos de efectivo para probar si tienen la aprobación del contralor asistente. Los auditores encuentran que 5 de los 50 comprobantes no fueron aprobados apropiadamente, la tasa de desviación en la muestra es 10% (5 desviaciones/50 comprobantes), pero los estados financieros pueden no estar errados. Los cinco comprobantes pueden representar desembolsos de efectivo válidos que fueron registrados apropiadamente. Sin embargo, a partir de los resultados de esta prueba los auditores pueden concluir que hay un riesgo relativamente alto de desembolsos de efectivo inválidos, porque los resultados de la muestra indican que el contralor asistente no aprueba alrededor del 10% de los comprobantes procesados. Los auditores utilizarán esta evidencia para aumentar el nivel de riesgo de control evaluado para las cuentas de los estados financieros que están afectadas por los ciclos de desembolsos de efectivo.

Riesgo de muestreo para las pruebas de control.

Al realizar las pruebas de control, hay dos aspectos del riesgo de auditoría que preocupan a los auditores:

1. *El riesgo de evaluar como muy alto el riesgo de control.* Este riesgo es la posibilidad de que los resultados de la muestra hagan que los auditores evalúen el riesgo de control en un nivel más alto de lo justificado, con base en la efectividad de operación real de control. Se relaciona con la **eficiencia** del proceso de auditoría. Cuando los resultados de la muestra hacen que los auditores evalúen el riesgo de control en un nivel más alto de lo que éste realmente es, los auditores realizarán mayores pruebas sustantivas de lo que es necesario. Esta prueba innecesaria reduce la eficiencia de la auditoría, pero no reduce su efectividad como medio de detectar errores materiales en los estados financieros del cliente. Por esa razón, generalmente los auditores no tratan de controlar directamente el riesgo de evaluar como muy alto el riesgo de control.
2. *El riesgo de evaluar como muy bajo el riesgo de control.* Este riesgo más importante es la posibilidad de que los resultados de la muestra hagan que los auditores evalúen el riesgo de control en un nivel más bajo de lo justificado, con base en la efectividad de la operación real del control. Es un aspecto que debe tener una consideración máxima. Si los auditores evalúan que el riesgo de control es más bajo de lo que éste es realmente, reducirán inapropiadamente la medida de sus pruebas sustantivas. Esta reducción no justificada en las pruebas sustantivas reduce la efectividad global de la auditoría como medio de detectar errores materiales en los estados financieros del cliente. Por consiguiente, los auditores controlan cuidadosamente el riesgo de evaluar como muy bajo el riesgo de control al realizar las pruebas de controles.

El muestreo de atributos para las pruebas de controles generalmente comprende los diez pasos siguientes:

1. **Determinar el objetivo de la prueba.**

   El objetivo de las pruebas de controles es proporcionar evidencia sobre el diseño y efectividad de operación del control interno. Los auditores realizan pruebas de control para sustentar su nivel planeado y evaluado del riesgo de control. Por tanto, será seleccionada y probada una muestra de atributos para proporcionar evidencia de que está operando un control interno particular en forma adecuada para apoyar el nivel planeado y evaluado por los auditores del riesgo de control.
2. **Definir los atributos y condiciones de la desviación.**

Los auditores utilizan el juicio profesional para definir los atributos y condiciones de la desviación de una prueba de controles particular. Los *atributos* son características que proporcionan evidencia de que efectivamente se realizó un control. Un ejemplo es la existencia de las iniciales del nombre del individuo que realizó el control sobre el documento apropiado. Cuando un elemento de muestra no tiene uno o más de los atributos, éste se clasifica como una *desviación.*

(…) Es importante que los atributos y las condiciones de desviación estén definidas en forma precisa antes de realizar la prueba de control; de lo contrario un auditor no puede tomar la decisión apropiada sobre cuáles elementos de la muestra representan desviaciones.

3. **Definir la población.**

   Los auditores deben determinar si la población a partir de la cual va a seleccionarse la muestra es apropiada para los objetivos de auditoría específicos. Por ejemplo, si los auditores desean probar la efectividad de operación de un control diseñado para asegurar que todos los despachos han sido registrados como ventas, ellos no seleccionarán una muestra del diario de ventas; esa población es creada por las ventas registradas y no podría esperarse que contuviera despachos que no estuvieran registrados. La población apropiada para detectar esas desviaciones sería una población que tuviera todos los elementos despachados.

4. **Determinar el riesgo de evaluar como muy bajo el riesgo de control y la tasa de desviación tolerable.**

   ¿Cómo determinan los auditores el riesgo apropiado de evaluar como muy bajo el riesgo de control y la tasa de desviación tolerable para una prueba de control? La respuesta, en pocas palabras, es *juicio profesional.*

   El riesgo de evaluar el riesgo de control como muy bajo, es decir, el riesgo de que la tasa de desviación real exceda la tasa de desviación tolerable, es un riesgo crítico en las pruebas de controles.

   (…) Los auditores especifican la tasa de desviación tolerable con bases 1) su nivel evaluado y planeado del riesgo de control y 2) el grado de seguridad deseado del material de evidencia en la muestra. Cuanto menor es el nivel planeado y evaluado del riesgo de control (o mayor es la seguridad deseada de la muestra), menor es la tasa de desviación tolerable.

El estudio del procedimientos de auditoría del AICPA incluye los siguientes rangos sobrepuestos para ilustrar la relación entre el nivel planeado y evaluado del riesgo de control y la tasa de desviación tolerable:

Nivel planeado y evaluado de riesgo de control	Tasa de desviación tolerable
Bajo	2% - 7%
Moderado	6% - 12%
Ligeramente por debajo de alto	11% - 20%
Alto	Omitir prueba

5. **Estimar la tasa de desviación esperada de la población.**

   Además de la tasa de desviación tolerable y el riesgo de evaluar el riesgo de control como muy bajo, la tasa de desviación esperada de la población también afecta el tamaño de la muestra en el muestreo de atributos. Esta tasa de desviación esperada es significativa porque representa la tasa que los auditores esperan descubrir en su muestra de la población.

   Al estimar la tasa de desviación esperada de la población, con frecuencia los auditores utilizan los resultados de la muestra de años anteriores, documentada en sus papeles de trabajo. Los auditores pueden estimar también la tasa con base en su experiencia con pruebas similares en otros contratos de auditoría o examinando una muestra piloto.

6. **Determinar el tamaño de la muestra[2].**

   El eje horizontal de la tabla es la tasa de desviación tolerable determinada por los auditores. El eje vertical es la tasa de desviación esperada que los auditores estiman existe dentro de la población. Los números de la tabla indican los tamaños de muestra requeridos.

   Al utilizar las tablas los auditores determinan la tasa de desviación esperada en la población y la tasa de desviación tolerable. Luego leen el tamaño de la muestra de

[2] Tablas para determinar el tamaño de la muestra. (Apéndices B y C del folleto Selección de temas Auditoría Financiera).

la tabla en la intersección de la tasa de desviación tolerable determinada y la tasa de desviación de la población esperada.

7. **Seleccionar la muestra.**

   Cuando los auditores están utilizando muestreo de atributos, es esencial que los elementos de la muestra sean seleccionados de tal manera que se obtenga una muestra aleatoria. Las *muestras aleatorias* pueden lograrse utilizando tablas de números aleatorios, generadores de números aleatorios o *muestreo sistemático*. Al seleccionar los elementos, con frecuencia los auditores seleccionan elementos extra que deben sustituirse por algún elemento inválido, no utilizado o inaplicable. Un elemento inaplicable es aquél del que no se esperaría que tuviera un atributo particular.

8. **Probar los renglones de la muestra.**

   Al probar los elementos o cifras de la muestra, un auditor examina cada elemento de la muestra en busca de atributos de interés. Cada elemento será clasificado según contenga o no una desviación del control recomendado. El auditor que realiza la prueba también debe estar alerta en busca de evidencia de aspectos inusuales, como evidencia de fraude o transacciones con partes relacionadas.

9. **Evaluar los resultados de la muestra.**[3]

   Después de probar los elementos de la muestra y de resumir las desviaciones de un control recomendado, los auditores evalúan los resultados de la muestra. Al evaluar los resultados, los auditores deben considerar no solamente el número real de las desviaciones observadas, sino también la naturaleza de las desviaciones. La evaluación de los auditores incluirá los cuatro pasos siguientes:

   1) *Determinar la tasa de desviación.* El cálculo de la tasa de desviación de la muestra comprende la división del número de desviaciones observadas entre el tamaño de la muestra.
   2) *Determinar la tasa de desviación superior alcanzada.* Los auditores utilizarán un programa de computación o una tabla para determinar la tasa de desviación superior alcanzada. Esta tasa de desviación representa la tasa de desviación máxima de la población que los auditores pueden esperar con base en los resultados de la muestra.

[3] Tablas para la evaluación de los resultados. (Apéndices D y E del folleto Selección de temas Auditoría Financiera.

3) *Considerar los aspectos cualitativos de las desviaciones.* Además de la consideración de la tasa de desviación en la muestra, los auditores considerarán la naturaleza de las desviaciones y cualquier implicación para otras fases de la auditoría. Las desviaciones que resulten de actos intencionales (fraudes) son mucho más preocupantes que aquéllas debidas a malentendidos de instrucciones o descuidos.

4) *Llegar a una conclusión global.* Los auditores combinarán la evidencia de la muestra con los resultados de otras pruebas pertinentes de los controles para determinar si los resultados combinados apoyan el nivel planeado y evaluado del riesgo de control de los auditores. De no ser así, los auditores aumentarán el nivel evaluado del riesgo de control, lo cual dará como resultado un aumento de las pruebas sustantivas planificadas.

Este enfoque permite a los auditores obtener una conclusión más precisa, que incluye la determinación de la tasa de desviación superior alcanzada. (…) Cuando la tasa de desviación superior alcanzada es mayor que la tasa de desviación tolerable, el nivel planeado y evaluado de riesgo de control relacionado con el control no tiene soporte. (…) Solamente cuando la tasa de desviación superior es inferior o igual a la tasa de desviación tolerable, los resultados de la muestra apoyarán el nivel de riesgo de control planificado de los auditores.

10. Documentar el procedimiento de muestreo.

Finalmente, los auditores documentarán aspectos significativos de los nueve pasos anteriores en los papeles de trabajo.

1.5.6.1. EJERCICIO ILUSTRATIVO. MUESTREO DE ATRIBUTOS.

Adaptado de AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL 12ª. EDICIÓN. O. RAY WHITTINGTON Y KURT PANY. Página 247

1) **DETERMINAR EL OBJETIVO DE LA PRUEBA.**

Suponga que los auditores desean probar la efectividad del control del cliente al comparar los informes de recepción con las facturas de compra como un paso para autorizar los pagos para las compras de materiales en la Empresa XYZ al cierre del ejercicio económico 2013.

ACTIVIDAD DE VALOR AÑADIDO: Recepción de mercancías.

PRUEBA DE CONTROL: CICLO DE PAGOS.

67.1 Revisar que los expedientes de pago por proveedores contienen cada factura, su correspondiente informe de recepción y el cheque o referencia de otro documento de pago, cancelándose las facturas con el cuño de "Pagado".

Ellos están interesados en la precisión numérica del proceso de asociación y buscan determinar si el control que exige la comparación de las facturas de compras y los informes de recepción está operando en forma efectiva.

2) **DEFINIR LOS ATRIBUTOS Y LAS CONDICIONES DE LA DESVIACIÓN.**

Los auditores definen las condiciones de desviación como uno o más de los siguientes aspectos con respecto a cada factura y al informe de entrada relacionado:

- *Cualquier Informe de recepción no soportado con el documento Factura de compra.*
- *Cualquier factura soportada con un Informe de recepción que es aplicable a otra factura.*
- *Cualquier diferencia entre el Informe de recepción y la factura en cuanto a las cantidades despachadas.*

3) Definir la población de donde se obtendrá la muestra.

El cliente prepara un documento prenumerado para cada compra de materiales. El informe de recepción y la factura de compra son adheridos a cada documento.

Por consiguiente, *la **UNIDAD DE MUESTREO** para la prueba es cada documento individual: Informe de recepción y factura(s) de compra*.

Puesto que la prueba de controles se realiza durante el ejercicio económico anual, la población que será probada consiste en **3,653 facturas de compras** de materiales durante los **primeros 10 meses del año (enero a octubre) bajo auditoría**. (**CRITERIO DE SELECCIÓN DE ELEMENTOS ESPECÍFICOS)**

NIA 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA. SELECCIÓN DE LOS ELEMENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA.

Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);

(b) **la selección de elementos específicos**; y

(c) el muestreo de auditoría.

Selección de elementos específicos

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado*. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe*. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información*. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. (…) Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

4) **DETERMINAR EL RIESGO DE EVALUAR EL RIESGO DE CONTROL COMO MUY BAJO Y LA TASA DE DESVIACIÓN TOLERABLE.**

Los auditores se dan cuenta de que los errores en la asociación de los informes de recepción con las facturas de compra pueden afectar los estados financieros a través de sobrepagos a proveedores y errores de compras y de cuentas por pagar. Ellos piensan también evaluar el riesgo de control en un nivel más bajo para las cuentas de existencia, ocurrencia y valuación de las compras, inventarios y cuentas por pagar.

(…) Los auditores especifican la tasa de desviación tolerable con bases 1) su nivel evaluado y planeado del riesgo de control y 2) el grado de seguridad deseado del material de evidencia en la muestra. Cuanto menor es el nivel planeado y evaluado del riesgo de control (o mayor es la seguridad deseada de la muestra), menor es la tasa de desviación tolerable.

El estudio del procedimientos de auditoría del AICPA incluye los siguientes rangos sobrepuestos para ilustrar la relación entre el nivel planeado y evaluado del riesgo de control y la tasa de desviación tolerable:

Nivel planeado y evaluado de riesgo de control	**Tasa de desviación tolerable**
Bajo	2% - 7%
Moderado	6% - 12%
Ligeramente por debajo de alto	11% - 20%
Alto	Omitir prueba

Con base en estas consideraciones, los auditores optan por una **TASA DE DESVIACIÓN TOLERABLE DE 7%**, con un **RIESGO DE 5%, PARA EVALUAR EL RIESGO DE CONTROL COMO MUY BAJO.** (**DEBE TOMARSE COMO REFERENCIA LA TASA DE DESVIACIÓN TOLERABLE Y EL ÍNDICE ESPERADO DE LA DESVIACIÓN DE LA POBLACIÓN QUE APARECE EN EL APÉNDICE C o D Tamaños de muestra estadística para las pruebas de controles con riesgo de 5% o 10% respectivamente, por exceso de confianza).**

5) **ESTIMAR LA TASA DE DESVIACIÓN ESPERADA DE LA POBLACIÓN**.

En las auditorías de los tres años anteriores, los auditores observaron que las excepciones para el tipo descrito anteriormente produjeron tasas de desviación de 1,2%; 1,3% y 1,1%. Por consiguiente, los auditores seleccionaron en forma conservadora una tasa de desviación esperada de 1,5%. (**DEBE TOMARSE COMO REFERENCIA EL ÍNDICE ESPERADO DE LA DESVIACIÓN DE LA POBLACIÓN QUE APARECE EN EL APÉNDICE C o D Tamaños de muestra estadística para las pruebas de controles con riesgo de 5% o 10% respectivamente, por exceso de confianza).**

6) **DETERMINAR EL TAMAÑO DE LA MUESTRA.**

Puesto que el riesgo estipulado de la evaluación del riesgo de control como muy bajo es de 5%, puede aplicarse el APÉNDICE C *Tamaños de muestra estadística para las pruebas de controles con riesgo de 5% por exceso de confianza*.

Índice esperado de la desviación de la población =1,5% **Tasa de desviación tolerable = 7%**
TAMAÑO DE LA MUESTRA = 66 elementos.

Es posible tener un tamaño de muestra que no sea igual a aquel que se proporcionó en los apéndices C y D, cuando esto ocurre es común intercalarlo con el número más cercano.

7) **SELECCIONAR LA MUESTRA.**

Puesto que los documentos están prenumerados, los auditores deciden utilizar una lista de números aleatorios. (APÉNDICE F TABLA DE NÚMEROS ALEATORIOS).

8) **PROBAR LOS ELEMENTOS DE LA MUESTRA.**

Los auditores proceden a examinar los documentos y a apoyar en documentos cada uno de los tipos de desviaciones definidos anteriormente.

Para esta prueba de control se aplican los tipos de procedimientos:

INDAGACIÓN con los especialistas en gestión económica y asesor jurídico. **INSPECCIÓN** de los expedientes de proveedores con los informes de recepción, facturas de compra, cheques u otros documentos de pago; así como los contratos de compraventa correspondientes.

RECÁLCULO de los datos cuantitativos referidos a cantidad, precio, importe por cada ítem y total, de acuerdo con lo pactado en los contratos de compraventa correspondientes.

CONFIRMACIÓN con los proveedores emisores de las facturas de compra.

9) **EVALUAR LOS RESULTADOS DE LA MUESTRA.**

Al evaluar los resultados de la muestra, los auditores consideran no solamente el número real de desviaciones observadas, sino también la naturaleza de las desviaciones.

Se analizarán tres posibles conjuntos de **circunstancias:**

1) el número real de desviaciones es igual o menor que el número tolerable; 2) el número real de desviaciones es mayor que el número tolerable; y

3) una o más de las desviaciones observadas contienen evidencia de una manipulación deliberada o evasión del control interno.

ATRIBUTOS DE LAS DESVIACIONES

- *Cualquier Informe de recepción no soportado con el documento Factura de compra.*
- *Cualquier factura soportada con un Informe de recepción que es aplicable a otra factura.*
- *Cualquier diferencia entre el Informe de recepción y la factura en cuanto a las cantidades despachadas.*

CONSULTAR EL APÉNDICE E *CUADRO DE EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE MUESTREO ESTADÍSTICO PARA PRUEBAS DE CONTROLES CON LÍMITES SUPERIORES AL 5% DE RIESGO POR EXCESO DE CONFIANZA*.

ALTERNATIVA 1: Cuando hay 1 desviación en el atributo *CUALQUIER INFORME DE RECEPCIÓN NO SOPORTADO CON EL DOCUMENTO PRIMARIO FACTURA DE COMPRA.*

Tamaño de muestra= 65 (no existen datos para 66);

Tasa de desviación tolerable real= 7.1% mayor al índice tolerable planificado = 7%, pero se clasifica como poco importante.

Esta tasa soporta el nivel planeado y evaluado de riesgo de control.

ALTERNATIVA 2: Cuando hay 3 desviaciones en el atributo: *CUALQUIER INFORME DE RECEPCIÓN NO SOPORTADO CON EL DOCUMENTO PRIMARIO FACTURA DE COMPRA.*

Índice tolerable real= 11,5% mayor que 7%.

Los auditores deben aumentar el NIVEL EVALUADO DEL RIESGO DE CONTROL EN ESTA ÁREA y AUMENTAR LA EXTENSIÓN DE SUS PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. Como un paso preliminar a cualquier modificación de su programa de auditoría, los auditores deben investigar la causa de la inesperada alta tasa de desviación.

ALTERNATIVA 3: Una o más de las desviaciones descubiertas por los auditores indican una evasión deliberada de los controles, los cual indica un posible fraude. En tal circunstancia, se hacen necesarios otros procedimientos de auditoría. (…) Ciertamente, la naturaleza de la desviación puede ser más importante que la tasa de ocurrencia.

10) DOCUMENTAR LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Empresa XYZ PT PC –CP

Resumen de muestreo de atributos – Transacciones de compra FI: 30-1-2014

Ejercicio 2013 FT: 4-2-2014

Alcance: Enero a Octubre 2013 Auditor: AFG

Objetivos de la prueba de control: 67.1 Revisar que los expedientes de pago por proveedores contienen cada factura, su correspondiente informe de recepción y el cheque o referencia de otro documento de pago, cancelándose las facturas con el cuño de "Pagado".

Población: Informes de recepción y facturas de compra.
Tamaño: 3,653

Unidad de muestreo: Informes de recepción con las facturas de compras correspondientes.

Procedimiento de selección aleatoria: Tabla de números aleatorios.

Riesgo de evaluar el riesgo de control como muy bajo: 5% (exceso de confianza)

	Parámetros de planificación			**Resultados muestrales**	
Atributos probados	**Tasa de desviación tolerable**	**Tasa de desviación esperada de la población**	**Tamaño de la muestra**	**Número de desviaciones**	**Tasa máxima alcanzada**
Cualquier Informe de recepción no soportada por el documento primario Factura de compra.	7%	1,5%	66	3	7,1%

CONCLUSIÓN: LOS RESULTADOS APOYAN LA EVALUACIÓN DE UN NIVEL BAJO DE RIESGO DE CONTROL PARA LA EXISTENCIA Y VALORACIÓN DE COMPRAS, INVENTARIOS Y CUENTAS POR PAGAR.

1.5.7. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. NCA 700 EVIDENCIA Y HALLAZGOS DE AUDITORÍA.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 700 EVIDENCIA Y HALLAZGOS DE AUDITORÍA.

El objetivo de esta norma es proporcionar al auditor conocimiento para la obtención de las evidencias de auditoría, mediante la aplicación de las técnicas para fundamentar sus opiniones y la formulación de los hallazgos de auditoría.

Evidencia de auditoría.

Es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones que fundamentan su opinión sobre los resultados de la revisión de documentos y registros contables que sustentan los Estados Financieros y otras operaciones sujetas a verificación, así como información confirmada de otras fuentes; se obtiene aplicando:

(…)

Procedimientos sustantivos: Son pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los Estados Financieros.

(...)

1.5.8. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. NCA 800 EXAMEN DE CUENTAS.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 800 EXAMEN DE CUENTAS.

El propósito de esta norma es establecer las pautas para el examen de las cuentas en las auditorías financieras o de otro tipo que proceda.

Examen de cuentas

En la auditoría financiera y de otro tipo cuando proceda, los auditores deben examinar las cuentas para determinar si se han cumplido las Normas Cubanas de Información Financiera para la presentación o publicación de los Estados Financieros.

El examen de las cuentas debe realizarse de manera tal que proporcione una base racional para poder expresar una opinión sobre ellas y se dirige a determinar la relación entre ellas y sus distintos elementos, de forma que pueda detectarse cualquier error y tendencia anómala. El auditor debe examinar detenidamente las cuentas y determinar:

a) Si han sido elaboradas de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera.
b) Si se presentan teniendo en cuenta las circunstancias del sujeto a auditar.
c) Si ofrecen suficiente información por sus diferentes partidas y
d) Si las diferentes partidas de las cuentas se valoran y presentan de una manera adecuada.

Los métodos y técnicas aplicables dependen en gran parte de la naturaleza, alcance y objetivos de la auditoría y del conocimiento y el criterio del auditor.

Para el examen de cuentas, se aplica procedimientos sustantivos a fin de obtener evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables o Estados Financieros y por consiguiente, entre los que se encuentran los siguientes:

a) Cotejo de los Estados Financieros con los registros de contabilidad.
b) Revisión de la correlación entre los registros y la documentación que los soporta.
c) Inspecciones físicas.
d) Obtención de confirmaciones directas de terceros.
e) Comprobaciones matemáticas.
f) Comprobar que se corresponda el uso y contenido de las cuentas con las Normas Cubanas de Información Financiera vigentes.
g) Comprobaciones sobre la razonabilidad de las cuentas.
h) Examen de documentos importantes, que aporten elementos significativos en cuanto a los hechos económicos y la razonabilidad de los saldos.
i) Preguntas a funcionarios y trabajadores del sujeto a auditar, vinculadas con los objetivos propuestos por la auditoría.
j) Obtención de una confirmación escrita de los responsables de la entidad de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos enunciados podrán ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación, o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

1.5.9. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS. NIA 330 RESPUESTAS A LOS RIESGOS VALORADOS.

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA´s) 2011

NIA 330 RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

(i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y

(ii) procedimientos analíticos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material.

A42. (…) requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material. Este requerimiento refleja los siguientes hechos:

(a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y

(b) existen limitaciones inherentes al control interno, incluida su posible elusión por la dirección.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos.

A43. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A45. La naturaleza del riesgo y de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A46. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta el control interno, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A47. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros.

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

(a) comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y

(b) examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

A52. La naturaleza y también la extensión del examen realizado por el auditor de los asientos del libro diario y de otros ajustes dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos.

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

A53. (…) requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede facilitar la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Momento de realización de los procedimientos sustantivos.

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

(a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o

(b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo.

A54. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulización en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio.

A55. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

(a) identificar cantidades que parezcan inusuales;

(b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y

(c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A56. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al

cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles relevantes.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo valorado de incorrección material.
- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

A57. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información correspondiente a la información financiera proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:

(a) transacciones o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);

(b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y

(c) cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante.

A58. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

1.5.10. NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA.

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA´s) 2011

NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA.

Aplicación de procedimientos de auditoría

11. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, (…) como una incorrección, en caso de pruebas de detalle.

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones

12. El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría.

A17. Al analizar las desviaciones y las incorrecciones identificadas, el auditor puede observar que muchas de ellas tienen una característica común, como por ejemplo, el tipo de transacción, la ubicación, la línea de productos o el periodo de tiempo. En dichas circunstancias, el auditor puede decidir identificar todos los

elementos de la población que tienen la característica común y extender los procedimientos de auditoría a dichos elementos. Asimismo, dichas desviaciones o incorrecciones pueden ser intencionadas y pueden indicar la posibilidad de fraude.

13. En circunstancias extremadamente poco frecuente en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.

Extrapolación de las incorrecciones

14. En el caso de pruebas de detalle, el auditor extrapolará las incorrecciones encontradas en la muestra a la población.

A18. Se requiere que el auditor extrapole las incorrecciones al conjunto de la población con el fin de obtener una visión general de la magnitud de la incorrección, pero dicha extrapolación puede no ser suficiente para determinar un importe que deba ser registrado.

A19. Cuando se haya determinado que una incorrección es una anomalía, puede ser excluida de la extrapolación de las incorrecciones al conjunto de la población. No obstante, sigue siendo necesario considerar el efecto de dicha incorrección, en caso de no haber sido corregida, junto con la extrapolación de las incorrecciones no anómalas.

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de detalle.

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de detalle. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica el enfoque de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento del riesgo de incorrección material valorado por el auditor.	Incremento	Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material valorado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. La valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material se ve afectada por el riesgo inherente y por el riesgo de control. Por ejemplo, si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo no puede verse reducida por la eficacia operativa de los controles internos con respecto a una afirmación concreta. Por lo tanto, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor necesita un riesgo de detección bajo y dependerá más de procedimientos sustantivos. Cuanto mayor sea la evidencia de auditoría que se obtenga de pruebas de detalle (es decir, cuanto

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
		menor sea el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
2. Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Disminución	Cuanto más confíe el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos sustantivos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relativo a una determinada población, menor grado de seguridad requerirá el auditor del muestreo y, en consecuencia, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.
3. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la población no supera la incorrección tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos del importe real de la incorrección existente en la población, mayor tendrá

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
		que ser el tamaño de la muestra.
4. Un incremento de la incorrección tolerable.	Disminución	Disminución Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento del importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población.	Incremento	Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del importe esperado de la incorrección incluyen el grado de subjetividad en la determinación de los valores de los elementos, los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo, los resultados de las pruebas

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
		de controles, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos sustantivos.

1.5.11. PRUEBAS SUSTANTIVAS. MUESTREO ESTADÍSTICO POR VARIABLES. AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL 12ª. EDICIÓN. O. RAY WHITTINGTON Y KURT PANY. Página 251

Los planes de muestreo utilizados en las pruebas sustantivas están diseñados para estimar el monto en cifras monetarias del error en un saldo de una cuenta en particular. Con base en los resultados de la muestra, los auditores concluyen entonces si hay un riesgo inaceptablemente alto de error material en el saldo. Los pasos reales involucrados pueden resumirse así:

1. **Determinar el objetivo de la prueba.**
2. **Definir las unidades de la población y de la muestra.**
3. **Seleccionar una técnica de muestreo de auditoría.**
4. **Determinar el tamaño de la muestra.**
5. **Seleccionar la muestra.**
6. **Probar los elementos de la muestra.**
7. **Evaluar los resultados de la muestra.**
8. **Documentar el procedimiento de la muestra.**

El riesgo de muestreo para pruebas sustantivas.

Similar al riesgo de muestreo para las pruebas de los controles, hay dos aspectos del riesgo de muestreo para las pruebas sustantivas, que incluyen:

1. El riesgo de **un rechazo incorrecto (riesgo alfa)** de una cuenta. Esta es la posibilidad de que los resultados de la muestra indiquen que el saldo de una cuenta está materialmente errado cuando, de hecho no lo está. Si los auditores cometen el primer tipo de error y rechazan incorrectamente el saldo de una

cuenta, su auditoría carecerá de *eficiencia,* puesto que deberán realizar procedimientos de auditoría adicionales que finalmente revelarán que la cuenta no está materialmente errada. Así, el riesgo del rechazo incorrecto no se relaciona con la efectividad de la auditoría.

2. El riesgo de **aceptación incorrecta (riesgo beta)** de una cuenta. Esta es la posibilidad de que los resultados de una muestra indiquen que el saldo de una cuenta no está errado materialmente cuando, de hecho, si lo está. Si los auditores cometen el segundo tipo de error, la *efectividad* de la auditoría está comprometida. Por consiguiente, el riesgo de aceptación incorrecta es de gran importancia para los auditores; la incapacidad de detectar un error material puede conducir a acusaciones de negligencias y a una responsabilidad legal amplia.

La naturaleza de estos riesgos es paralela a los riesgos de muestreo de las pruebas de controles. Si los auditores cometen el primer tipo de error y rechazan incorrectamente el saldo de una cuenta, su auditoría carecerá de *eficiencia*, puesto que deberán realizar procedimientos de auditoría adicionales que finalmente revelarán que la cuenta no está materialmente errada. Así, el riesgo del rechazo incorrecto no se relaciona con la efectividad de la auditoría.

Si los auditores cometen el segundo tipo de error, aceptación incorrecta, la *efectividad* de la auditoría está comprometida. Por consiguiente, el riesgo de aceptación incorrecta es de gran importancia para los auditores; la incapacidad de detectar un error material puede conducir a acusaciones de negligencia y a una responsabilidad legal amplia.

	La población está realmente:	
La muestra de prueba sustantiva indica:	**No errada materialmente**	**Materialmente errada**
La población no está materialmente errada.	Decisión correcta.	Decisión incorrecta (riesgo de aceptación incorrecta)
La población está materialmente errada.	Decisión incorrecta (riesgo de rechazo incorrecto)	Decisión correcta.

Página 252

CONTROL DEL RIESGO DE MUESTREO

Los riesgos de una aceptación incorrecta y de un rechazo incorrecto pueden ser controlados independientemente unos de otros. Por ejemplo, los auditores pueden diseñar una muestra que limita ambos riesgos a 10%, o pueden mantener el riesgo de aceptación incorrecta en 5%, a la vez que permiten que el riesgo de rechazo incorrecto aumente a 40% o más. Al establecer el nivel planeado del riesgo de aceptación incorrecta, los auditores deben considera la medida de la evidencia que debe obtenerse de la prueba sustantiva. Esto se determina mediante la apreciación de los auditores del riesgo inherente y del riesgo de control de las cuentas probadas y la medida de la evidencia obtenida de cualquier otra prueba sustantiva de esas cuentas.

El riesgo de rechazo incorrecto también debe establecerse. La determinarse este riesgo los auditores deben considerar el tiempo y otros costos involucrados en la realización de procedimientos de auditoría adicionales cuando los resultados de la muestra indiquen erróneamente que un saldo en libros correcto está materialmente errado. *(Apéndice G Coeficientes de riesgo).*

Los planes de muestreo de las variables permiten a los auditores estimar una cantidad numérica, como el monto en cifras monetarias del saldo de una cuenta. Esto hace que estas técnicas sean particularmente útiles para la realización de las pruebas sustantivas.

Los métodos de muestreo de variables incluyen:

1. **ESTIMACIÓN DE LA MEDIA POR UNIDAD.**

   Permite a los auditores estimar el valor auditado medio de los elementos en una población, con un riesgo de muestreo determinado y una tolerancia para riesgo de muestreo (precisión), al determinar el valor auditado medio de los elementos de una muestra. El supuesto implícito en la estimación de la media por unidad es que el valor auditado medio de la muestra representará para cierto riesgo de muestreo y tolerancia para el riesgo de muestreo, la media auditada verdadera de la población.

Página 257

2. **ESTIMACIÓN DE RAZÓN.**

   Los auditores utilizan una muestra para estimar la *razón* del error en una muestra con respecto a su valor en libros y lo proyectan a la población total. La razón de errores es simplemente el error neto de la muestra dividido entre el valor en libros de los elementos en la muestra.

3. **ESTIMACIÓN DE LA DIFERENCIA.**

   Los auditores utilizan una muestra para estimar la *diferencia promedio* entre el valor auditado y el valor en libros de los elementos en una población. La diferencia promedio se estima dividiendo el error neto en la muestra entre el número de elementos en la muestra.

El uso de las técnicas de estimación de razón o de diferencia exige que:

1. cada elemento de la población tenga un valor en libros;
2. pueda determinarse un valor auditado para cada elemento de la muestra; y
3. las diferencias entre los valores auditados y en libros (errores) sean relativamente frecuentes.

Si la tasa de ocurrencia de errores es muy baja, se requiere una muestra prohibitivamente grande para revelar un número representativo de errores. Cuando estos requerimientos se cumplen, la estimación de razón o la estimación de diferencia, con frecuencia, son más eficientes que la estimación de la media por unidad.

La estimación de razón es muy apropiada cuando el tamaño de los errores es casi proporcional a los valores en libros de los elementos. Es decir, ésta es apropiada cuando las cuentas más pequeñas tienen errores pequeños. Cuando el tamaño de los errores no varía significativamente en comparación con el valor en libros, la estimación de diferencia es la técnica más apropiada.

1.5.12. EJERCICIO ILUSTRATIVO DE MUESTREO ESTADÍSTICO EN AUDITORÍA PARA LAS PRUEBAS SUSTANTIVAS.

Adaptado de AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL 12ª. EDICIÓN. O. RAY WHITTINGTON Y KURT PANY. Página 254

MUESTREO POR VARIABLES – ESTIMACIÓN DE LA MEDIA POR UNIDAD.

1) **DETERMINAR EL OBJETIVO DE LA PRUEBA.**

   Suponga que los auditores desean probar la existencia y valuación bruta de las cuentas por pagar registrada en la Empresa XYZ al cierre del ejercicio económico 2013.

PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO: CICLO DE PAGOS.

6. Comprobar los saldos por pagar a una selección de acreedores mediante la inspección de los documentos de soporte.

Ellos desean probar el valor en libros de las cuentas por pagar confirmando una muestra de los saldos al cierre del período auditado, de acuerdo con los documentos que conforman los expedientes de proveedores con deudas pendientes de pago.

2) **DEFINIR LA POBLACIÓN Y LA UNIDAD DE MUESTREO.**

Los registros de la entidad auditada han registrado 100,000 cuentas con un valor en libros total de 6,250,000 CUP.

Por consiguiente, se utiliza el **saldo de la cuenta** como **UNIDAD DE MUESTREO**, en lugar de las transacciones individuales que integran el saldo.

3) **SELECCIONAR UNA TÉCNICA DE MUESTREO DE AUDITORÍA.**

Los auditores han decidido utilizar la técnica de media por unidad.

4) **DETERMINAR EL TAMAÑO DE LA MUESTRA.**

Para calcular el tamaño de la muestra los auditores deben determinar:

(1) el error tolerable para las cuentas por pagar = 364,000 CUP

ETcc = IRCA * Raíz Cuadrada [Scc/STGC]
ETcc = Error Tolerable de la cuenta contable
IRCA = Importancia relativa Corregida o Ajustada
Scc = Saldo de la cuenta contable
STGC = Saldo Total del Grupo Contable al que pertenece la cuenta contable

(2) los niveles planeados de riesgo de muestreo (los riesgos de aceptación y rechazo incorrectos; (ver Apéndice G Coeficientes de riesgo)

Riesgo de aceptación incorrecta = 5%*(utilizado como criterio de riesgo de control en la aplicación de las pruebas de control para la Actividad de valor añadido Recepción de mercancías).* **Es el riesgo de aceptar cuentas por**

pagar como correctas cuando en realidad tienen errores por más de 364,000.00 CUP.

Riesgo de rechazo incorrecto = 4.6% *(con base en una consideración de los costos de realizar procedimientos adicionales de auditoría cuando una cuenta es rechazada inapropiadamente).* **Es el riesgo de rechazar cuentas por pagar como incorrectas cuando en realidad no tienen errores por una cantidad importante.**

(3) la estimación de la desviación estándar de la población; y

La desviación estándar de la población es calculada mediante un programa de software de auditoría diseñado al efecto para la determinación de la desviación estándar de los valores registrados en libros de las cuentas de los proveedores individuales.

El resultado es 15.00 CUP.

(4) el tamaño de la población.

Población = 100,000 cuentas de proveedores.

$$\text{TAMAÑO DE LA MUESTRA} = \frac{\left(\text{Tamaño de la población} * \text{Coeficiente de rechazo incorrecto} * \text{Desviación estándar estimada}\right)^2}{\text{Tolerancia planeada para el riesgo de la muestra}}$$

TOLERANCIA PLANEADA PARA EL RIESGO DE MUESTREO

$$= \frac{\text{Error tolerable de la cuenta}}{1 + \dfrac{\text{Coeficiente de aceptación incorrecta}}{\text{Coeficiente de rechazo incorrecto}}}$$

Tolerancia planeada para el riesgo de muestreo = 364,000/ 1 + (1.64/2.00)

= 200,000 CUP

2

TAMAÑO DE LA MUESTRA = (100,000 * 2.00 * 15 / 200,000)

TAMAÑO DE LA MUESTRA = 225 cuentas

5) **SELECCIONAR LA MUESTRA.**

Las cuentas por pagar a proveedores no varían mucho en cuanto al tamaño, por lo que los auditores deciden utilizar la tabla de números aleatorios para seleccionar una muestra aleatoria no estratificada. (APÉNDICE F TABLA DE NÚMEROS ALEATORIOS).

6) **PROBAR LOS ELEMENTOS DE LA MUESTRA.**

Para este procedimiento sustantivo las pruebas de detalle vinculadas con la revisión de la razonabilidad de los saldos aplicables son:

INDAGACIÓN con los especialistas en gestión económica y asesor jurídico.

INSPECCIÓN de los expedientes de proveedores que sustentan los saldos reportados pendientes de pago con los informes de recepción, facturas de compra, cheques u otros documentos de pago; así como los contratos de compraventa correspondientes.

RECÁLCULO de los datos cuantitativos referidos a cantidad, precio, importe por cada ítem y total, de acuerdo con lo pactado en los contratos de compraventa correspondientes.

CONFIRMACIÓN con los proveedores emisores de las facturas de compra.

REEJECUCIÓN del flujo de información relacionado con las compras y los pagos asociados.

7) **EVALUAR LOS RESULTADOS DE LA MUESTRA.**

Valor auditado medio = Valor total auditado / Tamaño de la muestra

= 13,725.00 / 225

= 61.00 CUP

========

Valor auditado total estimado = Valor auditado medio * Población

= 61.00 * 100,000

= 6,100,000.00

==========

Desviación estándar de los valores auditados de la muestra = 16.00 CUP

========

Tolerancia ajustada para el riesgo de muestreo =

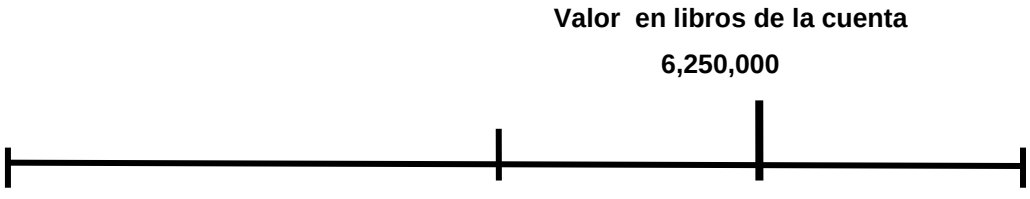
$$\text{Error Tolerable} - \frac{\left(\text{Tamaño de la población} * \text{Coeficiente de aceptación incorrecta} * \text{Desviación estándar de la muestra}\right)}{\sqrt{\text{tamaño de la muestra}}}$$

Error tolerable = $\frac{364{,}000 - (100{,}000 * 1.64 * 16)}{\sqrt{225}}$ = 189,067.00 CUP

Intervalo de aceptación = Valor auditado total estimado ± Tolerancia ajustada para el riesgo de muestreo

Intervalo de aceptación = 6,100,000 ± 189,067

= 5,910,933 a 6,289,067



Página 254

Si el valor en libros está incluido en el intervalo, los resultados de la muestra apoyan la conclusión de que el saldo de la cuenta es materialmente correcto.

Por otra parte, si el valor en libros del cliente no cae dentro del intervalo, los resultados de la muestra indican que hay un riesgo grande de que el saldo de la cuenta esté materialmente errado. En esta situación, los auditores convencerán al cliente de ajustar el valor en libros a un monto aceptable, o realizarán pruebas adicionales de la población para determinar en forma más definitiva si en realidad éste está realmente errado materialmente.

10) DOCUMENTAR LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Empresa XYZ **PT PS –CP**

Resumen de muestreo por variables. Estimación de la media por unidad FI: 4-2-2014

Ejercicio 2013 **FT: 8-2-2014**

Alcance: Enero a Diciembre 2013Auditor: AFG

Objetivos de la prueba de detalle: Comprobar los saldos por pagar a una selección de acreedores mediante la inspección de los documentos de soporte.

Población: Valor en libros = 6,250,000 CUP

Unidad de muestreo: Saldo de la cuenta Cuentas por pagar.

Procedimiento de selección aleatoria: Tabla de números aleatorios.

Riesgo de aceptación incorrecta: 5%

Riesgo de rechazo incorrecto: 4.6%

Error tolerable de la cuenta: 364,000.00 CUP

Límite de precisión inferior: 5,910,933.00 CUP

Límite de precisión superior: 6,289,067.00 CUP

Estimación del valor en libros de la muestra: 6,100,000.00 CUP

Número del elemento de la muestra	Número de la cuenta	Nombre de la cuenta	Valor en libros	Valor auditado	INCORRECCIÓN
001	000.002	AJ	66.44	66.44	0.00
002	000.005	AK	44.96	43.00	1.96
003	001.100	BJ	92.16	92.16	0.00
004	002.200	BW	72.12	68.50	3.62
005	003.000	CS	65.00	65.00	0.00
……					
224	093.212	YS	82.50	82.50	0.00

225	100.000	ZC	99.20	92.00	7.20
VALOR TOTAL (MUESTRA)			**14,175.00**	**13,725.00**	**450.00**
VALOR MEDIO (VALOR TOTAL/225)			**63.00**	**61.00**	**2.00**
CONCLUSIÓN: LOS RESULTADOS INDICAN QUE LA CUENTA NO CONTIENE UN ERROR MATERIAL.					

1.5.13. NCA 780 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 780 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.

El propósito de esta norma es establecer las pautas para que el auditor aplique los procedimientos analíticos durante una auditoría, al planear la naturaleza, oportunidad y alcance de esta.

Procedimientos analíticos

Son evaluaciones de la información financiera hechas por un análisis de índice o relaciones entre datos tanto financieros como no financieros y tendencias significativas, incluye la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de una manera importante de los montos pronosticados o presupuestados.

Los procedimientos analíticos requieren de la fiabilidad de los datos ya sean internos o externos y pueden realizarse en términos de unidades monetarias, cantidades físicas, índices o porcentajes.

Estos procedimientos se aplican con los propósitos siguientes:

a) Conocer el sujeto a auditar.
b) Estimar las dificultades financieras del sujeto a auditar.
c) Indicar la presencia de posibles errores en los Estados Financieros.
d) Reducir las pruebas sustantivas.

Los procedimientos analíticos son útiles para identificar, entre otras, las siguientes:

a) Diferencias no esperadas.
b) Ausencia de diferencias cuando eran de esperar.

c) Errores significativos.
d) Fraudes.
e) Otros hechos o transacciones no habituales o no recurrentes.

Existen tres categorías de procedimientos analíticos:

- Pruebas de razonabilidad: Se realiza para estimar un monto como puede ser el saldo de una cuenta u operación.
- Pruebas de tendencias: Se utiliza para hacer un análisis de los cambios en el saldo de una cuenta u operación entre el período actual con otros períodos. Permite calcular el monto que se espera para el año actual sobre la base de las tendencias anteriores.
- Pruebas de relaciones: Se utiliza para el análisis de la relación entre saldos de diferentes cuentas, una clase de transacción y un saldo de cuenta y los datos financieros con los de operación.

Tipos de procedimientos analíticos.

a) La comparación de información del período actual con información similar de períodos anteriores, como puede ser analizar los saldos de las cuentas del año actual con respecto al año anterior para determinar las desviaciones.

   Incluye además calcular las razones financieras y las relaciones porcentuales entre partidas de los Estados Financieros y compararlas con el año anterior. Varias de las razones financieras son las mismas que se calculan para comparar el sujeto a auditar con otra entidad de la misma rama o sector.

b) La comparación de información con los presupuestos y planes del período actual, en dependencia de lo regulado por el organismo rector de esta actividad.

   Antes de utilizar los datos presupuestados elaborados por el sujeto a auditar, se debe evaluar primero si fueron establecidos sobre bases reales y luego compararlos con los resultados operacionales y financieros, como pueden ser planes de negocios, reportes de producción, entre otros, a fin de detectar desviaciones significativas.

c) El estudio de las relaciones entre la información financiera con la información no financiera, como puede ser gastos de nómina comparados con los cambios en la cantidad promedio de trabajadores.

d) La comparación de información con información similar de otras unidades empresariales del sujeto a auditar.
e) La comparación de información con información similar del sector en el que opera la organización.

Análisis de los resultados.

Cuando se usan los procedimientos analíticos para determinar posibles errores o reducir las pruebas sustantivas hay que decidir si las fluctuaciones de los índices son significativas. Si la diferencia excede una cantidad de unidades físicas, monetarias, o por ciento que el auditor considera inaceptable, indica una fluctuación inusual en la que se debe investigar su causa, para lo cual debe estar presente el juicio profesional del auditor.

Esta investigación comienza al obtener información de la administración donde se expliquen las causas posibles de tales desviaciones, y luego se corroboran las respuestas dadas, comparándolas con otra evidencia obtenida durante la auditoría. En caso de ser necesario se pueden aplicar otros procedimientos de auditoría tales como el examen de documentos. Si no se obtiene explicación certera de las fluctuaciones, entonces se asume que hay una probabilidad alta de que exista un error o fraude. En este caso se debe diseñar otro procedimiento de auditoría adecuado para determinar si tales errores o fraudes existen realmente.

Si los resultados de los procedimientos analíticos son fluctuaciones usuales, entonces la posibilidad de un error es mínima. En este caso se ha obtenido evidencia que soporta los objetivos involucrados, por lo que es posible realizar menos pruebas sustantivas.

1.5.14. NIA 520 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.

Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s) 2011

NIA 520 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:
   (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
   (b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, el auditor:

A5. (…) puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y sobre los resultados de procedimientos analíticos similares que haya podido realizar la entidad. El empleo de datos analíticos preparados por la dirección puede ser eficaz, siempre que el auditor se satisfaga que dichos datos hayan sido adecuadamente preparados.

(a) determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones;

A6. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen relaciones entre los datos y de que éstas perduran en ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la valoración realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.

A9. La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de las órdenes de venta son deficientes, el auditor puede que confíe más en pruebas de detalle que

en procedimientos analíticos sustantivos en relación con las afirmaciones relativas a las cuentas a cobrar.

A10. Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación. Por ejemplo, al obtener evidencia de auditoría relativa a la afirmación de valoración en relación con los saldos de cuentas a cobrar, el auditor puede aplicar procedimientos analíticos a una clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, además de realizar pruebas de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

(b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación;

(c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material; y

(d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada,(…).

A16. En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo por él realizada304. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea

necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente.

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

6. El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento dela entidad.

A17. Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6 tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Esto facilita al auditor la obtención de conclusiones razonables en las que basarla opinión de auditoría.

A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA 315 requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados.

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

7. Si los procedimientos analíticos aplicados de conformidad con esta NIA revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el auditor investigará dichas diferencias mediante:

(a) la indagación ante la dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y

(a) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario en función delas circunstancias consideradas.

A21. La necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría puede surgir cuando, por ejemplo, la dirección no sea capaz de proporcionar una explicación o cuando la explicación, junto con la evidencia de auditoría obtenida en relación con las respuestas de la dirección, no se considere adecuada.

1.6 PAPELES DE TRABAJO ÚTILES PARA EL EXAMEN DE LA RAZONABILIDAD DE LA INFORMACIÓN REPORTADA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

NCA 900 PAPELES DE TRABAJO

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA900 PAPELES DE TRABAJO.

Identificación de los papeles de trabajo

Deben tener su encabezamiento y el cuño de identificación para lograr, en lo esencial, la fácil localización de un tema o documento específico.

El encabezamiento es común para todos los papeles de trabajo, incluso aquellos que son originales o fotocopias de documentos obtenidos del sujeto a auditar. Debe ubicarse en el extremo superior izquierdo de la hoja y contener la información siguiente:

a) Nombre del sujeto a auditar.

b) Título del tema o asunto de que se trate.

c) Alcance del período auditado.

d) Objetivo del papel de trabajo.

En el extremo superior derecho de la hoja se coloca el cuño de identificación:

a) El número que le corresponde al papel de trabajo (sigla predeterminada en el plan de trabajo general, seguida del número consecutivo dentro de cada tema empezando por el 1,seguidos de una diagonal y el dígito asignado a la última hoja del tema, ejemplo: "X-1/14", "X-2/14", "X-3/14", etc.).

   Si después de numerados los papeles de trabajo relativos a un tema determinado, surge la necesidad de intercalar uno o varios que pertenezcan al mismo tema, se le asigna a dicho papel de trabajo el número de orden de la hoja inmediata anterior a donde se desee ubicar, adicionando a dicho número una letra, ejemplo: Hoja inmediata anterior "X-3/14", de ser dos las hojas que se incorporan sería: "X-3.a/14", "X-3.b/14".

b) La fecha de elaboración y de terminación.

c) Firma o iniciales del auditor.

El número del papel de trabajo se ubica al mismo nivel del nombre del sujeto a auditar.

DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

Teniendo en cuenta lo establecido en las Normas Cubanas de Auditoría vigentes, se incluyen los criterios generales a considerar en el diseño de algunos de los Papeles de Trabajo necesarios en la Auditoría Financiera o de Estados Financieros.

Es importante destacar que los Papeles de Trabajo que se exponen en estas Directrices no son los únicos a elaborar por el auditor, sino que se muestran aquellos que son propios de la Auditoría Financiera o de Estados Financieros.

En cualquier caso, los objetivos previstos en la auditoría, las condiciones existentes en la entidad auditada, la evaluación del Sistema de Control Interno implementado y los temas a auditar, deben tenerse en cuenta en el diseño y definición de los Papeles de Trabajo a utilizar en la auditoría a ejecutar.

Los papeles de trabajo incluidos son:

PAPEL DE TRABAJO: <u>ESTADO FINANCIERO AJUSTADO SEGÚN AUDITORÍA.</u>

Es una hoja de trabajo que resume los saldos de las cuentas reportados en el Estado Financiero verificado, al cierre del período de auditoría. Este papel de trabajo incluye columnas para los ajustes y reclasificaciones que los auditores comprueban y para los saldos finales según auditoría. Constituye el papel de trabajo fundamental que controla y resume todos los papeles de apoyo elaborados en función de la auditoría financiera.

La estructura por columnas puede ser la siguiente:

1. Cuenta Nro.
2. Nombre de la cuenta
3. Saldo según Estado Financiero auditado "DEBE"
4. Saldo según Estado Financiero auditado "HABER"
5. Referencia Papel de trabajo Asiento de Ajuste o Reclasificación
6. Ajuste DEBE
7. Ajuste HABER
8. Reclasificación DEBE
9. Reclasificación HABER
10. Saldo Ajustado según auditoría "DEBE"
11. Saldo Ajustado según auditoría "HABER"

PAPEL DE TRABAJO: <u>ANÁLISIS DE LAS CUENTAS.</u>

Se preparan para el examen, análisis y revisión de los saldos reportados por la(s) cuenta(s) que tienen habilitadas subcuentas y análisis, de forma que pueda comprobarse la razonabilidad de los saldos objeto de verificación por el auditor, teniendo como base los submayores habilitados en la entidad auditada.

También se puede habilitar para aquellas cuentas que no posean subcuentas y análisis previstos en el Nomenclador de Cuentas de la entidad auditada.

El diseño se debe ajustar a las necesidades del auditor y la(s) cuenta(s) objeto de auditoría.

Auditoría Tercera Edición Tomo I página 310

La estructura por columnas para cada cuenta auditada puede ser la siguiente:

1. Subcuenta(s) Nro.
2. Nombre de la Subcuenta(s) Nro.
3. Saldo de la Subcuenta(s) Nro. "DEBE"
4. Saldo de la Subcuenta(s) Nro. "HABER"
5. Referencia Papel de trabajo Asiento de Ajuste o Reclasificación
6. Ajuste DEBE
7. Ajuste HABER
8. Reclasificación DEBE
9. Reclasificación HABER
10. Saldo Ajustado según auditoría "DEBE"
11. Saldo Ajustado según auditoría "HABER"

DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

PAPEL DE TRABAJO: <u>ASIENTOS DE AJUSTES Y ASIENTOS DE RECLASIFICACIÓN.</u>

Durante la ejecución de la auditoría, el auditor puede comprobar diversos tipos de errores en los Estados Financieros objeto de revisión, así como en los registros contables que los sustentan.

En consecuencia, el auditor elabora y propone:

- **Asientos de Ajuste:** cuando los errores, irregularidades o fraudes comprobados signifique un cambio importante en los saldos reportados en los Estados Financieros auditados, debido a la aplicación incorrecta de las Normas Cubanas de Contabilidad.
- **Asientos de Reclasificación:** cuando los errores comprobados se refieren a transacciones mal clasificadas en las subcuentas y análisis establecidos en el Nomenclador de Cuentas aprobado en la entidad auditada.

Los asientos de Ajuste y Reclasificación se deben exponer en los Papeles de Trabajo por las Cuentas revisadas y debe asignársele un Número consecutivo para su pase al **Papel de Trabajo Análisis de las cuentas.**

La estructura por columnas puede ser la siguiente:

- Número de Ajuste
- Fecha
- Cuenta / Subcuenta / Análisis No.
- Nombre de la Cuenta, Subcuenta y Análisis
- DEBE
- HABER
- Referencia cruzada con otros Papeles de Trabajo o Documentos.

Auditoría Tercera Edición Tomo I página 310

Cada asiento debe contener la explicación del Ajuste o Reclasificación iniciando con la palabra **AJUSTANDO O RECLASIFICANDO.**

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 1.1 al 1.7**

TEMA II AUDITORÍA DE TESORERÍA E INVERSIONES FINANCIERAS

2.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"
RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"
RESOLUCIÓN No. 12/2007 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PONER EN VIGOR LOS DATOS DE USO OBLIGATORIO QUE SE TENDRÁN EN CUENTA AL MOMENTO DE DISEÑAR LOS MODELOS DEL SUBSISTEMA DE CAJA Y BANCO."

2.1.1. TESORERÍA.

EFECTIVO EN CAJA

Representan las existencias de medios monetarios y valores depositados en las cajas de la entidad.

Comprenden entre otros: efectivo para pagos menores, para cambios, fondo fijo para atenciones específicas u otros destinos, así como los importes que se ingresan en la caja, para ser depositados en las cuentas bancarias correspondientes o para pagos de nóminas. Incluyen las existencias de sellos adquiridos para uso de la entidad, tarjetas prepagadas de combustibles, bonos de combustible, bonos de pasajes en ómnibus y los cheques recibidos en divisas por la entidad y se registran por la tasa de cambio vigente, y cheques recibidos en moneda nacional.

Se debitan al crear los fondos o al aumentarlos, así como por los cobros en efectivo pendientes de depositar en la sucursal bancaria, por los importes de los sellos comprados que se encuentran en existencia y por los cheques recibidos, por las tarjetas prepagadas de combustibles y se acreditan por las rebajas, utilización o cancelación de los fondos y por los depósitos efectuados en las cuentas bancarias de la entidad.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **SC-3-01 Recibo de Efectivo**
- **SC-3-02 Anticipo y Liquidación de Gastos de Viajes**
- **SC-3-03 Vale para Pagos Menores**

- **SC-3-04 Control de Anticipos a Justificar**
- **SC-3-05 Reembolso de Fondos**
- **SC-3-06 Arqueo de Efectivo en Caja**

EFECTIVO EN BANCO Y EN OTRAS INSTITUCIONES

Representan las existencias de los medios monetarios depositados en las cuentas bancarias o en otras instituciones financieras autorizadas.

Comprenden todas las cuentas bancarias que se operan ya sean en moneda nacional como extranjera. Incluye los recursos depositados en otras entidades y en instituciones financieras, sin carácter de inversiones temporales.

Se debitan por los depósitos de efectivo, cheques u otros documentos que representen efectivo y se acreditan por las extracciones y pagos efectuados.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **SC-3-05 Reembolso de Fondos**
- **SC-3-07 Control de Cheques Emitidos**
- **SC-3-08 Conciliación Bancaria**

ANTICIPOS A JUSTIFICAR

Se registra el importe de los anticipos entregados a los trabajadores con el objetivo de financiar gastos administrativos u operacionales, incurridos en la comisión de servicios.

Se debitan por los anticipos concedidos pagados por el importe de las tarjetas prepagadas para combustible, en el momento en que se entreguen a las personas autorizadas para su uso y se acreditan por la liquidación de éstos.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **SC-3-02 Anticipo y Liquidación de Gastos de Viajes**
- **SC-3-04 Control de Anticipos a Justificar**

2.1.2. INVERSIONES FINANCIERAS.

INVERSIONES A CORTO PLAZO O TEMPORALES

Representan la utilización del efectivo temporalmente libre, procedente de las operaciones de la entidad.

Las características de estas inversiones de carácter financiero son su capacidad de ser negociables y su disponibilidad para su uso en el pago de los Pasivos Circulantes.

Comprenden, entre otros, los depósitos a plazos fijos en instituciones bancarias o financieras no bancarias, la compra de valores negociables, las inversiones financieras.

Se incluyen los contratos de préstamos de las empresas de seguros con instituciones financieras no bancarias y otras modalidades de inversión de recursos temporales aprobados en la legislación vigente con estas entidades.

Se debitan por los depósitos a plazos fijos efectuados o los importes de las inversiones efectuadas en valores negociables y se acreditan por la venta de dichos valores cuando se decida negociarlos o se retiren los depósitos a plazos fijos.

INVERSIONES A LARGO PLAZO O PERMANENTES

Comprenden las inversiones financieras de recursos para la adquisición de Activos, los cuales no están relacionados con las actividades de la entidad. Estos Activos se adquieren sin la intención de tenerlos disponibles para el pago del Pasivo Circulante o de las operaciones corrientes, sino como fuentes de ingresos futuros.

Incluyen entre otras, adquisiciones de acciones de Capital y bonos de otras empresas, propiedades no relacionadas con las operaciones de la entidad, fondos destinados a fines específicos distintos al pago del Pasivo Circulante.

Se debitan por los importes de las inversiones financieras efectuadas y se acreditan por la liquidación de éstas.

PROVISIÓN POR PÉRDIDA POR BAJA DEL VALOR DE MERCADO EN LA CARTERA DE ACCIONES

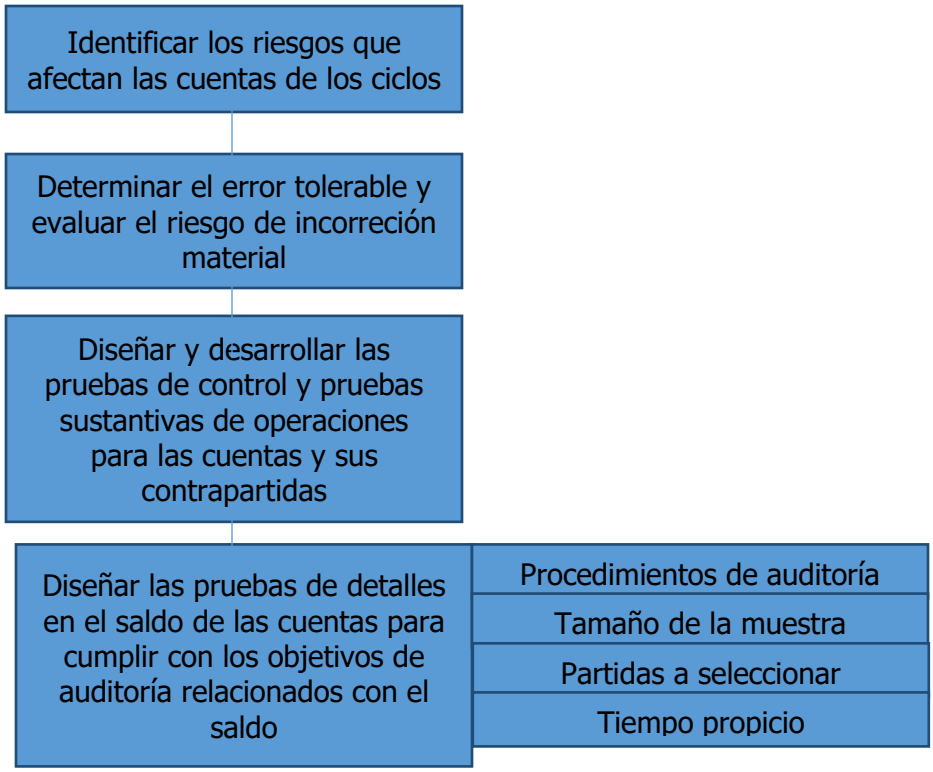
Representa la perdida no realizada cuando el costo de adquisición de las inversiones excede el valor de mercado, afectando la utilidad del período en que tuvo lugar.

Se debita por la pérdida no realizada y se acredita por la recuperación del valor de las acciones en el mercado.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **Bonos**
- **Acciones**
- **Contrato de depósito a plazo fijo con una Institución Financiera Bancaria**

2.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS.



Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral". Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", pág. 690.

2.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA.

2.3.1. TESORERÍA.

A. EFECTIVO EN CAJA

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. El efectivo y valores equivalentes se mantienen en un lugar apropiado que ofrezca garantía contra robos, incendios, etc. y el cajero tiene firmada el Acta de

Responsabilidad Material por la custodia del efectivo y otros bienes valores depositados en la caja de seguridad, así como la tenencia y custodia de la combinación de la caja seguridad.

2. El cajero cuenta con las cartas de los funcionarios para:
   a) Nombramiento de la persona que asume las funciones de cajero.
   b) Entrega de Dietas y Pagos Menores.
   c) Llevar el Control de los Anticipos a Justificar.
   d) A realizar los arqueos.
   e) A efectuar el pago de los salarios, Estimulación y Estipendio por el almuerzo
   f) A recoger los documentos bancarios. (Nunca el que realiza los depósitos)
   g) Carta del Director autorizando la frecuencia del depósito del efectivo en el Banco y nivel máximo del efectivo a operar en la Caja.
   h) Carta del Director detallando el Fondo Fijo, desglosado por tipo e importe
3. Son verificados el importe de los ingresos cobrados en efectivo y se corresponden con la suma de los documentos justificantes y no se utilizan ingresos para efectuar pagos menores u otros pagos, excepto en los casos expresamente autorizados
4. En cuanto a los Recibos de Ingresos se cumple lo siguiente:
   a) Se controlan como está establecido los modelos de Recibo de Efectivo que se encuentran en poder del cajero.
   b) Se controla que los cobros en efectivo procedentes de ingresos, no se utilicen para efectuar pagos.
5. En cuanto a los arqueos al efectivo en caja se cumple lo siguiente:
   a) Se realizan arqueos al efectivo en caja de forma sorpresiva y al término de cada mes.
   b) La suma del efectivo en caja más los documentos pagados y no reembolsados coinciden con el fondo autorizado.
   c) Se deposita en el banco al día hábil siguiente, el efectivo recaudado; de no ser así existe un documento por las personas facultadas que aprueba otro término.
   d) A los depósitos efectuados se les anexa el correspondiente slip bancario.
6. En cuanto a los vales de pagos menores se cumple lo siguiente:
   a) Se controlan los vales para pagos menores y sus justificantes como está establecido y están firmados los vales por el custodio y el beneficiario. Se tiene

especial cuidado de no admitir como justificantes de gastos documentos que sean duplicados o fotocopias.

b) No existen vales de pagos menores con justificantes de fechas atrasadas.
c) Los pagos por el fondo para pagos menores son autorizados previamente por los funcionarios facultados.
d) Todos los formularios relacionados con el movimiento de documentos con valor equivalente a efectivo que se manipulan por el cajero, están confeccionados a máquina, tinta o lápiz tinta.
e) Los vales y documentos justificativos no muestran borrones, enmiendas ni tachaduras.

7. Todos los cobros y pagos en efectivo se realizan dentro de los límites establecidos según las Normas de Cobras y Pagos. No ejecutan pagos fraccionados para violar el límite establecido.
8. El cajero no tiene acceso a los registros contables del efectivo.
9. Se revisan los documentos que dan origen a los cheques antes de firmarlos.
10. Se controla que las personas autorizadas a firmar cheques no contabilicen dichas operaciones.
11. En cuanto a los reembolsos se cumple lo siguiente:
    a) Los reembolsos se confeccionan independientemente por cada tipo de fondo: dietas, combustible y pagos menores.
    b) Los reembolsos los revisan y aprueban las personas facultadas para ello y e.
    c) Existe referencia cruzada entre el modelo Reembolso del Fondo Fijo y el número del cheque.
    d) Se reembolsan los fondos al menos al final de cada mes. (Carácter obligatorio)
    e) La suma de los vales coincida con el cheque nominativo emitido para la reposición del fondo.
12. Practicar el arqueo sorpresivo de todo el efectivo y documentos de valor equivalentes en presencia del custodio, desglosados por las subcuentas y análisis habilitados, comprobando los siguientes aspectos:
    a) El importe del fondo fijo se corresponda con el autorizado para la entidad, mediante escrito firmado por el director.

b) Todos los valores que se encuentran en poder del cajero, (combustible, tarjetas de transporte, sellos del timbre, etc.) cuadran con las subcuentas que los controlan.
c) Que los importes pendientes de depositar se encuentren acompañados por los documentos que permitan su comprobación.
d) Con posterioridad cerciórese que los mismos hayan sido depositados, según lo establecido.
e) Los vales se encuentran respaldados por los correspondientes justificantes, y que éstos estén acordes con las disposiciones vigentes.
f) Los vales son numerados por el Cajero una vez efectuado el pago.
g) Los justificantes correspondan al original del documento y que en caso de no tener justificantes, el detalle en el vale permita la verificación del concepto pagado.
h) En el caso de compras de mercancías y/o servicios, deben tener como soporte con la solicitud de compra o servicio, la factura e informe de recepción, si este último procede.
i) Recabe la firma del custodio por la devolución de cada fondo y por la confirmación de que tales fondos pertenecen a la entidad y son los únicos que se encuentran en su poder en la fecha del arqueo.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las subcuentas y análisis relacionados con el efectivo y documentos equivalentes y la suma de las subcuentas coincide con el saldo de la cuenta control. Reflejarlas en los Papeles de Trabajo.
2. Comprobar que se corresponden los saldos con los reflejados en los Estados de Situación y del Flujo de Efectivo.
3. Analizar en caso de existir diferencias las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar además desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que los débitos recibidos por creación y aumento de los fondos, cobros en efectivos, efectivo extraído para nómina se clasifiquen en las subcuentas previstas y se correspondan con los fondos existentes y los documentos que los amparan.
5. Verificar que los importes de los coincidan con los débitos correspondientes.

6. Verificar que los créditos efectuados para el pago de la nómina, cheques que se encuentran pendientes de depositar, coincidan con la nómina y los documentos de liquidación correspondientes y con los clientes, facturas e importes registrados respectivamente.
7. Verificar que los créditos por depósitos bancarios estén amparados por los documentos bancarios verificando la coincidencia de los montos registrados con los consignados en dichos documentos.
8. En caso de faltantes registrados, verifique los expedientes conformados y los documentos que evidencien su existencia, además, la corrección de las anotaciones contables.
9. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

Efectivo en Caja y Banco

Valoración

6. La moneda nacional se valora a su valor nominal y la moneda extranjera, al tipo o tasa de cambio bancario que esté en vigor al momento de cada transacción y al cierre de cada ejercicio económico, por lo que es preciso ajustar los saldos existentes al valor de cotización o tipo de cambio vigente en dicha fecha.
7. Los beneficios o las pérdidas resultantes, de lo establecido en el párrafo anterior, forman parte del resultado del ejercicio económico.
8. Los fondos fijos en el Balance General o Estado de Situación deben mostrar solamente el efectivo no utilizado, precisándose por tanto que al final de cada período económico se registren los Activos y Gastos que aún no se hayan reembolsado.
9. Cuando se trate de efectivo depositado en bancos cerrados o clausurados, sujetos a procedimiento de suspensión de pagos o a liquidación, si existiese la posibilidad de pérdida, ésta tiene que registrarse e incluirse en el resultado del ejercicio económico en que tenga lugar, dejando de ser un Activo.

Exposición

10. Las partidas correspondientes a estos rubros se expondrán de acuerdo al orden de prelación resultante de su grado de liquidez, partiendo de la mayor a la menor.

11. Los saldos en moneda extranjera pueden mostrarse por separado en subcuentas o análisis complementarios de la Contabilidad, desglosados por su moneda de origen, expresándose su valor en los Estados Financieros, por su equivalencia a la moneda nacional.

B. EFECTIVO EN BANCO Y EN OTRAS INSTITUCIONES

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Existe una relación actualizada con los nombres y firmas de las personas autorizadas a aprobar los documentos que originan movimientos en las cuentas bancarias. Las firmas autorizadas para operar cuentas bancarias corresponden a personas naturales que actúan como dirigentes o funcionarios nombrados oficialmente.
2. La entidad cuenta con las licencias otorgadas para operar cuentas bancarias en divisas. Relacionar las cuentas que mantienen por cada agencia bancaria.
3. Existe control sobre los cheques en blanco, emitidos, cargados por el Banco, caducados y cancelados, resguardadas en lugar seguro y cuentan con llaves para su debida protección.
4. Existe responsabilidad única para la emisión de los cheques, de acuerdo a su concepto y los funcionarios autorizados para firmar cheques no contabilizan estas operaciones.
5. Todo cheque cuenta con su correspondiente modelo de solicitud, firmado por las personas autorizadas, son revisados previamente y nunca son firmados en blanco.
6. Los cheques que no cuenten con sus correspondientes facturas son investigados de inmediato y aparecen como una partida en tránsito hasta tanto se determine su legitimidad.
7. Con relación a las conciliaciones bancarias compruebe que:
   a) La entidad concilia mensualmente todas las cuentas que operan y dejan evidencias de las mismas, y están debidamente firmadas.
   b) Se remite al Banco la conformidad o discrepancia del saldo de las distintas cuentas bancarias.
   c) Al reflejar la última conciliación de cada cuenta bancaria compruebe que no existan cheques caducos.
   d) Las cuentas bancarias son conciliadas por personas que no firman cheques o no los tengan bajo su custodia.

e) Las conciliaciones son aprobadas por el Jefe del Área de Contabilidad.
f) Se remiten al banco la certificación de confirmación de los estados de cuenta bancarios trimestral, en el modelo establecido, firmado por el jefe máximo y el contador, durante la primera quincena de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año.
g) Los depósitos de efectivos presentados al banco y no acreditados en cuenta son registrados al momento de su presentación al banco y aparecen al cierre del mes como una partida en tránsito en la conciliación bancaria.
h) Los depósitos en efectivos y cheques en tránsito de la última conciliación fueron considerados en cuenta en los estados de cuentas bancarios posteriores.
i) Las partidas reflejadas en los estados de cuenta y no en los registros contables fueron registradas posteriormente.
j) Se concilian en la moneda de la cuenta bancaria.

8. Se revisan las operaciones y justificantes correspondientes a cobros automáticos.
9. Se analizan por suministrador los recursos depositados en otras entidades y se concilia mensualmente.
10. Los pagos efectuados deben corresponderse con los conceptos y los montos aprobados y pactados en los contratos y en los presupuestos correspondientes según las actas donde de forma colegiada se autoricen los pagos de un comité asesor creado mediante resolución del Director en las empresas estatales o Acuerdo de la Junta Directiva en las sociedades mercantiles.
11. En todos los documentos que soportan la emisión de un cheque nominativo se reflejan la referencia del número y fecha de emisión de éste.
12. Los Estados de Cuentas Bancarios se mantienen bajo la custodia de funcionario ajeno a los que firman los cheques y autorizan los pagos.
13. De efectuarse transferencias de fondos de una cuenta bancaria a otra, verifique en todos los casos que el importe del crédito recibido se corresponda con el importe transferido.
14. Los emisores de cheques no certificados (no se incluyen los cheques de gerencia) mantienen un saldo en su cuenta bancaria mayor o igual a la suma de todos los cheques en tránsito, emitidos durante los 70 días naturales contados a partir de sus fechas de creación.

15. No se emiten cheques nominativos por encima de los límites establecidos y no se efectúan pagos fraccionados para exceder los montos establecidos.
16. Realizar por la Auditoría la conciliación bancaria con la información al cierre del período auditado y cotejarla con la realizada por la entidad.
17. Solicitar al banco los Estados de Cuenta del movimiento de los saldos de las distintas cuentas bancarias de la entidad, seleccionando los períodos de acuerdo al movimiento, verificando los importes y conceptos de los mismos con los que se encuentran en poder de la entidad, para confirmar su veracidad.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las subcuentas y análisis relacionados con el efectivo y documentos equivalentes y la suma de las subcuentas coincide con el saldo de la cuenta control.
2. Verificar que se corresponden los saldos con los reflejados en los Estados de Situación y del Flujo de Efectivo, emitiéndose mensualmente, éste último con el comportamiento real al final de cada mes y la proyección en períodos futuros.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que se registran los recursos depositados en otras entidades y en instituciones financieras, sin carácter de inversiones temporales.
5. Comprobar que los cargos recibidos en cada una de las cuentas por concepto de depósitos de efectivo, cheques, letras de cambio u otros documentos que representan efectivo, están acorde con lo establecido en la legislación vigente y se corresponden con la documentación que las soporta.
6. Verificar que los reintegros recibidos por salarios indebidos y no reclamados coinciden con lo reflejado en ·las nóminas correspondientes.
7. Verificar que los cargos recibidos para otros gastos, corresponden a recursos monetarios destinados a financiar los gastos aprobados por la legislación vigente.
8. Comprobar que los pagos realizados a cuenta de las utilidades se realicen en la cuantía correcta, en los términos previstos y de acuerdo con la legislación vigente.

9. Verificar que los créditos contabilizados por los pagos y extracciones se corresponden con lo establecido en la legislación vigente
10. Verificar que por cada faltante o sobrante de recursos monetarios detectado se elabora y contabiliza inmediatamente el expediente correspondiente con los documentos establecidos.
11. Comprobar que al cierre del mes se revalorizan los saldos de las cuentas bancarias en moneda libremente convertible, de acuerdo a la tasa de cambio vigente en esa fecha, según lo establecido.
12. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

Efectivo en Caja y Banco

Valoración

12. La moneda nacional se valora a su valor nominal y la moneda extranjera, al tipo o tasa de cambio bancario que esté en vigor al momento de cada transacción y al cierre de cada ejercicio económico, por lo que es preciso ajustar los saldos existentes al valor de cotización o tipo de cambio vigente en dicha fecha.
13. Los beneficios o las pérdidas resultantes, de lo establecido en el párrafo anterior, forman parte del resultado del ejercicio económico.
14. Los fondos fijos en el Balance General o Estado de Situación deben mostrar solamente el efectivo no utilizado, precisándose por tanto que al final de cada período económico se registren los Activos y Gastos que aún no se hayan reembolsado.
15. Cuando se trate de efectivo depositado en bancos cerrados o clausurados, sujetos a procedimiento de suspensión de pagos o a liquidación, si existiese la posibilidad de pérdida, ésta tiene que registrarse e incluirse en el resultado del ejercicio económico en que tenga lugar, dejando de ser un Activo.

Exposición

16. Las partidas correspondientes a estos rubros se expondrán de acuerdo al orden de prelación resultante de su grado de liquidez, partiendo de la mayor a la menor.
17. Los saldos en moneda extranjera pueden mostrarse por separado en subcuentas o análisis complementarios de la Contabilidad, desglosados por su moneda de origen,

expresándose su valor en los Estados Financieros, por su equivalencia a la moneda nacional.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS SUSTANTIVOS.

ÍNDICE DE LIQUIDEZ O LIQUIDEZ GENERAL: Es más preciso que el Índice de Solvencia, mide la capacidad de la entidad para pagar sus obligaciones a corto plazo a partir de los Activos Corrientes en un momento determinado.

Cuanto mayor sean sus resultados, menor será el riesgo de la empresa y mayor será su solidez en el corto plazo.

Aunque un valor muy alto de este índice prácticamente mayor que 2, supone como es lógico una solución de holgura financiera que puede verse unida a un exceso de capitales inaplicados que influyen negativamente sobre la rentabilidad total de la empresa.

Un valor de este índice menor que 1 indica que la empresa puede declararse en suspensión de pagos y deberá hacer frente a sus deudas a corto plazo teniendo que tomar parte del Activo Fijo.

Por lo que, una liquidez superior a 1 es satisfactoria y puede llegar hasta 2; significando que por cada peso comprometido a pagar en el corto plazo, se poseen tantos pesos como respaldo, aunque no es aconsejable que exceda mucho pues, como ya se mencionó anteriormente, indica que la entidad tiene recursos inmovilizados.

Al calcularse, deben incluirse en el Activo Circulante sólo los activos que se presuma no sean Incobrables.

ÍNDICE DE LIQUIDEZ = ACTIVO CIRCULANTE/PASIVO CIRCULANTE

Criterios de análisis:

- Se reconoce como valor óptimo entre 1,5 y 2.
- En caso de que sea menor que 1,5 indica que la entidad tiene mayores probabilidades de incumplir sus obligaciones de pago a corto plazo, lo que implica que el auditor analice el Impacto de la política de cobros y pagos prevista en la entidad.

- Si el resultado es mayor que 2 significa que tiene activos circulantes ociosos, por lo que se hace necesario evaluar la política de administración de inventarios y las causas que provocan el mantenimiento de altas existencias.
- Indica la disponibilidad para pagar cada peso de deuda a corto plazo.

ÍNDICE DE TESORERÍA: Mide la capacidad que tiene la entidad de enfrentar las deudas a corto plazo, sólo a partir de lo disponible a pagar.

LIQUIDEZ DE TESORERÍA = ACTIVOS LÍQUIDOS/PASIVO CIRCULANTE

Siendo los Activos líquidos = (+) Efectivo en caja
(+) Efectivo en banco
(+) Cuentas por cobrar a corto plazo
(+) Efectos por cobrar a corto plazo
(+) Préstamos y otras operaciones financieras a corto plazo
(+) Adeudos del Presupuesto del Estado
(+) Adeudos del órgano u organismo

Criterios de análisis:

- El valor medio deseable debe ser de 1.
- Si es menor que 1, la entidad no posee capacidad inmediata para cubrir sus pasivos circulantes.
- Si es mayor que 1, indica la existencia de excedentes de activos líquidos no invertidos oportunamente o de deudas por cobrar pendientes.
- El auditor debe analizar la estructura y el comportamiento por edades de las deudas pendientes de cobro y las posibilidades reales de inversiones temporales a corto plazo en instituciones financieras o de otro tipo.
- Además, debe evaluar la incidencia de este indicador en relación con los resultados que reporta el Estado de Flujo de Efectivo en el ámbito de las actividades de operación.

ÍNDICE DE DISPONIBILIDAD: Este índice también recibe el nombre de Índice de Liquidez Inmediata y expresa la capacidad inmediata de la empresa para hacerle frente a sus deudas.

Es difícil determinar límites adecuados para este índice. Un valor muy bajo es peligroso pues puede conllevar problemas al tener que realizar los pagos. Por otra parte, un valor muy alto implica tener efectivo en exceso lo cual es también dañino para la empresa pues puede desencadenar finalmente en exceso de Capital de Trabajo.

ÍNDICE DE DISPONIBILIDAD = EFECTIVO EN CAJA Y BANCO/PASIVO CIRCULANTE

Criterios para el análisis:

- El valor medio deseable debe ser aproximadamente de 0,3; si es menor, la entidad no posee capacidad mínima para atender sus obligaciones a corto plazo.
- Si es mayor, la entidad posee la capacidad mínima para asumir sus obligaciones a corto plazo.
- El auditor debe evaluar la incidencia de este indicador en relación con los resultados que reporta el Estado de Flujo de Efectivo en el ámbito de las actividades de operación.

C. ANTICIPO A JUSTIFICAR

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. El importe de las dietas concedidas a trabajadores y dirigentes, se corresponde con la cuantía establecida.
2. Con relación a los anticipos concedidos para gastos de viaje se cumple:
   - Los anticipos son solicitados solo mediante el modelo Anticipo y Liquidación de Gastos de Viaje.
   - Estos modelos se confeccionan de forma individual y se cumplimentan todos los espacios.
   - Los mismos están debidamente autorizados por funcionarios competentes.
   - Los anticipos de gastos de viaje se liquidan dentro de los tres días hábiles posteriores a su regreso.

- No se conceden anticipos de gastos de viajes a un trabajador sin que haya liquidado el anterior.
- Los gastos de transporte se justifican mediante comprobante mediante comprobante emitido por el transportista con los datos de la fecha del viaje, destino e importe.
- Las dietas se entregan por anticipado o se pueden pagar por las entidades directamente a las instalaciones que prestan los servicios de alojamiento y gastronomía, utilizando los instrumentos de pago vigentes. Estas se calculan tomando como base los días de duración del trabajo a realizar y el importe de la dieta diaria establecida.
- En el caso de no contar con el comprobante, se autorizan, excepcionalmente, el reembolso por la autoridad facultada, mediante la presentación de declaración escrita y firmada por el trabajador, que contenga: motivo del viaje, destino, fecha, medio de transporte utilizado e importe, el que se corresponde con la tarifa aprobada y de no existir, la predominante para ese servicio.
- Se encuentran justificados mediante comprobantes, el importe que se entrega en efectivo para hospedaje. En los casos que el hospedaje se realice en instalaciones no administradas por entidades estatales, el justificante debe contener los siguientes datos:
  a) Nombres y apellidos del arrendador;
  b) número de Identificación Tributaria;
  c) número de licencia que autoriza a prestar el servicio;
  d) nombre y apellidos de quien recibe el servicio;
  e) fecha de entrada y salida, número de días e importe total;
  f) firma del arrendador.
- Cuando excepcionalmente, por razones justificadas y mediante la debida autorización, al trabajador le correspondiera la dieta y no se le asignara anticipadamente, se pagará la que corresponde a su regreso a la entidad, según los días utilizados.

3. Se encuentra establecida las horas de salida y entrada de los viajes para los cuales tienen derecho a la dieta.

4. Se encuentran habilitadas y actualizadas las anotaciones en el Modelo "Control de Anticipos a Justificar" por tipos de monedas y conceptos.
5. Existe la debida separación de funciones entre el responsable del control y el cajero.
6. No se utilizan importes de un anticipo entregado a una persona, para transferirlos a otra distinta a la que está obligada a efectuar la liquidación.
7. En cuanto al otorgamiento, control y liquidación de las dietas por viajes al exterior, se cumple:
   a) El importe de las dietas concedidas y liquidadas se corresponden con la cuantía autorizada.
   b) No se incluyen los gastos por el canje de moneda, los que deben ser asumidos por el viajero y en las liquidaciones se incluye el comprobante de la divisa canjeada por la moneda nacional del país en cuestión
   c) Los fondos para cubrir gastos de hospedaje, impuestos de entrada y salida, llamadas telefónicas oficiales, transporte de ida y vuelta al aeropuerto en el exterior, transporte fuera de la ciudad por motivo de trabajos, se justifican con los correspondientes comprobantes. En el caso de las llamadas telefónicas oficiales y otros tipos de comunicaciones se realizan solo por los viajeros que se encuentren al frente de las delegaciones.
   d) El viajero presenta su liquidación dentro de los 10 días naturales siguientes a su llegada tomando en consideración las fechas de entrada y salida consignadas en los pasaportes de una vez y con todos los documentos y la entidad liquida al banco dentro de los 15 días naturales siguientes a la liquidación del viajero.
   e) Existe algún registro para controlar el cumplimiento de las fechas establecidas para las liquidaciones de viajes.
   f) No se han entregado nuevos anticipos a trabajadores y funcionarios que mantengan anticipos sin liquidar vencidos.
   g) Los gastos de bolsillos entregados se corresponden con los establecidos.
   h) Existe un Expediente por cada viajero que incluye todos los documentos relacionados con cada viaje efectuado.
   i) Verificar que por la entrega del efectivo al viajero, la entidad emite el modelo Anticipo y Liquidación de Gastos de Viaje.

COMBUSTIBLE

1. Cuentan con el certifico de la información contenida en los modelos de la presentación de la demanda firmado por el máximo dirigente y existe correspondencia entre los datos del modelo 5073-03 "Balance de consumo de portadores energéticos" y los registros primarios de combustible.
2. Las cantidades de combustible demandadas se encuentran desagregadas por tipo de combustible y por actividades y la información contenida en los documentos están respaldadas por los registros primarios y aprobados por el máximo dirigente y los funcionarios designados.
3. Existe evidencia documental de los Planes Operativos de Consumo mensuales desagregado por tarjetas, tiro directo y por tipo de combustible
4. Están establecidas normas de consumo para todos los equipos y la periodicidad en que se revisan, a fin de mantenerlas actualizadas, utilizándose estas para el control del consumo de combustible a los medios de transporte.
5. Se entrega combustible solamente a vehículos que se encuentren funcionando y las tarjetas magnéticas se custodian en la caja de seguridad o en el área que se decida por la entidad con un mínimo de 1.5 tarjeta de combustible por cada vehículo.
6. Existe un adecuado control de la entrega y devolución de las tarjetas prepagadas en caja y hay documento firmado por las personas que las reciben y entregan en el lugar de custodia de la entidad.
7. Se habilita por cada vehículo el modelo Reporte de Combustible Habilitado y Kilómetros Recorridos con frecuencia mensual. En caso de que exista algún vehículo con el odómetro roto, se verifica que se esté trabajando con la Tabla de Distancia de recorridos.
8. En cuanto a las Hojas de Ruta comprobar que se cumple lo siguiente:
   a) Esta establecida la Hoja de Ruta para los equipos de transporte de forma obligatoria, excepto los que realizan funciones administrativas y son revisadas periódicamente por la entidad.
   b) La Hoja de Ruta se habilita y entrega a cada conductor, con su numeración foliada por persona expresamente autorizada y las anotaciones como resultado del movimiento del vehículo se realizan con bolígrafo, son legibles, sin borrones ni

tachaduras y se llenan en los espacios habilitados al efecto por el conductor de dicho vehículo.

c) Se lleva por la persona que habilita y entrega las Hojas de Rutas un Registro de las Hojas de Rutas entregadas, donde se anote, consecutivo numérico impreso, fecha en que esta se entrega, nombre de la persona o conductor que la recibe y el número de la chapa del vehículo.

d) Hay correspondencia entre la información contenida en las Cartas Porte y las Hojas de Ruta, referido a: horario de recepción y entrega de las cargas, las distancias recorridas y el combustible consumido.

9. La persona encargada del control de las tarjetas, tiene un listado de las personas autorizadas a la recogida de las mismas y sus asignaciones.
10. La compra de combustible no excede la cantidad asignada.
11. Está establecida la relación contractual con la entidad encargada de la venta y carga de las tarjetas.
12. En el caso de los vehículos que se encuentran inactivos, no reciben asignación en el mes y le fue informado al cajero.
13. Para la adquisición de combustible son entregadas las tarjetas por el encargado del control, mediante un documento que permita exigir la responsabilidad material si procede, de acuerdo con la legislación vigente.
14. El área encargada de la distribución el combustible cuenta con un control del nivel de actividad, el índice de consumo real del equipo automotor y los inventarios disponibles de meses anteriores.
15. Se entregan los comprobantes que avalen el consumo total de combustible al final de cada mes y estos están firmados al dorso por el chofer del vehículo y contiene el número de chapa del auto que fue serviciado, así como se liquida el consumo de combustible dentro del mes o por documento de entrega-liquidación que confeccione la entidad, al que se le adjunta dichos vales.
16. La entidad realiza las conciliaciones mensuales del consumo de combustible utilizado en las distintas actividades, así como la correspondencia entre el nivel de actividad y el recurso consumido y se analiza en el Consejo de Dirección.

17. Los modelos registro de control de tarjetas prepagadas de combustible y de entrega-liquidación de combustible, contienen los datos de uso obligatorio que establece la legislación vigente.
18. En cuanto al funcionamiento del grupo electrógeno de emergencia se cumple lo siguiente:
    a) Existe un contrato que ampare la utilización del Grupo Electrógeno, el cual está firmado por la entidad montadora y la inversionista y cuenta con la certificación de estar apto para el funcionamiento, así como calificado su operador, la instalación del tanque de reserva de combustible y revalidada cada 12 meses.
    b) Las cantidades de combustibles demandada para los Grupos Electrógenos se encuentran respaldadas por la certificación correspondiente de las horas trabajadas por el Grupo Electrógeno para la base de cálculo para acompañar la demanda de reposición de combustible.
    c) El expediente de certificación del Grupo Electrógeno cuenta con los documentos correspondientes.
    d) El área donde está ubicado el GEE está debidamente protegida contra la sustracción o desvío de combustible.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las subcuentas y análisis relacionados con el efectivo y documentos equivalentes y la suma de las subcuentas coincide con el saldo de la cuenta control.
2. Verificar que se corresponden los saldos con los reflejados en los Estados de Situación y el Control de Anticipos a Justificar.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que se registren los anticipos concedidos pagados mediante cheques y por los pendientes de liquidar y por tanto pendientes de reembolsar al final de cada mes y se encuentra analizada por cada trabajador por nombres y apellidos y área de trabajo.
5. Comprobar que los gastos no justificados en las liquidaciones se carguen a Cuentas por Cobrar Diversas, al beneficiario del anticipo.

6. Comprobar que al cierre del mes se registren todos los anticipos pendientes de reembolsar, y que se revierta el asiento al inicio del próximo mes.
7. Comprobar que al efectuar el viajero la liquidación, se desglosa en las cuentas de gastos correspondientes según los documentos justificantes
8. Comprobar que se verifica que el total de anticipos pendientes de liquidar cuadre con la subcuenta al final de cada mes.
9. Comprobar que el valor del importe no gastado, es reintegrado por el viajero y se registra en Efectivo en Caja.
10. Verificar que en caso de gastos no justificados por el viajero, éstos se registran a Cuentas por Cobrar Diversas.
11. Comprobar que de emitirse transferencias adicionales, por ampliación del viaje, no son cargadas directamente a gastos, las que deben ser debitadas en esta cuenta.
12. Comprobar en caso de pérdida o extravío de recursos en el exterior, el viajero reintegra el doble de la cantidad, a la tasa oficial, de no contar con la debida denuncia ante las autoridades competentes del país en cuestión.
13. Verificar que se debita por el importe de las tarjetas prepagadas para combustible, en el momento en que se entreguen a las personas autorizadas para su uso, acreditando la cuenta Efectivo en Caja.
14. Comprobar que el consumo de combustible se acredito la cuenta reflejando el gasto de combustible en el elemento correspondiente.

2.3.2. INVERSIONES FINANCIERAS.

A. INVERSIONES TEMPORALES

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Los depósitos a plazos fijos cuenten con el correspondiente contrato, entre la entidad y la institución bancaria, en el cual se establezcan los términos del mismo, entre ellos: importe, fecha valor, fecha de vencimiento, por ciento de interés.
2. La entidad concilia periódicamente los saldos depositados según libros con los estados bancarios recibidos.
3. Cuenta la entidad con una relación detallada de los valores negociables que conste: fecha de adquisición, números de serie, descripción, costo, valor actual, valor de mercado a la fecha del balance general.

4. Cuentan con una adecuada protección de las inversiones, que evite la perdida, sustracción, robo o uso no autorizado.
5. Los valores depositados en Instituciones Financieras u otras entidades de resguardo para su custodia cuentan con la certificación correspondiente.
6. Cuentan con un doble control para el acceso a los valores depositados en Instituciones Financieras u otras entidades de resguardo.
7. Existe separación de funciones entre la persona que registra contablemente las inversiones y las personas con acceso a los valores negociables.
8. Realizar un recuento de los valores negociables custodiados tanto en la entidad como en lugares externos cotejando con la información de control de la entidad.
9. Realizar una confirmación del contrato de depósito a plazo fijo con la Institución Financiera.
10. Solicitar las Actas de la Junta de Accionistas para determinar si se corresponden con la Declaración de Dividendos.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con el control de estas operaciones.
2. Verificar que los saldos de los distintos depósitos a plazo fijo coinciden con los de las subcuentas y análisis habilitados.
3. Analizar en caso de existir diferencias las causas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera y determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que las operaciones corresponden a depósitos a plazo fijo según contrato y valores negociables no excedan de un año.
5. Verificar que las acciones que la empresa posee como accionista de una sociedad mercantil no se registren en esta cuenta sino en Inversiones Permanentes excepto cuando por política se vendan en el plazo de un año.
6. Verificar que el criterio para determinar el valor de los títulos y valores, es distinto según la fecha de que se trate y su origen.
7. Verificar que la valoración de los valores negociables se registran a su valor de costo o mercado, el más bajo.

8. Comprobar que el costo de adquisición incluye además del precio pagado, las comisiones de corredores, gastos de correos, seguros, impuestos y cualquier otro gasto relacionado con su adquisición.
9. Verificar que las anotaciones en los registros de estas operaciones son realizadas en el momento en que se ejecutan las mismas.
10. Comprobar que se acumulan mensualmente los intereses devengados, afectando las cuentas de Ingresos Acumulados por Cobrar, y así como los Ingresos Financieros por los bonos y los depósitos a plazo fijo.
11. Verificar por muestra el cálculo de los intereses acumulados y los recibidos, para determinar la veracidad de los mismos.
12. Comprobar que al cierre del ejercicio económico los depósitos no vencidos se valoran por su valor nominal más los intereses devengados hasta esa fecha.
13. Comprobar que las ventas de los valores negociables se realizaron a un precio justo y que estas coinciden con los importes contabilizados por dicho concepto y con los estados de cuentas bancarias.
14. Comprobar que los créditos por los depósitos a plazo fijo retirados se corresponden con las anotaciones bancarias.
15. Verificar que los dividendos declarados a pagar por las subsidiarias, son registrados por los accionistas al ser declarados, afectando la cuenta de Dividendos y Participaciones por Cobrar.
16. Verificar los valores actuales y de mercado contra las fuentes publicadas y cotejarlo con el registro contable.
17. Verificar que en el momento de formularse los Estados Financieros los valores negociables se valuaron por el valor neto de realización o cotización, según corresponda. En caso de títulos y valores en moneda extranjera, se aplicó el criterio de conversión de la moneda de origen a la moneda nacional o de curso legal, afectando los ingresos o pérdidas resultantes, el resultado del ejercicio económico.
18. Comprobar que los títulos que no se cotizan públicamente se mantendrán por su valor nominal original de adquisición.
19. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

Inversiones a Corto Plazo o Temporales.

Valoración

12. El criterio para determinar el valor de los títulos y valores, es distinto según la fecha de que se trate y su origen.
13. La valoración de estos títulos se registra a su valor de costo o mercado, el más bajo.
14. El concepto de costo incluye, además del precio pagado, las comisiones de corredores, gastos de correos, seguros, impuestos y cualquier otro gasto relacionado con su adquisición.
15. Cuando el valor de mercado es más bajo que el de costo, esta pérdida se registra y se incluye en el resultado del ejercicio económico.
16. En el momento de formularse los Estados Financieros se valuarán por el valor neto de realización o cotización, según corresponda. Si se trataran de títulos y valores en moneda extranjera, se aplicará el criterio de conversión de la moneda de origen a la moneda nacional o de curso legal, afectando los ingresos o pérdidas resultantes, el resultado del ejercicio económico.
17. Los títulos que no se cotizan públicamente se mantendrán por su valor nominal original de adquisición.
18. Los depósitos a plazo fijo se valoran a su valor nominal. Al cierre del ejercicio los no vencidos se valoran por su valor nominal más los intereses devengados hasta esa fecha y de tratarse de depósitos a plazo fijo en moneda extranjera deberán convertirse a la moneda de curso legal, según el criterio expresado anteriormente.
19. Las demás inversiones financieras se valoran a su valor nominal.

Exposición

20. Las cuentas de este grupo se presentan por separado según su naturaleza y vencimiento. Las que venzan dentro de los doce meses se considerarán Activos Circulantes y las que excedan este término serán tratadas como Activos a Largo Plazo.

B. INVERSIONES PERMANENTES

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Los depósitos a plazos fijos cuenten con el correspondiente contrato, entre la entidad y la institución bancaria, en el cual se establezcan los términos del mismo, entre ellos: importe, fecha valor, fecha de vencimiento, por ciento de interés.
2. La entidad concilia periódicamente los saldos depositados según libros con los estados bancarios recibidos.
3. Cuenta la entidad con una relación detallada de los valores negociables que conste: fecha de adquisición, números de serie, descripción, costo, valor actual, valor de mercado a la fecha del balance general.
4. El Departamento Legal mantiene algún control de las acciones de capital en las distintas sociedades y de los bonos.
5. Cuentan con una adecuada protección de las inversiones, que evite la perdida, sustracción, robo o uso no autorizado.
6. Los valores depositados en Instituciones Financieras u otras entidades de resguardo para su custodia cuentan con la certificación correspondiente.
7. Cuentan con un doble control para el acceso a los valores depositados en Instituciones Financieras u otras entidades de resguardo.
8. Existe separación de funciones entre la persona que registra contablemente las inversiones y las personas con acceso a los valores negociables.
9. Comprobar que todas las subsidiarias se encuentran en activo. Solicite las Actas de la Junta de Accionistas para determinar si existen sociedades inactivas, en proceso de disolución o de liquidación.
10. Determinar en el caso de las subsidiarias en proceso de disolución o liquidación, la fe de inicio de dicho proceso, la fase que se encuentran y las gestiones legales para concluir la misma.
11. Realizar un recuento de los valores negociables custodiados tanto en la entidad como en lugares externos cotejando con la información de control de la entidad.
12. Realizar una confirmación del contrato de depósito a plazo fijo con la Institución Financiera.
13. Solicitar las Actas de la Junta de Accionistas para determinar si se corresponden con la Declaración de Dividendos.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con el control de estas operaciones.
2. Verificar que los saldos de los distintos depósitos a plazo fijo coinciden con los de las subcuentas y análisis habilitados.
3. Analizar en caso de existir diferencias las causas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera y determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Corresponde a las inversiones de acciones en distintas sociedades mercantiles, participación en negocios conjuntos, bonos y depósitos a plazo fijo según contrato con vencimiento superior a un año, etc. y corresponden con lo registrado por el Departamento Legal.
5. Verificar que el criterio para determinar el valor de los títulos y valores, es distinto según la fecha de que se trate y su origen.
6. Comprobar que cuando las inversiones en acciones representen un interés minoritario, sin control en la empresa, se valoran al costo de adquisición si fue adquirida en un mercado bursátil. Comprobar en caso contrario que se valora a valor nominal.
7. Comprobar que cuando las inversiones en acciones representen un interés mayoritario con control en la empresa donde se efectúe la inversión, se valoran al costo de adquisición, más o menos la proporción que le corresponda como socio principal, de las utilidades estimadas o de la pérdida proyectada de la subsidiaria, durante los próximos años que se decidan, si se cotiza en un mercado bursátil. Comprobar en caso contrario que se valora a valor nominal.
8. Comprobar que el costo de adquisición incluye además del precio pagado, las comisiones de corredores, gastos de correos, seguros, impuestos y cualquier otro gasto relacionado con su adquisición.
9. Comprobar que las inversiones en bonos se valoran al costo, ajustado por la amortización del premio o descuento de los adquiridos, a lo largo de la vida de éstos.
10. Verificar que las anotaciones en los registros de estas operaciones son realizadas en el momento en que se ejecutan las mismas.

11. Comprobar que se acumulan mensualmente los intereses devengados, afectando las cuentas de Ingresos Acumulados por Cobrar, y así como los Ingresos Financieros por los bonos y los depósitos a plazo fijo.
12. Comprobar que la amortización del premio o del descuento, forman parte del resultado del ejercicio económico afectando los Gastos e Ingresos Financieros.
13. Verificar por muestra el cálculo de los intereses acumulados y los recibidos, para determinar la veracidad de los mismos.
14. Comprobar que al cierre del ejercicio económico los depósitos no vencidos se valoran por su valor nominal más los intereses devengados hasta esa fecha.
15. Comprobar que las ventas de los valores negociables se realizaron a un precio justo y que estas coinciden con los importes contabilizados por dicho concepto y con los estados de cuentas bancarias.
16. Comprobar que los créditos por los depósitos a plazo fijo retirados se corresponden con las anotaciones bancarias.
17. Verificar que los dividendos declarados a pagar por las subsidiarias, son registrados por los accionistas y se incluyen en el período en que se declaran los mismos, formando parte del resultado del período económico, afectando la cuenta de Dividendos y Participaciones por Cobrar.
18. Verificar los valores actuales y de mercado contra las fuentes publicadas y cotejarlo con el registro contable.
19. Verificar que en el momento de formularse los Estados Financieros los valores negociables se valuaron por el valor neto de realización o cotización, según corresponda. En caso de títulos y valores en moneda extranjera, se aplicó el criterio de conversión de la moneda de origen a la moneda nacional o de curso legal, afectando los ingresos o pérdidas resultantes, el resultado del ejercicio económico.
20. Comprobar que los títulos que no se cotizan públicamente se mantendrán por su valor nominal original de adquisición.
20. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

Inversiones Financieras a Largo Plazo

48. Se valoran según se expresan a continuación:

Acciones de Capital

49. Cuando representen un interés minoritario, sin control en la empresa en que se efectúe la inversión, se valoran al costo de adquisición si fue adquirida en un mercado bursátil, de lo contrario se valora a valor nominal y los ingresos por dividendos se incluyen en el período en que se declaran los mismos, formando parte del resultado del período económico.
50. Cuando representen un interés mayoritario con control en la empresa donde se efectúe la inversión, se valoran al costo de adquisición, más o menos la proporción que le corresponda como socio principal, de las utilidades estimadas o de la pérdida proyectada de la subsidiaria, durante los próximos años que se decidan, si se cotiza en un mercado bursátil, de lo contrario se valoran a valor nominal.
51. Los dividendos declarados que le correspondan de la subsidiaria, se incluyen en el resultado del ejercicio económico, siempre y cuando no exista una norma que disponga lo contrario.
52. El concepto de costo comprende comisiones de corredores, impuestos, y cualquier otro gasto relacionado con su compra.
53. En ambas alternativas, si las fluctuaciones en el valor de mercado no son de importancia, no se toman en cuenta. Si la baja es importante y manifiesta permanencia, el exceso de valor registrado en relación con el valor de las acciones en el mercado se reconoce y se incluye como pérdida en el resultado del ejercicio económico.

Bonos

54. Las Inversiones a Largo Plazo en bonos, se valoran al costo, ajustado por la amortización del premio o descuento de los adquiridos, a lo largo de la vida de éstos.
55. Los ingresos por intereses devengados, así como la amortización del premio o del descuento, forman parte del resultado del ejercicio económico.

56. Cuando no exista garantía y el valor de los bonos fluctúe sensiblemente, se aplica la regla de "costo o mercado, el más bajo" y se registra la pérdida de valor, incluyéndose el importe correspondiente en el resultado del ejercicio económico.

Propiedades no relacionadas con las operaciones normales

57. Se valoran a su costo de adquisición, incluyéndose en dicho costo los gastos legales, notariales e impuestos que requieran su compra o inscripción.
58. En el caso de edificaciones se deprecian igual que los Activos Fijos Tangibles, afectando dicha depreciación el resultado del ejercicio económico.

Fondos que no constituyen Activos a Corto Plazo

59. Están representados por efectivo y valores con destinos específicos y se valoran a su valor nominal.
60. Los ingresos obtenidos de los fondos en valores invertidos, se incluyen en el resultado del ejercicio económico en que se generan.
61. A los fondos representados en acciones de capital y bonos, les son aplicables las normas de valoración expresadas anteriormente para estos valores.
62. Cuando se utilice el efectivo del Fondo de Amortización para la compra de los propios bonos emitidos por la organización, la diferencia entre el valor nominal de éstos y el importe pagado por ellos, se incluye en el resultado del período económico.

Exposición

63. Estas Inversiones se presentan como Activos a Largo Plazo, ordenándose por sus fechas de vencimiento o liquidación.

C. PROVISIÓN POR PÉRDIDA POR BAJA DEL VALOR DE MERCADO EN LA CARTERA DE ACCIONES

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Cuenta la entidad con las fuentes de publicaciones de mercado que permite conocer el valor actual de las acciones.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas relacionadas con el control de estas operaciones.

2. Verificar que los saldos de la cuenta coincide con la pérdida no realizada coinciden con los de las subcuentas y análisis habilitados.
3. Analizar en caso de existir diferencias las causas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera y determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar los valores actuales y de mercado contra las fuentes publicadas contra el valor registrado de las acciones y calcular la diferencia por la pérdida no realizada.
5. Comprobar que la perdida se consideró como un Gasto Financiero, mientras que la recuperación se consideró como un Ingreso Financiero.

2.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA.

2.4.1. TESORERÍA.

EFECTIVO EN CAJA Y BANCO Y EN OTRAS INSTITUCIONES

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad y razonabilidad del disponible y del correcto uso de los fondos.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Existencia:** Determinar si los saldos de caja y banco, representan correctamente la tesorería de la empresa, encontrándose debidamente clasificados y contabilizados.
   a) Comprobar la autenticidad tanto de la cantidad en tránsito como de la calidad de los fondos de efectivo en caja y de los depósitos en bancos.
   b) Determinar si dentro del rubro de caja y bancos, se presentan todos los fondos y depósitos disponibles que existen y son de la entidad.
   c) Determinar si los fondos y depósitos cumplen las condiciones de disponibilidad inmediata y sin restricción.
2. **Valuación y Propiedad:** Si se puede realizar totalmente el efectivo depositado. Determinar si todos los fondos son propiedad de la empresa y no existen omisiones de disponibilidades. Asimismo permite determinar si se aplican las normas de información financiera y si se hace de manera uniforme con respecto a los ejercicios precedentes.
   a) Determinar si las divisas, están adecuadamente valuadas.
3. **Revelación y presentación**: Determinar si existe alguna restricción a la disponibilidad de fondos en las cuentas bancarias. Determinar si se producen compensaciones de descubiertos en cuentas con los saldos favorables de otras.

Determinar si se considera como efectivo los saldos en imposiciones bancarias. Determinar si la información sobre la tesorería en las cuentas anuales, es suficiente para su correcta comprensión e interpretación.

a) Comprobar el cumplimiento de las normas legales y fiscales que rigen para la entidad.
b) Verificar la adecuada presentación del efectivo en el balance.
c) Evaluar el control interno contable.

4. **Corte:** Si las operaciones de ingresos y egresos de caja y banco han sido registradas en el periodo contable adecuado.
5. **Exactitud de las cantidades:** Determinación de que las cantidades hayan sido presentadas con exactitud.

ANTICIPOS A JUSTIFICAR

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad y razonabilidad del disponible y del correcto uso de los fondos entregados como anticipos.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Existencia:** Determinar si los saldos de anticipos de efectivo y combustible, representan correctamente la tesorería de la empresa, encontrándose debidamente clasificados y contabilizados.
   a) Comprobar la autenticidad tanto de la cantidad como de la calidad de los fondos entregados como anticipos.
   b) Determinar si los fondos y valores entregados como anticipos cumplen las condiciones de disponibilidad inmediata.
2. **Valuación:** Si se puede realizar totalmente el efectivo y los valores entregados como anticipos. Asimismo permite determinar si se aplican las normas de información financiera y si se hace de manera uniforme con respecto a los ejercicios precedentes.
   a) Determinar si las divisas, están adecuadamente valuadas.
3. **Revelación y presentación**: Determinar si la información sobre la tesorería en los anticipos pendientes de justificar, es suficiente para su correcta comprensión e interpretación.

a) Comprobar el cumplimiento de las normas legales y fiscales que rigen para la entidad.
b) Verificar la adecuada presentación del anticipo en el balance.
c) Evaluar el control interno contable.

4. **Corte:** Si las operaciones de ingresos y egresos de anticipos han sido registradas en el periodo contable adecuado.
5. **Exactitud de las cantidades:** Determinación de que las cantidades hayan sido presentadas con exactitud.

EFECTIVO EN CAJA Y BANCO Y EN OTRAS INSTITUCIONES

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
1. **Existencia**	Se concilian mensualmente las cuentas bancarias por la especialista contable.	La entidad concilia mensualmente todas las cuentas que operan y dejan evidencias de las mismas, y están debidamente firmadas.	Se detectó que la entidad no concilió dos de las cinco cuentas bancarias en el período auditado.	Comprobar que los cargos recibidos en cada una de las cuentas por concepto de depósitos de efectivo, cheques, letras de cambio u otros documentos que representan efectivo, están acorde con lo establecido en la legislación vigente y se corresponden con la documentación que las soporta.
2. **Valuación y propiedad**	La conciliación bancaria la realiza el especialista contable en la moneda de la cuenta bancaria.	La conciliación bancaria se realiza en la moneda de la cuenta bancaria.	Se detectó las cuentas bancarias en el extranjero son conciliadas en pesos cubanos y no en euros que es la moneda en cuestión.	Comprobar que al cierre del mes se revalorizan los saldos de las cuentas bancarias en moneda libremente convertible, de acuerdo a la tasa de cambio vigente en esa fecha, según lo establecido.
3. **Revelación y**	Se verifica por el	Se controla que los	Se detectó que se	Verificar que los débitos recibidos

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
presentación	jefe de contabilidad que los ingresos de los cobros en efectivo según los recibos de efectivo se depositen en el banco y no se utilicen para efectuar pagos menores u otros.	cobros en efectivo procedentes de ingresos, no se utilicen para efectuar pagos.	pagaron 500.00 CUP por pagos menores de los ingresos cobrados por recibos de ingresos.	por creación y aumento de los fondos, cobros en efectivos, efectivo extraído para nómina se clasifiquen en las subcuentas previstas y se correspondan con los fondos existentes y los documentos que los amparan.
4. **Corte**	Se verifica por el jefe de contabilidad la sumatoria de los recibos de ingresos en el mes por los ingresos cobrados en efectivo contra las facturas emitidas por el área comercial.	Son verificados el importe de los ingresos cobrados en efectivo y se corresponden con la suma de los documentos justificantes.	Se detectó una diferencia de 100.00 CUP de los ingresos cobrados según los recibos de ingresos revisados contra las facturas emitidas.	Verificar que los débitos recibidos por creación y aumento de los fondos, cobros en efectivos, efectivo extraído para nómina se clasifiquen en las subcuentas previstas y se correspondan con los fondos existentes y los documentos que los amparan.
5. **Exactitud de**	El efectivo en caja	Se realizan arqueos al	Se detectó que el	Comprobar que se corresponden

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
las cantidades	se arquea por el especialista de finanzas al menos dos veces al mes, una sorpresiva y otra al cierre del mes.	efectivo en caja de forma sorpresiva y al término de cada mes.	especialista de finanzas no realiza los arqueos sorpresivos, solo se efectúa un arqueo mensual al cierre del mes.	los saldos con los reflejados en los Estados de Situación y del Flujo de Efectivo.

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

2.4.2. INVERSIONES FINANCIERAS.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las inversiones financieras; así como las ganancias, perdidas y utilidades en inversión.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Control Interno:** Determinar el cumplimiento, confiabilidad y suficiencia del control interno vigente.
2. **Existencia y Propiedad:** Determinar la existencia de procedimientos adecuados de custodia, salvaguarda física y evidencia documental de la propiedad de las inversiones (certificados de acciones, de depósitos, bonos etc.), se encuentra en poder de la entidad u organismo o depositada en custodia o en bancos, por cuenta de la Entidad u Organismo.
3. **Valuación:** Determinar que la valuación de las inversiones se haga sobre bases consistentes y apropiadas al cierre del ejercicio contable, incluyendo las provisiones necesarios para ajustar los valores a su costo o precio de mercado, el más bajo; y considerar a la vez los gravámenes que limitan la disponibilidad sobre la inversión;
   a) Verificar la correcta valuación de las inversiones, que aparezcan claramente señalados el gravamen de cualquier inversión;
4. **Revelación y presentación:** Comprobar la adecuada presentación, registro y revelación en los estados financieros.
   b) Comprobar el cumplimiento de las normas legales y fiscales que rigen para la entidad.
   c) Verificar la adecuada presentación de las inversiones y los ingresos producidos en el balance.
5. **Exactitud de las cantidades:** Determinación de que las cantidades hayan sido presentadas con exactitud.

INVERSIONES FINANCIERAS

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
1. **Control Interno**	El especialista jurídico es el encargado de la custodia del contrato entre la entidad y la institución bancaria por el depósito a plazo fijo.	Los depósitos a plazos fijos cuenten con el correspondiente contrato, entre la entidad y la institución bancaria, en el cual se establezcan los términos del mismo, entre ellos: importe, fecha valor, fecha de vencimiento, por ciento de interés.	La entidad no cuenta con copia del contrato por el depósito a plazo fijo con el banco.	Verificar que los saldos de los distintos depósitos a plazo fijo coinciden con los de las subcuentas y análisis habilitados.
2. **Existencia y propiedad**	Los certificados de acciones de las subsidiarias se custodian en el banco.	Los valores depositados en Instituciones Financieras u otras entidades de resguardo para su custodia cuentan con la certificación	Se detectó que la entidad no cuenta con las certificaciones de custodia del banco de las acciones de las subsidiarias.	Corresponde a las inversiones de acciones en distintas sociedades mercantiles, participación en negocios conjuntos, bonos y depósitos a plazo fijo según contrato con vencimiento superior a un año, etc. y corresponden con

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
		correspondiente.		lo registrado por el Departamento Legal.
3. **Valuación**	El especialista contable será el encargado de la custodia de la relación detallada de los valores negociables, que incluya el valor de mercado según las fuentes publicadas.	Cuenta la entidad con una relación detallada de los valores negociables que conste: fecha de adquisición, números de serie, descripción, costo, valor actual, valor de mercado a la fecha del balance general.	Se detectó que el departamento contable no cuenta con las fuentes publicadas de los valores actuales y de mercado que permita cotejarlos con el registro contable.	Verificar los valores actuales y de mercado contra las fuentes publicadas y cotejarlo con el registro contable.
4. **Revelación y presentación**	Se concilian por el especialista contable y el especialista de finanzas los saldos de los estados de cuenta bancarios por los depósitos a plazos fijos y los	La entidad concilia periódicamente los saldos depositados según libros con los estados bancarios recibidos.	Se detectó que no se concilian cada mes los saldos y los intereses de los depósitos a plazo fijos según los estados de cuenta bancarios.	Comprobar que se acumulan mensualmente los intereses devengados, afectando las cuentas de Ingresos Acumulados por Cobrar, y así como los Ingresos Financieros por los bonos y los depósitos a plazo fijo.

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
	intereses.			
5. **Exactitud de las cantidades**	El especialista jurídico es el encargado del control de las acciones de capital en las subsidiarias y de los bonos.	El Departamento Legal mantiene algún control de las acciones de capital en las distintas sociedades y de los bonos.	Se detectó que el especialista jurídico no cuenta con un adecuado control de las acciones de las subsidiarias al evidenciarse una diferencia de dos sociedades respecto al registro contable.	Corresponde a las inversiones de acciones en distintas sociedades mercantiles, participación en negocios conjuntos, bonos y depósitos a plazo fijo según contrato con vencimiento superior a un año, etc. y corresponden con lo registrado por el Departamento Legal.

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

2.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO.

2.5.1. ARQUEO DE CAJA.

EMPRESA_____

TEMA: EFECTIVO EN CAJA

FECHA: _____

HORA COMIENZO: ____ TERMINACIÓN: ____

OBJETIVO: REFLEJAR EL ARQUEO DE CAJA

P/T No.	
Fecha Inicio	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

	CANTIDAD	DENOMINACIONES	PARCIAL	IMPORTE
BILLETES				$
		50,00	$	
		20,00		
		10,00		
		5,00		
		3,00		
		1,00		
MONEDAS				$
		3,00	$	
		1,00		
		0,20		
		0,05		
		0,02		
		0,01		
TOTAL DE EFECTIVO				$
DOCUMENTOS DE VALOR EN CAJA:				
* Vales pagados pendientes de reembolsar del No._____ al No._____			$	
* Anticipos liquidados pendientes de reembolsar				
*** Anticipos pendientes de liquidar**				
* Sellos del Timbre en existencia				

*** Tarjetas de Magnética de Combustible**		
IMPORTE TOTAL DE LOS DOCUMENTOS DE VALOR		**$**
IMPORTE TOTAL DEL EFECTIVO Y DOCUMENTOS DE VALOR		**$**
MONTO TOTAL DEL FONDO APROBADO		**$**
MONTO TOTAL SEGÚN LIBRO		**$**
DIFERENCIA		**$**

Conforme con el resultado del arqueo efectuado, hago constar que todo el efectivo y documentos arqueados me han sido devueltos a entera satisfacción:

---------- ----------

CUSTODIO AUDITOR

2.5.2. CONCILIACIÓN BANCARIA.

EMPRESA_____

TEMA: EFECTIVO EN BANCO

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LA CONCILIACIÓN BANCARIA

P/T No.	
Fecha Inicio	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

METÓDO ENCONTRADO – BANCO A LIBRO

DETALLE	PARCIAL	IMPORTE
Saldo en Banco al final del mes		$
(+) Depósitos no considerados por Banco	$	
	_____	
Subtotal		
(-) Cheques en tránsito	$	
	_____	
Saldos en libros al final del mes		$

METÓDO ENCONTRADO – LIBRO A BANCO

DETALLE	PARCIAL	IMPORTE
Saldo en libros al final del mes		$
(+) Depósitos no considerados por Banco	$	
	_____	
Subtotal		
(-) Cheques en tránsito	$	
	_____	
Saldos en Banco al final del mes		$

PRUEBA DE CAJA.

EMPRESA_____

TEMA: EFECTIVO EN BANCO

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LA PRUEBA DE CAJA

P/T No.	
Fecha Inicio	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

DETALLES	**Conciliación Bancaria (Cierre 1er. Mes)**	**2do. Mes**		**Conciliación Bancaria (Cierre 2do. Mes)**
		Cobros	**Desembolsos**	
Saldo según Banco	**$**	**$**	**$**	**$**
Depósitos en Transito				
✓				
✓				
Cheques en Circulación				
✓				
✓				
Saldo según Banco Ajustado	**$**	**$**	**$**	**$**
Saldo según Libros	**$**	**$**	**$**	**$**
Saldo según Libros Ajustado	**$**	**$**	**$**	**$**

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 2.1 al 2.14**

TEMA III AUDITORÍA DE COBROS.

3.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

RESOLUCIÓN No. 11/2007 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PONER EN VIGOR LOS DATOS DE USO OBLIGATORIO QUE SE TENDRÁN EN CUENTA AL MOMENTO DE DISEÑAR LOS MODELOS DEL SUBSISTEMA DE INVENTARIOS."

RESOLUCIÓN No. 101/2011 DEL BANCO CENTRAL DE CUBA. "NORMAS BANCARIAS DE COBROS Y PAGOS".

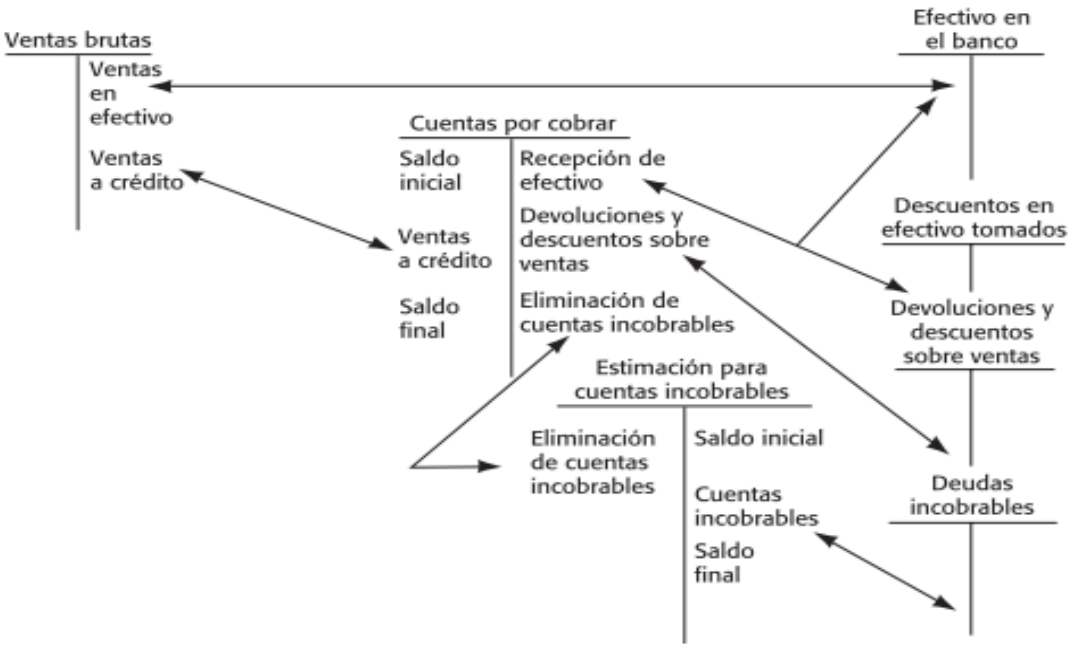
DECRETO LEY No. 304/2012 DEL CONSEJO DE ESTADO "DE LA CONTRATACIÓN ECONÓMICA".

DECRETO No. 310/2012 DEL CONSEJO DE MINISTROS "DE LOS TIPOS DE CONTRATOS".

RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

3.1.1. COBROS

FIGURA 14-1 **Cuentas en el ciclo de ventas y cobranza**



AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL. 11ra EDICIÓN. ALVIN A. ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY. Página 410.

ACTIVOS

CUENTAS POR COBRAR A CORTO PLAZO

Se registran en estas cuentas el importe de las ventas de productos y mercancías, el importe de los servicios prestados, incluyendo los asociados a la actividad de seguros, así como el valor de los trabajos ejecutados y de las Certificaciones de Avance de Obras facturados debiéndose analizar por clientes; considerando cada documento emitido y cobrado.

Se debitan por las Facturas o Certificaciones emitidas y se acreditan al cobrarse éstas, por cancelaciones, las declaradas en proceso de litigio y de protesto.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

EFECTOS POR COBRAR A CO

RTO PLAZO

Representan los documentos mercantiles de crédito recibidos y que están pendientes de cobro dentro de los términos vigentes, que no les permiten perder su respaldo legal.

Comprenden, entre otros, las letras de cambio y los pagarés aceptados por los clientes.

Se debitan por los documentos recibidos y se acreditan, al ser cobrados éstos, por cancelaciones, los declarados en proceso de litigio y de protesto.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

ADEUDOS DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO

Representan los importes pendientes de recibir del Presupuesto del Estado, de acuerdo con las regulaciones financieras vigentes.

Comprenden, al final del período contable, los importes pendientes de recibir por los pagos en exceso al Presupuesto del Estado por concepto de impuestos, contribuciones y de pagos por concepto de seguridad social a corto plazo, pendientes de reintegrar.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio correspondiéndose con la sección del Clasificador de Recursos Financieros.

ADEUDOS DEL ÓRGANO U ORGANISMO

Representan los importes pendientes de recibir directamente del órgano, organismo, unión o grupo empresarial al que se subordina la entidad, de acuerdo con las regulaciones financieras vigentes.

Se debitan por los importes pendientes de recibir de los órganos, organismos o uniones y se acreditan por los importes recibidos.

INGRESOS ACUMULADOS POR COBRAR

Comprenden, al cierre del año, los ingresos que se encuentran devengados y en proceso de cobro e incluyen entre otros: intereses, rentas, almacenaje, comisiones, etc.

También incluyen los servicios que han sido prestados y se encuentran pendientes de facturación.

Se debitan por los ingresos devengados pendientes de cobro al cierre del año y se acreditan por el cobro de éstos.

EFECTOS POR COBRAR A LARGO PLAZO

Representan los documentos mercantiles de crédito recibidos y que están pendientes de cobro siempre que su fecha de vencimiento exceda al año, desglosado por clientes.

Se debitan por los documentos recibidos y se acreditan, al ser cobrados éstos o por la reclasificación de las cuentas que correspondan, al final de cada ejercicio económico, que se transfieren a Efectos por Cobrar a Corto Plazo.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio y por proveedores.

CUENTAS POR COBRAR A LARGO PLAZO

Se registra en estas cuentas el importe de las ventas de productos y mercancías, el importe de los servicios prestados, incluyendo los asociados a la actividad de seguros, así como el valor de los trabajos ejecutados y de las Certificaciones de Avance de Obras facturados siempre que su fecha de vencimiento exceda al año, debiéndose analizar por clientes; considerando cada documento emitido y cobrado.

Se debitan por las Facturas o Certificaciones emitidas y se acreditan al cobrarse éstas o por la reclasificación de las cuentas que correspondan, al final de cada ejercicio económico, que se transfieren a Cuentas por Cobrar a Corto Plazo.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio y por proveedores.

PRÉSTAMOS CONCEDIDOS A COBRAR A LARGO PLAZO

Estas cuentas están constituidas por el importe de los préstamos concedidos por cobrar siempre que su fecha de vencimiento exceda al año. Debe analizarse por clientes; considerando cada documento emitido y cobrado.

Se debitan por los documentos que se admitan como respaldo de los préstamos u obligaciones y se acreditan por los cobros o reclasificación de las cuentas que correspondan, al final de cada ejercicio económico, que se transfieren a Préstamos Recibidos y Otras Operaciones Crediticias a Cobrar a Corto Plazo.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio y por proveedores.

CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - OPERACIONES CORRIENTES

Representan los importes pendientes de cobro por conceptos no relacionados con las actividades fundamentales de operaciones corrientes de la entidad. Debe analizarse por deudores.

Comprenden entre otros, ventas de Activos Fijos Tangibles y de Inventarios, indemnizaciones aceptadas por incumplimientos de contratos, sanciones a trabajadores, préstamos a estudiantes, adeudos de los trabajadores por distintos conceptos, reclamaciones a suministradores, operaciones de consignación de mercancías, las operaciones de compra – venta de monedas, etc.

Se debitan por las ventas o adeudos y se acreditan por el importe de los cobros efectuados. Se analiza por subcuentas de uso obligatorio

EFECTOS POR COBRAR EN LITIGIO

Representan los importes de los efectos por cobrar que se encuentran en fase de reclamación o litigio entre entidades sin que medie trámite ante tribunales judiciales. Debe analizarse por clientes.

Se debitan por el inicio del proceso de reclamación del adeudo y se acredita por el importe de los cobros efectuados, su reclasificación o su cancelación.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

CUENTAS POR COBRAR EN LITIGIO

Representan los importes de la cuentas por cobrar que se encuentran en fase de reclamación o litigio entre entidades sin que medie trámite ante tribunales judiciales. Debe analizarse por clientes.

Se debitan por el inicio del proceso de reclamación del adeudo y se acreditan por el importe de los cobros efectuados, su reclasificación o su cancelación.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

EFECTOS POR COBRAR PROTESTADOS

Representan los importes de los efectos por cobrar que se encuentran en fase de proceso judicial. Debe analizarse por clientes.

Se debitan por el inicio del proceso legal de reclamación del adeudo y se acreditan por el importe de los cobros efectuados o su cancelación.
Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

CUENTAS POR COBRAR EN PROCESO JUDICIAL

Representan los importes de la cuentas por cobrar que se encuentran en fase de proceso judicial. Debe analizarse por clientes.
Se debitan por el inicio del proceso legal de reclamación del adeudo y se acreditan por el importe de los cobros efectuados o su cancelación.
Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

EFECTOS POR COBRAR DESCONTADOS

Se registran en estas cuentas los importes correspondientes a los efectos por cobrar que han sido negociados antes de su vencimiento, hasta la notificación de su liquidación por el deudor o su cargo por el Banco.
Se acreditan por los valores de los efectos que han sido negociados y se debitan por la comunicación de que los documentos descontados fueron pagados por los girados o cargados en cuenta por el Banco.

PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES

Representa los recursos monetarios reservados para cubrir las cuentas por cobrar que se cancelen por considerarse incobrables, constituyendo una provisión para financiar las pérdidas ocasionadas por la falta de liquidación de sus adeudos por algunos clientes, que se crea de acuerdo con las regulaciones financieras vigentes.
Es preciso el ajuste de esta provisión al final del ejercicio económico, en base a la estimación de la necesidad de la misma para cubrir pérdidas por ser incobrable en el período siguiente.
Se acreditan por el estimado de gastos de las cuentas incobrables a cancelar en el período y se debitan por la cancelación de las cuentas por cobrar declaradas incobrables.

PASIVOS

COBROS POR CUENTA DE TERCEROS

Representa los créditos por los cobros realizados por cuenta de terceros por servicios o ventas de productos efectuados por éstos y se debitan los pagos a las entidades por cuenta de las cuales se realizaron los cobros, debiéndose analizar éstos por proveedores y por cada documento recibido o elaborado y pagado.

COBROS ANTICIPADOS

Estas cuentas se utilizan para registrar el efectivo recibido de clientes sin que haya mediado la contraprestación del servicio o la entrega del producto o de la mercancía. Debe analizarse por clientes, considerando cada documento emitido y pagado.

Asimismo comprenden los cobros planificados efectuados durante el mes, de acuerdo con lo pactado en los contratos suscritos.

Se acreditan por los importes cobrados anticipadamente y se debitan por la aplicación de los cobros anticipados a los servicios, productos o mercancías entregados o por la compensación de las Cuentas por Pagar registradas por estas operaciones.

CUENTAS NOMINALES DEUDORAS

DEVOLUCIONES Y REBAJAS EN VENTAS

En estas cuentas se debitan los importes de las devoluciones efectuadas por los clientes de los productos terminados y mercancías vendidas, bien se originen por deficiencias de las mismas, incumplimientos de las especificaciones contractuales u otras causas aceptadas, que previamente fueron registrados en las cuentas de Ventas, así como las rebajas o bonificaciones concedidas a los clientes sobre las ventas.

Los saldos de estas cuentas se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

3.1.2. DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA.

Modelos del subsistema de inventarios:

- **SC-2-01 Solicitud de compra**
- **SC-2-05 Informe de reclamación**

- **SC-2-12 Factura**
- **SC-2-18 Factura comercial**
- **SC-2-21 Pre-factura**

Instrumentos de cobro y títulos de crédito:

- **Dinero efectivo:** billetes y monedas metálicas en circulación;
- **Transferencia bancaria:** la realiza el banco siguiendo instrucciones de su cliente. Mediante esta operación se debita la cuenta del cliente por la cantidad objeto de la transferencia y acredita la cuenta del beneficiario, o se cobra en la ventanilla de la institución bancaria;
- **Cheque nominativo:** mandato de pago en el que se consigna el beneficiario y no se permiten endosos. Mediante este instrumento se debita la cuenta del emisor del cheque y se acredita la cuenta del beneficiario, o se cobra en la ventanilla de la institución bancaria. Este cheque puede adoptar las modalidades de:
  - **Cheque certificado**: se certifica por el banco, debitando previamente los fondos en la cuenta del emisor, con lo que se convierte en una obligación para la institución bancaria. Se consignan las firmas autorizadas del banco;
  - **Cheque voucher**: se precisa el concepto del pago;
  - **Cheque de gerencia**: es emitido por una institución bancaria contra sus fondos;
- **Orden de cobro**: se utiliza para debitar regularmente cuentas según demanda del beneficiario de los fondos a extraer, previa autorización por una vez de los titulares de las mismas;
- **Tarjeta débito o crédito:** medio de pago electrónico utilizado en conjunción con sistemas de autorización y liquidación de las transacciones realizadas con su ayuda;
- **Carta de crédito local:** emitida y avisada por las instituciones bancarias cubanas. Se rige en su emisión y tramitación por las Reglas y Usos Uniformes para las Cartas de Créditos, emitidas por la Cámara Internacional de Comercio;
- **Letra de cambio:** título-valor que obliga a pagar una deuda a su vencimiento en un lugar determinado a favor de quien resulte su legítimo tenedor, se ajusta a las formalidades que establece la ley;

- **Pagaré:** título-valor que constituye un reconocimiento de deuda por escrito o promesa de pago de una suma de dinero, hecha a la persona del acreedor.

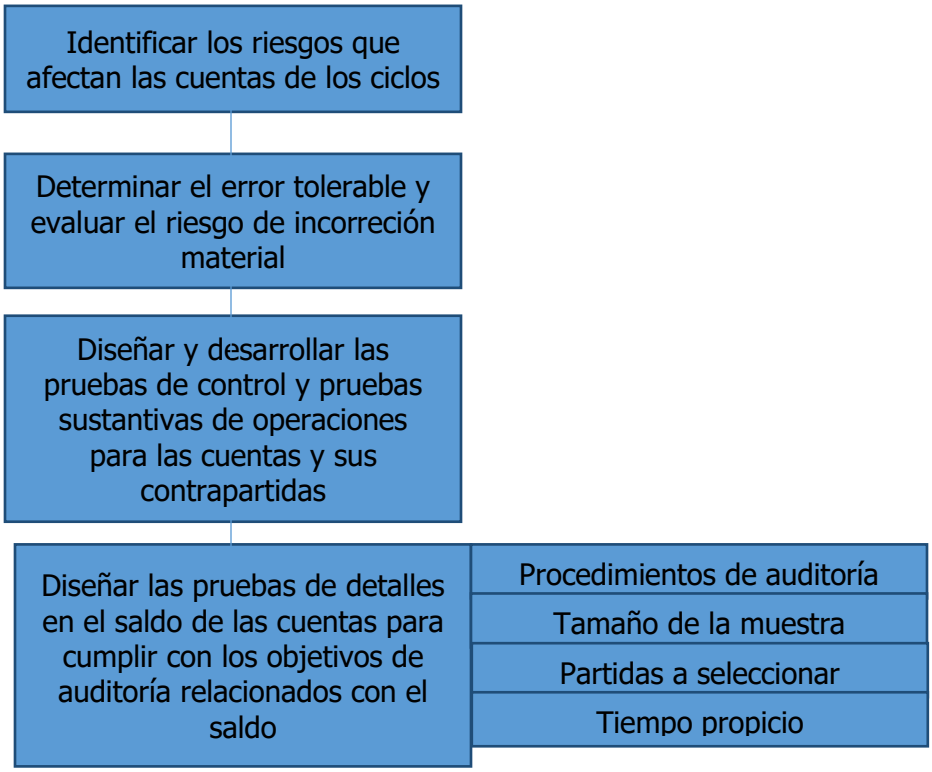
De la contratación económica:

- **Contratos de compraventa**: el vendedor se obliga a transmitir en propiedad determinados bienes al comprador y este se obliga a recibirlos y a pagar por ellos un precio en dinero. Los tipos de contratos pueden ser:
  - ***contrato de suministro***, el suministrador se obliga a entregar, de un modo periódico o continuo, determinadas mercancías y el cliente a recibirlas y a pagar su precio en los plazos acordados.
  - ***contrato de permuta***, las Partes convienen en cambiar la propiedad de un bien por la de otro.
  - ***contrato de donación***, el donante se obliga a trasmitir gratuitamente la propiedad de un bien al donatario, quien lo acepta.
  - ***contrato de depósito***, el depositario se obliga a recibir, guardar, custodiar, conservar y devolver en el plazo acordado, determinadas mercancías o bienes que le confía el depositante mediante el pago de una retribución.
  - ***contratos de prestación de servicios*** aquellos en los que la ejecución de su objeto genere una gestión o encargo y su consiguiente resultado. La razón del contrato es crear obligaciones de diligencia, de resultado o ambas inclusive. El contrato de prestación de servicios puede tener carácter técnico, económico, industrial, comercial o cualquier otro de naturaleza análoga.
  - ***contrato de agencia***, el agente se obliga a nombre y por cuenta del principal, a promover de forma estable o continuada o a mediar para su celebración, actos u operaciones de comercio, mediante el pago de una retribución por su gestión en un ámbito territorial o zona determinada.
  - ***contrato de comisión***, aquel mediante el cual una Parte denominada comitente otorga un mandato a otra Parte denominada comisionista para que este se encargue de realizar cualquier acto de comercio; a cambio de una cuota de comisión.
  - ***contrato de consignación***, aquel mediante el cual una Parte de-nominada el consignador se obliga a entregar y consignar a la otra Parte que se denomina el

consignatario, bienes muebles que serán liquidados una vez que el consignatario los consuma o los comercialice según sea el caso.

- ***contrato de comodato***, el comodante se obliga a ceder gratuitamente al comodatario, el uso de un bien no consumible y este a devolverlo una vez finalizado el contrato.
- ***contrato de arrendamiento***, el arrendador se obliga a ceder al arrendatario el goce o uso de un bien por un tiempo determinado a cambio de un precio cierto que este último se obliga a pagar. Los bienes consumibles no pueden ser objeto de este contrato.
- ***contrato de leasing***, una Parte denominada arrendador se obliga frente al usuario (arrendatario) a ceder el uso y disfrute de un bien por un plazo de tiempo determinado y este a pagar periódicamente por esa utilización un precio cierto en dinero. Las Partes pueden prever la opción de compra del bien objeto del contrato.
- ***contrato para la producción cooperada de bienes o para la prestación de servicios***, aquel que se concierta con el propósito de desarrollar una determinada producción de bienes o prestación de servicios; y en virtud del cual se suministran o financian -o ambas-, tecnología, materias primas, equipamiento, productos semielaborados, y asistencia técnica, a cambio del pago del precio que se pacta por cada uno de estos conceptos, a partir de la comercialización de la producción o del servicio.
- ***contrato de administración productiva o de servicios***, es aquel por el cual se concierta la administración de líneas de producción, instalaciones productivas o de servicios, o de una Parte de las actividades que se realizan, por un período determinado, a cambio del pago que se acuerde, condicionado a los resultados de la gestión de administración realizada en correspondencia con los indicadores pactados.
- ***contrato de transporte*** se clasifica en: a) e cargas o de pasajeros por vías terrestres, que incluye el transporte ferroviario; b) de cargas o de pasajeros por vías marítimas, fluviales o lacustres; o c) de cargas o de pasajeros por vías aéreas.

3.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS.



Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", pág. 690.

3.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA.

GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL - 2006

LEY No. 113/2012 "DEL SISTEMA TRIBUTARIO".

DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013

RESOLUCIÓN No. 203/2014 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS "SISTEMA DE RELACIONES FINANCIERAS ENTRE LAS EMPRESAS ESTATALES Y LAS SOCIEDADES MERCANTILES DE CAPITAL CIEN POR CIENTO CUBANO"

PRUEBAS DE CONTROLES

1. En las **transacciones de cobros** se consideran los procedimientos de control interno siguientes:
   a. Custodia, control y archivo de los modelos Factura comercial en blanco y su numeración consecutiva;
   b. custodia y archivo del control de las facturas canceladas y definición de la(s) causa(s);
   c. registro oportuno de las facturas comerciales, cuyos envíos estén autorizados por la autoridad facultada;
   d. registro exacto de las devoluciones de ventas autorizadas por la autoridad facultada;
   e. custodia y archivo correcto de los expedientes de clientes contentivos de cada factura emitida y del cheque cobrado; así como de las reclamaciones aceptadas, así como evidencia documental de las gestiones de cobro;
   f. las tareas y responsabilidades relativas a las transacciones y hechos deben estar autorizadas, registradas y revisadas por personas diferentes, en los casos debidamente justificados; y
2. Están reconocidas y conciliadas periódicamente las facturas emitidas y los cobros efectuados según los datos contables con los de los clientes.
3. Las transacciones reportadas por deudor y tipo de moneda, están debidamente amparados por:
   a. El dictamen legal por el asesor jurídico del contrato compra-venta o de préstamos con los datos establecidos en la legislación vigente.
   b. los contratos o acuerdos de compra-venta o de préstamos, que contienen como mínimo los datos siguientes:
      i. código, denominación o razón social, domicilio legal; nombres, apellidos y cargos de quienes la representan;
      ii. cantidad, surtido, calidad, precios o tarifas unitarios de mercancías, importe y embalaje de las mercancías que lo requieren;
      iii. lugar de entrega de las mercancías y medios de transporte que se utilizarán para el traslado de ellas hacia el o los almacenes del comprador;
      iv. formas e instrumentos de pago;

v. los procedimientos a seguir en caso de diferencias en cantidad o calidad en lo acordado;
vi. tipo de interés aplicado por el crédito comercial o préstamo otorgado al cliente, de acuerdo con la legislación vigente; y
vii. identificación del dirigente, funcionario o trabajador autorizado para dar la conformidad escrita de la recepción de las mercancías y servicios que se reciben por el comprador.
viii. Calidad, requisitos técnicos, marcas de las mercancías; envase y embalaje a utilizar, atendiendo a las normas y costumbres internacionales y con los métodos y procedimientos a emplear para comprobarla.
ix. Términos y condiciones de la garantía comercial incluida la asistencia técnica y el alcance de los suministros.
x. Plazos de Garantía
xi. Cláusula de reclamaciones y solución de controversias, donde se especifique cómo proceder en caso de incumplimientos.
xii. Penalidades
xiii. Fuerza Mayor
xiv. Vigencia del contrato.
xv. Otras condiciones

c. las facturas comerciales correspondientes. Deben conciliarse los datos con los previstos en el contrato o acuerdo firmado entre las partes, tales como cantidad, precios o tarifas unitarios de mercancías, importe y personas autorizadas; y
d. la solicitud de compra o de servicio presentada por el cliente.
e. en caso de incumplimiento del contrato el pago de las sanciones pecuniarias establecidas (suma de dinero, porcentual u otro indicador en relación con el valor de la prestación), así como la existencia de contratos cancelados especificando las causas por cada uno de los contratos y monto.
f. se emitió un suplemento o nuevo contrato para la extinción o cancelación de los contratos.
g. el monto de los contratos suscritos se corresponde con el valor establecido para ello en el Presupuesto o en el Plan Económico aprobados

4. Los instrumentos de cobros utilizados en las transacciones cumplen los rangos siguientes:

	RANGOS DE VALORES EXPRESADOS EN PESOS CUBANOS		
	hasta 500	más 500 hasta 100 000	más 100 000
Dinero efectivo	X		
Tarjeta débito o crédito	X	X	
Cheque nominativo	X	X	
Cheque certificado		X	X
Cheque de gerencia	X	X	X
Cheque voucher	X	X	
Transferencia bancaria	X	X	X
Pagaré		X	X
Pagaré Avalado			X
Letra de cambio		X	X
Letra de cambio avalada			X
Carta de crédito local			X

	RANGOS DE VALORES EXPRESADOS EN PESOS CONVERTIBLES O SU EQUIVALENTE EN MONEDA LIBREMENTE CONVERTIBLE		
	hasta 500	más 500 hasta 10 000	más 10 000
Dinero efectivo	X		
Tarjeta débito o crédito	X	X	
Cheque nominativo	X	X	
Cheque certificado		X	X
Cheque de gerencia	X	X	X
Cheque voucher	X	X	
Transferencia bancaria	X	X	X
Pagaré		X	X
Pagaré Avalado			X
Letra de cambio		X	X
Letra de cambio avalada			X
Carta de crédito local			X

5. Las transacciones relacionadas con las cuentas del Adeudos del Presupuesto o del órgano u organismo son reales y están amparadas en los documentos correspondientes relacionados con los conceptos de impuestos, contribuciones y de pagos por concepto de seguridad social a corto plazo, pendientes de reintegrar.

6. Son legítimas las transacciones por los ingresos acumulados por cobrar al cierre del ejercicio económico anterior al período de la auditoría, a través del seguimiento de las transacciones que le dieron origen.
7. Las transacciones por deudor en las Cuentas por cobrar diversas están amparados en la documentación correspondiente, de acuerdo con la legislación financiera vigente, y que las transacciones se refieren a importes pendientes de cobro no relacionados con las actividades fundamentales de la entidad, tales como, entre otras, las siguientes:
   a. ventas de activos fijos tangibles y de inventarios, debidamente autorizados;
   b. indemnizaciones aceptadas por incumplimientos de contratos;
   c. adeudos de los trabajadores por los conceptos previstos en la legislación financiera aplicable (salarios no reclamados, aplicación de la responsabilidad material, entre otros); y
   d. reclamaciones a suministradores con la información establecida en la legislación vigente.
8. Son razonables las transacciones reportadas por las cuentas y documentos por cobrar en litigio, a través de la conciliación con los documentos legales y de otro tipo que sustentan las demandas ante los tribunales competentes. Debe solicitarse una certificación en la Asesoría Jurídica de la entidad que avale la legitimidad de las operaciones revisadas.
9. Las transacciones de los clientes que reporta la cuenta Cobros anticipados se corresponden con el efectivo recibido de los clientes, sin que haya mediado la contraprestación del servicio o la entrega del producto o mercancía, o pertenezca a cobros planificados efectuados durante el período objeto de auditoría. En ambos casos debe constar el contrato o acuerdo entre las partes. Debe hacerse un seguimiento del cumplimiento o no del fin al que estaba destinado el cobro anticipado acordado entre las partes objeto de la auditoría.
10. Es correcto el procedimiento de cálculo aprobado por la dirección de la entidad auditada para el cálculo de la provisión obligatoria para cuentas incobrables con cargo a los gastos financieros. Verificar que en la utilización de la provisión para cuentas incobrables consideradas como gasto deducible al cierre del ejercicio económico anterior, ha concurrido alguna de las circunstancias siguientes:

a. conste legalmente que el deudor se haya extinguido o fallecido y no existan sucesores reconocidos o, en su caso, bienes y derechos a su nombre;
b. el deudor no tenga bienes embargables y así se demuestre con las actuaciones legales efectuadas; o
c. se compruebe que el deudor no puede pagar sus cuentas y sus obligaciones sobrepasan el valor justo de mercado de sus activos.

11. Preparar el Papel de Trabajo Confirmaciones de Cuentas por Cobrar, que incluya las transacciones seleccionadas por el auditor, de acuerdo con el método de selección de muestra utilizado.
12. Preparar el Papel de Trabajo Cuentas por cobrar por edades ajustado y el cálculo de la provisión para cuentas incobrables, de acuerdo con los términos acordados en los contratos de compraventa con los clientes al cierre del período auditado.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las **cuentas, subcuentas y análisis** relacionados con los cobros y la suma de las subcuentas (y análisis en los casos que corresponda) coincide con el saldo de la cuenta control. Preparar el *Papel de Trabajo Análisis de la cuenta* que corresponda.
2. Comprobar que se corresponden los **saldos** con los reflejados en los estados de Situación y del Flujo de Efectivo. Analizar en caso de existir diferencias las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
3. Verificar que los **débitos y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
4. Comprobar que los efectos y cuentas por cobrar se valoran a su valor nominal, actualizado dicho valor, en el caso de los Efectos a Corto Plazo, por el importe de los efectos descontados y por la provisión correspondiente al estimado de los efectos incobrables, de autorizarse su creación.
5. Verificar que se afecta el resultado del ejercicio económico por el importe por aumento o disminución de la citada provisión por la pérdida estimada.

6. Comprobar que las Cuentas por Cobrar su valor es actualizado por la provisión de valuación correspondiente al estimado de las cuentas incobrables, formando parte del resultado del ejercicio económico la variación de la citada provisión.
7. Verificar que las Cuentas y Efectos por Cobrar en moneda extranjera se valuarán al tipo de cambio vigente al momento de su origen y al vigente en la fecha de cierre del ejercicio. Cuando esto signifique una disminución del valor pactado originalmente, la pérdida afectará el resultado del ejercicio económico.
8. Comprobar que los Efectos y Cuentas por Cobrar a Corto Plazo corresponden a aquellos cuyos vencimientos se proyecten dentro de los doce meses a partir de la concertación de la operación que les dio origen, mientras los que venzan después de los doce meses de originada la transacción, se expondrán comoEfectos y Cuentas por Cobrar a Largo Plazo. Verificar que se reclasifican al cierre del ejercicio económico los que vencerán en el ejercicio próximo, trasladándose a Efectos y Cuentas por Cobrar a Corto Plazo.
9. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas siendo:

Efectos y Cuentas por Cobrar.

Valoración

21. Los Efectos y Cuentas por Cobrar se valoran a su valor nominal, actualizado dicho valor, en el caso de los Efectos a Corto Plazo, por el importe de los efectos descontados y por la provisión correspondiente al estimado de los efectos incobrables, de autorizarse su creación.
22. El importe por aumento o disminución de la citada provisión por la pérdida estimada, afectará el resultado del ejercicio económico.
23. En las Cuentas por Cobrar su valor es actualizado por la provisión de valuación correspondiente al estimado de las cuentas incobrables, formando parte del resultado del ejercicio económico la variación de la citada provisión.
24. Las Cuentas y Efectos por Cobrar en moneda extranjera se valuarán al tipo de cambio vigente al momento de su origen y al vigente en la fecha de cierre del ejercicio. Cuando esto signifique una disminución del valor pactado originalmente, la pérdida afectará el resultado del ejercicio económico.

Exposición

25. Se expondrán como Efectos y Cuentas por Cobrar a Corto Plazo aquellos cuyos vencimientos se proyecten dentro de los doce meses a partir de la concertación de la operación que les dio origen. Los que venzan después de los doce meses de originada la transacción, se expondrán como Efectos y Cuentas por Cobrar a Largo Plazo, debiendo reclasificarse al cierre del ejercicio económico los que vencerán en el ejercicio próximo, trasladándose a Efectos y Cuentas por Cobrar a Corto Plazo.
26. Al presentarse en el Activo del Estado de Situación se presentará su importe total, deduciéndosele los importes de las Provisiones para Efectos y Cuentas Incobrables no utilizados.
27. Asimismo los Efectos y las Cuentas por Cobrar en moneda extranjera pueden analizarse en subcuentas o análisis complementarios.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS SUSTANTIVOS.

Ciclo de cobros: expresa en días el período que transita como promedio desde la entrega de los productos o servicios hasta su cobro y debe ser inferior al ciclo de pagos contratado, ya que de lo contrario, la empresa tendrá problemas con sus pagos inmediatos, para lo cual debe tenerse en cuenta lo pactado según contratos.

$$\text{CICLO DE COBROS} = \frac{\text{CUENTAS Y EFECTOS POR COBRAR} * \text{INTERVALO DE TIEMPO}}{\text{VENTAS}}$$

La variable "Intervalo de tiempo" tomará el valor que corresponda según el período de tiempo para el cual se están calculando, es decir, si el análisis se efectúa con las cifras de un mes, se multiplica por 30 días, si fuese por un año, 360 días y así según corresponda.

Plazo de cobros: indica el número de días que se tarda en cobrar a los clientes. Cuanto menor sea este indicador, más favorable es para la gestión de cobros de la entidad. Este indicador complementa el análisis por edades de las cuentas incluidas en el Ciclo de Cobros que debe elaborar el auditor o solicitar a la entidad.

PLAZO DE COBROS =

(CUENTAS Y EFECTOS POR COBRAR A CORTO PLAZO) * 360 DÍAS

VENTAS

Morosidad puntual: implica un análisis por cliente, fecha y forma de cobro que permita definir las ventas no cobradas al cierre del período de auditoría, según lo establecido en el contrato de compra – venta firmado entre las partes. Debe ser lo más reducido posible.

CUENTAS Y EFECTOS POR COBRAR A CORTO PLAZO NO COBRADOS

VENTAS CUYA FECHA DE COBRO VENCE EN EL PERÍODO

Insolvencias definitivas: Debe ser lo más reducido posible. Debe compararse con las provisiones para cuentas incobrables reportada en el Estado de Situación o Balance General.

CUENTAS INCOBRABLES DEFINITIVOS DEL PERÍODO/VENTAS

3.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE COBROS.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las operaciones relacionadas con los cobros; así como un adecuado control en materia de contratación económica.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte**: las operaciones de cobros han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades**: las cantidades han sido presentadas con exactitud, de acuerdo con la documentación primaria que la sustenta.
3. **Existencia**: los saldos de las cuentas por cobrar a corto y largo plazo representan correctamente los derechos de la empresa, debidamente clasificados y contabilizados.

4. **Valuación y propiedad**: los derechos de cobro están presentados por su valor nominal, en concordancia con los contratos de compraventa firmados con los clientes deudores.
5. **Revelación y presentación**: los derechos de cobro están descritos y clasificados en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBAS DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
CORTE	Las facturas de ventas están prenumeradas y son emitidas a través del sistema automatizado de facturación.	Las **transacciones** reportadas por deudor y tipo de moneda, están debidamente amparadas por las facturas comerciales correspondientes. Deben conciliarse los datos con lo previsto en el contrato de compraventa firmado entre las partes, tales como cantidad, precios de mercancías, importe y personas autorizadas.	Existen tres facturas de ventas con diferencia de menos por 1000 unidades entre la cantidad total contratada y la facturada, que representan el 20% del total de las facturas de venta incluidas en la muestra revisada. **(DESVIACIÓN)**	Verificar que los débitos **y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes. **(INCORRECCIÓN)** Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas. **(INCORRECCIÓN)**
EXACTITUD EN LAS OPERACIONES	Existe un listado de precios actualizado y diferenciado por tipo de cliente accesible	Ídem al anterior.	Constan seis facturas de ventas con diferencia de más por 6534.25 pesos debido a la manipulación	

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBAS DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
	desde el sistema automatizado de facturación.		inadecuada de los precios de venta en el sistema automatizado por parte del facturador. Este importe representa el 40% del importe total de las facturas de venta incluidas en la muestra revisada. **(DESVIACIÓN)**	
EXISTENCIA	La aprobación del otorgamiento del crédito comercial a 90 días lo aprueba el Comité de Contratación, adscrito al Consejo de Dirección.	Son razonables las **transacciones** reportadas por las cuentas y documentos por cobrar en litigio, a través de la conciliación con los documentos legales y de otro tipo que sustentan las demandas ante los tribunales competentes. Debe solicitarse una certificación	En el Papel de Trabajo Análisis de los efectos por cobrar por edades se evidencian cinco clientes con letras de cambio pendientes de cobro por más de 90 días por un importe total de 20362.58 pesos, de las que no consta aprobación del Comité de Contratación. Representan	

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBAS DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
		en la Asesoría Jurídica de la entidad que avale la legitimidad de las operaciones revisadas.	el 5% del importe total revisado. **(DESVIACIÓN)**	
VALUACIÓN Y PROPIEDAD	Los créditos comerciales otorgados a más de 360 días se deben considerar como derechos de cobro a largo plazo y reclasificarse al cierre de cada ejercicio económico anual (diciembre31).	Las **transacciones** reportadas por deudor y tipo de moneda, está debidamente amparados por el contrato de compraventa donde se definen las formas e instrumentos de pago; así como el tipo de interés aplicado por el crédito comercial al cliente, de acuerdo con la legislación vigente.	Existen cinco facturas de venta de tres clientes por un importe total de 185965.33 pesos que no fueron reclasificadas al cierre del 31 de diciembre del 20XX, que representan el 33% del importe total revisado. **(DESVIACIÓN)**	Verificar que los débitos **y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes. **(INCORRECCIÓN)** Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas. **(INCORRECCIÓN)**
REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN	Conciliaciones mensuales con los clientes, priorizando los más morosos en	(…) Verificar la utilización de la provisión para cuentas incobrables consideradas como gasto deducible al	Se verifica la no existencia de conciliaciones previas en seis facturas que corresponden a cuatro	

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBAS DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
	el último mes.	cierre del ejercicio económico anterior. Preparar el *Papel de Trabajo Confirmaciones de Cuentas por Cobrar*, que incluya las **transacciones** seleccionadas por el auditor, de acuerdo con el método de selección de muestra utilizado. Preparar el *Papel de Trabajo Cuentas por cobrar por edades*, de acuerdo con los términos acordados en los contratos de compraventa con los clientes al cierre del período auditado.	clientes por un importe total de 6525.39 pesos, clasificadas como incobrables sin previo tratamiento judicial. Este hecho no se revela en las notas a los estados financieros preparados por la dirección de la entidad auditada. **(DESVIACIÓN)**	

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

3.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO.

3.5.1. PAPEL DE TRABAJO "CONFIRMACIONES DE CUENTAS POR COBRAR".

A. CONFIRMACIÓN DETALLADA DE LAS CUENTAS POR COBRAR:

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE COBROS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DE LA CONFIRMACIÓN DE LAS CUENTAS POR COBRAR.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor	

NOMBRE DEL CLIENTE	**FACTURA No.**	**SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA**	**SEGÚN LA ENTIDAD CLIENTE CONFIRMADA POR EL AUDITOR**	**DIFERENCIAS**
CLIENTE XXX				
DATOS DE USO OBLIGATORIO				
DATOS DEL CLIENTE:				
1. Nombre, dirección y código ONEI del cliente				
2. Número de inscripción en el Registro Central Comercial				
3. Números de las cuentas bancarias por tipo de moneda autorizadas del cliente.				
4. Número de Identificación				

NOMBRE DEL CLIENTE	FACTURA No.	SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA	SEGÚN LA ENTIDAD CLIENTE CONFIRMADA POR EL AUDITOR	DIFERENCIAS
tributaria (NIT) del cliente, en los casos que proceda.				
DATOS DEL PRODUCTO O SERVICIO:				
1. Código				
2. Descripción				
3. Unidad de medida				
4. Cantidad				
5. Precio unitario				
6. Importe total				
DATOS DE LOS RESPONSABLES IMPLICADOS				
1. Nombre y apellidos del que entrega				
2. Fecha de entrega				
3. Firma				
4. Nombre y apellidos del que recibe				
5. Fecha de recepción				

NOMBRE DEL CLIENTE	FACTURA No.	SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA	SEGÚN LA ENTIDAD CLIENTE CONFIRMADA POR EL AUDITOR	DIFERENCIAS
6. No. Carnet de identidad				
7. Firma				
8. Nombre y apellidos del transportista				
9. No. Carnet de identidad				
10. No. de licencia de conducción				
11. Chapa del vehículo				
12. No. de carta de porte, cuando corresponde				
13. No. de casilla de ferrocarril, cuando corresponde				
14. Fecha de recepción del transportista				
15. Firma				
16. Fecha de anotación				
17. Firma del que contabiliza la factura y la anota en el control de inventarios				
18. Fecha de emisión de la				

NOMBRE DEL CLIENTE	FACTURA No.	SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA	SEGÚN LA ENTIDAD CLIENTE CONFIRMADA POR EL AUDITOR	DIFERENCIAS
factura				
19. Firma del facturador				

Nombres y apellidos del auditor: _____

Firma: _____

Nombres y apellidos (entidad cliente confirmada): _____

Cargo: _____

Firma: _____

B. CONFIRMACIÓN POSITIVA DE LAS CUENTAS POR COBRAR:

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE COBROS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DE LA CONFIRMACIÓN DE LAS CUENTAS POR COBRAR.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor	

Empresa XXX
Calle 18, No. 1416. La Habana. Cuba
La Habana, 15 de enero de 20X2.
Cliente 1111
Dirección: Paseo No. 258, La Habana, Cuba.

Director
Cliente 1111

Favor confirmar directamente a nuestros auditores

AUDIT S.A ,
calle Rosa, No. 25896,
La Habana, Cuba

Que el saldo de su cuenta por pagar a nosotros está correcto como se muestra más adelante y en estado de cuenta anexo al 31 de diciembre de 20X1. Si la cantidad no está de acuerdo con sus registros a esa fecha, por favor proporcione cualquier información que ayude a nuestros auditores en la conciliación de la diferencia.
Su rápida devolución de esta forma en el sobre incluido con estampilla es esencial para la terminación a la auditoría de nuestros estados financieros y será apreciada.

M. Pérez
Director de Contabilidad y Finanzas
Empresa XXX

ESTA NO ES UNA SOLICITUD PARA EL PAGO,
SINO SIMPLEMENTE PARA LA CONFIRMACIÓN DE SU CUENTA.

El estado de nuestra cuenta muestra un saldo de 24,689.32 pesos a favor de la Empresa XXX, al 31 de diciembre de 20X1, el cual es correcto, excepto por la anotación siguiente:
Fecha: <u>16 de enero de 20X1 Factura de venta No. XXX-2589</u>

N. Rodríguez
Director Financiero Cliente 1111

C. CONFIRMACIÓN NEGATIVA DE LAS CUENTAS POR COBRAR:

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE COBROS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DE LA CONFIRMACIÓN DE LAS CUENTAS POR COBRAR.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor	

Empresa XXX

Calle 18, No. 1416. La Habana. Cuba

La Habana, 15 de enero de 20X2.

Cliente 1111

Dirección: Paseo No. 258, La Habana, Cuba.

Director

Cliente 1111

Por favor examine esta estado de cuentas cuidadosamente. Si éste no concuerda con sus registros, por favor reporte las diferencias a nuestros auditores:

AUDIT S.A ,

calle Rosa, No. 25896,

La Habana, Cuba

Para su conveniencia se incluye un sobre de respuesta de negocios que no requiere estampilla.

3.5.2. PAPEL DE TRABAJO "CUENTAS POR COBRAR POR EDADESAJUSTADO Y EL CÁLCULO DE LA PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES"

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE COBROS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DEL ANÁLISIS POR EDADES DE LAS CUENTAS POR COBRAR AJUSTADO Y EL CÁLCULO DE LA PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor	

Clientes	Fecha Factura	Fecha Vencimiento	Importe	En fecha	Vencidas			
					0-30	31 - 60	61 - 90	Más de 90
Total general								
Provisión para Cuentas Incobrables								

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 3.1 a 3.7.**

TEMA IV AUDITORÍA DE PAGOS, NÓMINAS Y OTRAS PRESTACIONES.

4.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

RESOLUCIÓN No. 11/2007 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PONER EN VIGOR LOS DATOS DE USO OBLIGATORIO QUE SE TENDRÁN EN CUENTA AL MOMENTO DE DISEÑAR LOS MODELOS DEL SUBSISTEMA DE INVENTARIOS."

RESOLUCIÓN No. 13/2007 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PONER EN VIGOR LOS DATOS DE USO OBLIGATORIO QUE SE TENDRÁN EN CUENTA AL MOMENTO DE DISEÑAR LOS MODELOS DEL SUBSISTEMA DE NÓMINAS."

RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

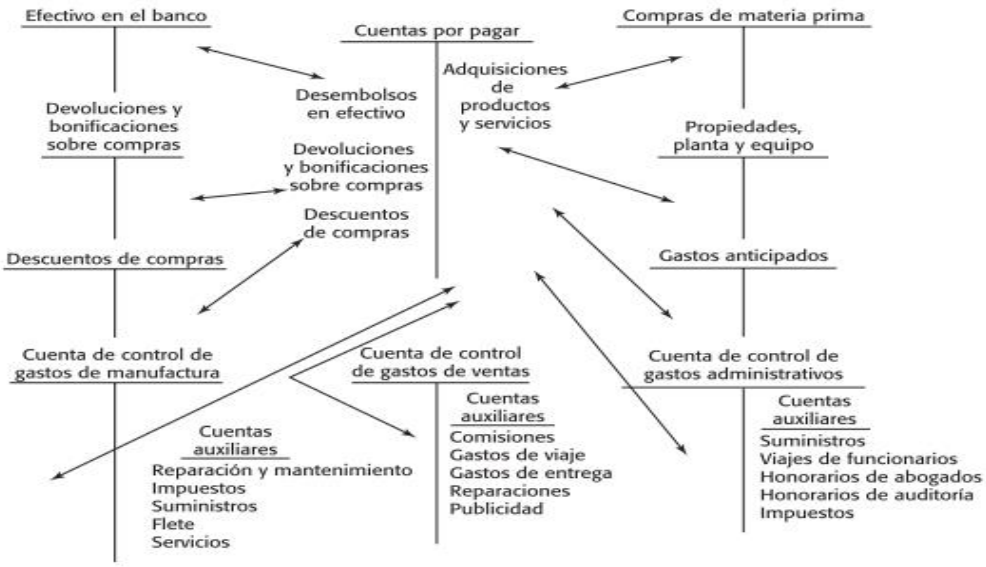
RESOLUCIÓN No. 101/2011 DEL BANCO CENTRAL DE CUBA. "NORMAS BANCARIAS DE COBROS Y PAGOS".

DECRETO No. 283/2009 "REGLAMENTO DE LA LEY DE SEGURIDAD SOCIAL".

RESOLUCIÓN No. 17/2014 DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL "REGLAMENTO GENERAL SOBRE LAS FORMAS Y SISTEMAS DE PAGO".

4.1.1. PAGOS

FIGURA 19-1 **Cuentas en el ciclo de adquisición y pago**



AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL. 11ra EDICIÓN. ALVIN A. ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY. Página 583.

ACTIVOS

PAGOS POR CUENTA DE TERCEROS

Se registran en estas cuentas el importe de los pagos realizados por las entidades a cuenta de terceros según la legislación vigente. Debe analizarse por clientes, considerando cada documento emitido y cobrado.

Se debitan por las Facturas o Certificaciones recibidas por las entidades y se acreditan al refacturarse a terceros, por cancelaciones, los declarados en proceso de litigio y de protesto.

PAGOS ANTICIPADOS A SUMINISTRADORES

Se registran en estas cuentas el importe de los pagos efectuados a los proveedores por la recepción futura de los productos o mercancías, así como por la aceptación posterior de los trabajos o servicios, en virtud de los contratos suscritos o pactos aceptados.

Se debitan por los pagos anticipados efectuados y se acreditan por el importe de los productos, mercancías y servicios recibidos, así como por los reintegros por pagos en exceso. Se analiza por subcuentas de uso obligatorio y por proveedores.

CRÉDITOS DOCUMENTARIOS

Representa el importe total de las Cartas de Créditos emitidas y comprometidas con bancos a ser utilizadas como medios de pagos que liquidan deudas de carácter comercial, que pueden actuar como mecanismo de financiación del comercio y que aseguran el cobro al incorporar garantías bancarias, las cuales están sujetas a las regulaciones vigentes establecidas por la cámara de comercio internacional, mediante el cual un banco (Banco emisor) obrando por solicitud y conformidad con las instrucciones de un cliente (ordenante) emite su compromiso de pago a favor de un tercero (beneficiario) contra la presentación de documentos conformes a los términos del crédito.

Se debitan por el cargo realizado por el Banco, donde se minora la cuenta bancaria de la entidad por el monto de la Carta de Crédito emitida y se acreditan por el valor negociado pagado de los documentos recibidos que amparan mercancías o servicios recibidos, así como por la cancelación del instrumento bancario y por la liberación de los saldos no utilizados y vencidos en el crédito.

En el caso en que el Banco emita la Carta de Crédito y no efectúe el cargo por el monto de ésta en la cuenta del cliente, hasta el momento del pago de los documentos que evidencian la entrega de mercancía o servicios recibidos, se procederá a registrar el instrumento en Cuentas Memorando o de Orden.

Se analiza por Banco, por Carta de Crédito y por beneficiario.

GASTOS DIFERIDOS A CORTO PLAZO

Representan desembolsos y gastos pagados por adelantado, que deben ser absorbidos en partes alícuotas por los costos o gastos de períodos posteriores, no superiores a un año.

Incluyen entre otros: seguros, alquileres, intereses, licencias de uso de aplicaciones informáticas, suscripciones de periódicos y revistas, impuestos, trabajos preparatorios para la producción masiva o en serie de nuevos tipos de productos y reparaciones corrientes de las plantas y equipos en períodos no uniformes. Incluye el importe del

componente Otros de las inversiones que no se transfiere al valor del Activo Fijo Tangible según legislación financiera vigente.

El importe de los gastos que se cargan en estas cuentas debe analizarse por los elementos establecidos en los Sistemas de Costo.

Se debitan por los gastos en que se incurren y se acreditan por la proporción que se incluye en los gastos o costos de períodos posteriores.

GASTOS DIFERIDOS A LARGO PLAZO

Representan las erogaciones por gastos, imputables a futuros períodos económicos. Estos activos deben ser absorbidos por los costos o gastos, en períodos superiores a un año.

Se incluyen los gastos por concepto de licencias de uso de aplicaciones informática, los asociados al proceso inversionista que no están destinados a incorporarse al valor de una planta o equipo específico y los de proyectos o procesos inversionistas que se descontinúan por causas imputables a la entidad.

Incluyen entre otros, gastos de desarrollo o investigación, costos de proyectos experimentales no terminados y descontinuados, gastos de organización, descuentos en bonos y gastos de emisión de éstos, comisiones y gastos por ventas de acciones de capital, etc.

El importe de los gastos correspondientes a operaciones corrientes que se cargan a estas cuentas.

Se debitan por los gastos de operaciones corrientes en que se incurren y por los gastos de inversiones materiales que se les traspasan y se acreditan por la proporción que se incluye en los gastos o costos de períodos posteriores o contra la cuenta de Inversión Estatal, en el caso de los procedentes de inversiones materiales, al aportarse su amortización.

DEPÓSITOS Y FIANZAS

En estas cuentas se registran los importes depositados por concepto de garantías o de fianzas legales, hasta la elaboración de los procesos judiciales. Se deberá analizar por deudores.

Se debitan al efectuarse el depósito de los importes y se acreditan al aplicarse por el receptor a cobros de servicios o daños, de acuerdo con los contratos suscritos o realizarse el reintegro de los importes depositados en entidades judiciales.

PASIVOS

EFECTOS POR PAGAR A CORTO PLAZO

Constituyen obligaciones formales respaldadas por documentos de crédito con carácter legal, emitidos por los compradores dentro de los términos vigentes, que no les permitan perder su respaldo legal, desglosado por suministradores, tipos de monedas y edades.

Comprenden, entre otros, las letras de cambio y los pagarés recibidos y aceptados de suministradores.

Se acreditan por los documentos aceptados y se debitan por los pagos de los documentos señalados. Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

CUENTAS POR PAGAR A CORTO PLAZO

Representan los importes pendientes de pago a proveedores por operaciones corrientes, por la recepción o aceptación de las mercancías, materiales, servicios recibidos, incluyendo los asociados a la actividad de seguros, etc., debiéndose analizar por subcuentas obligatorias por proveedores y por cada documento recibido o elaborado y pagado.

Se acreditan por las obligaciones contraídas al efectuar las compras de productos o la recepción de los servicios y se debitan por el importe de los pagos efectuados.

DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES POR PAGAR

Comprenden, al cierre de cada período contable, los importes que se encuentran en proceso de pago por concepto de dividendos declarados de inversiones financieras representadas por acciones o beneficios por ser partes en contrato de asociación económica internacional. Comprende las utilidades que la Asamblea General de Cooperativistas decide distribuir a éstos y se encuentren pendiente de pago, a posteriori del cierre del período contable.

Se acreditan por la declaración de los dividendos pendientes de pago, por las Utilidades a distribuir a cooperativistas y se debitan por el pago de éstos.

DEPÓSITOS RECIBIDOS

Representan los importes recibidos por concepto de garantía y aquellos destinados a efectuar pagos por cuenta del depositante.

No comprenden los cobros recibidos de los clientes por la entrega futura de servicios, productos o mercancías, en virtud de contratos suscritos al efecto.

Se acreditan por los importes recibidos en depósito y se debitan por el reintegro de éstos o su aplicación a daños de bienes de la entidad.

OBLIGACIONES CON EL PRESUPUESTO DEL ESTADO

Representan los importes pendientes de aportar directamente al Presupuesto del Estado, de acuerdo con las regulaciones financieras vigentes.

Comprenden, entre otros, obligaciones por impuestos y contribuciones, así como importes pendientes de aportar por concepto de documentación preparatoria de inversiones materiales y otros aportes previstos en la legislación financiera vigente.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio correspondiéndose con la sección del Clasificador de Recursos Financieros.

Se acreditan por los importes pendientes de aportar al Presupuesto del Estado y se debitan por el pago de las obligaciones contraídas.

OBLIGACIONES CON EL ÓRGANO U ORGANISMO

Representan los importes pendientes de transferir directamente a los órganos, organismos o uniones, a los que se subordina la entidad, de acuerdo a las regulaciones financieras vigentes.

Comprenden al final del período contable, los importes pendientes de transferir por concepto de utilidades por las unidades, en los casos en que se liquiden las utilidades centralizadamente.

Se acreditan por los importes pendientes de transferir y se debitan por las transferencias efectuadas.

NÓMINAS POR PAGAR

Comprenden los importes que se acumulan a pagar a los trabajadores por concepto de salarios, vacaciones y estipendios autorizados a pagar, por los subsidios de seguridad social a corto plazo, en los casos de los que están acogidos a los beneficios de la misma, y por los salarios no reclamados.

Se acreditan por las acumulaciones de las nóminas a pagar y se debitan por el pago de éstas y por los salarios no reclamados.

RETENCIONES POR PAGAR

Se registran en estas cuentas los importes de las retenciones efectuadas a partir de los salarios a los trabajadores, en virtud de las disposiciones legales establecidas.

Comprenden entre otras: pensiones alimenticias, pagos por la vivienda, créditos personales otorgados por el Banco, embargos judiciales.

Se acreditan por las retenciones efectuadas y se debitan por el pago a las entidades o beneficiarios de las mismas.

PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTRAS OPERACIONES CREDITICIAS POR PAGAR

Comprenden los importes de los préstamos obtenidos, que recibe la entidad. Incluye las obligaciones contraídas por pignoraciones de inventarios o factoraje de cuentas por cobrar, préstamos de la Reserva Estatal y otras operaciones por pagar según la legislación financiera vigente. Debe analizarse por acreedores y por contrato.

Se acreditan por los préstamos recibidos y se debitan por las liquidaciones totales o parciales de los préstamos.

GASTOS ACUMULADOS POR PAGAR

Comprenden, al final del ejercicio contable, los gastos incurridos que se encuentran en proceso de pago e incluyen conceptos tales como: rentas, intereses, igualas, comisiones de ventas o cobros, fletes, almacenaje, primas de seguros, servicio de energía, teléfono, gas, agua, etc.

Se acreditan por la acumulación real o estimada razonablemente de los gastos incurridos en el período, pendientes de pago y se debitan por los pagos efectuados.

PROVISIÓN PARA VACACIONES

Comprende los importes acumulados sobre los salarios devengados por los trabajadores, para el pago de las vacaciones, de acuerdo con las disposiciones vigentes (9.09%).

Se acreditan por la acumulación de vacaciones y se debitan por los importes pagados al disfrutarse éstas por los trabajadores.

PROVISIÓN PARA PAGOS DE LOS SUBSIDIOS DE SEGURIDAD SOCIAL A CORTO PLAZO

En esta cuenta se registra la acumulación de los importes destinados a financiar los pagos de los subsidios de la seguridad social a corto plazo que la Ley del Presupuesto anual deja a disposición de las entidades.

Se acreditan por los importes reservados y se debitan por los correspondientes al momento de pagar los subsidios de la seguridad social.

EFECTOS POR PAGAR A LARGO PLAZO

Se registran en estas cuentas los documentos de crédito emitidos por las entidades, comprometiéndose al pago de obligaciones de carácter mercantil, cuyos términos de vencimiento excedan al año. Debe analizarse por acreedores.

Se acreditan por las obligaciones contraídas formalizadas por documentos de créditos girados en períodos que excedan un año y se debitan por los pagos efectuados o la emisión de nuevos documentos a pagar, con vencimientos más aplazados, que sustituyen efectos girados anteriormente. Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

CUENTAS POR PAGAR A LARGO PLAZO

Se registran en estas cuentas los documentos de crédito emitidos por las entidades, comprometiéndose al pago de obligaciones de carácter mercantil, cuyos términos de vencimiento excedan al año. Debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio y por acreedores.

Se acreditan por las obligaciones contraídas formalizadas por facturas recibidas a pagar en períodos que excedan un año y se debitan por los pagos efectuados o la emisión de nuevos documentos a pagar, con vencimientos más aplazados.

PRÉSTAMOS RECIBIDOS POR PAGAR A LARGO PLAZO

Se registran en estas cuentas los préstamos recibidos por las entidades, comprometiéndose al pago de obligaciones de carácter mercantil, cuyos términos de vencimiento excedan al año. Debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio y por acreedores.

Se acreditan por las partidas a pagar en períodos que excedan un año y se debitan por los pagos efectuados o la emisión de nuevos documentos a pagar, con vencimientos más aplazados.

Al cierre del año se reclasifican al corto plazo la parte que corresponda.

OBLIGACIONES A LARGO PLAZO

Comprenden los compromisos de pagos adquiridos por la entidad con la finalidad de incrementar sus recursos operacionales, capital de trabajo o de saldar otra deuda con vencimiento más reciente, cuando no sea conveniente el incremento de aportaciones de Patrimonio. Debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio y por acreedores.

Se acreditan por las obligaciones contraídas con vencimiento superior al año, por conceptos tales como: Convenios de pagos por obligaciones con el presupuesto, préstamos adquiridos, hipotecas suscritas, etc., y se debitan por los pagos o liquidaciones efectuados. Al cierre del año se reclasifican al corto plazo la parte que corresponda.

CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS

Comprenden los importes pendientes de pago por concepto de: reclamaciones aceptadas, salarios no reclamados que se encuentran dentro del término establecido para su liquidación, indemnizaciones aceptadas a los clientes, arriendo de activos fijos a otras entidades y compra de activos fijos para desmantelar, operaciones de consignación de mercancías; las operaciones de compra – venta de monedas, entre otros. Se analiza por subcuentas de uso obligatorio y por acreedores.

Se acreditan por las obligaciones contraídas por los conceptos enunciados y se debitan por los pagos efectuados a los clientes y acreedores o por los Aportes al Presupuesto del Estado por los salarios no reclamados cuyo plazo de liquidación haya decursado, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

BONOS POR PAGAR

Comprende el importe de los Bonos por pagar al vencimiento.

Se acreditan por la emisión de los Bonos y se debitan por los Bonos liquidados al momento de su vencimiento, o por los Bonos Redimidos.

BONOS SUSCRITOS

Comprende el importe de los Bonos cuyos importes no se han liquidado totalmente.

Se acreditan al suscribirse la venta de Bonos con pago aplazado y se debitan al entregarse los bonos suscritos totalmente pagados.

4.1.2. DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA.

Modelos del subsistema de inventarios:

- **SC-2-01 Solicitud de compra**
- **SC-2-05 Informe de reclamación**
- **SC-2-12 Factura**
- **SC-2-18 Factura comercial**
- **SC-2-21 Pre-factura**

Modelos del subsistema de nóminas:

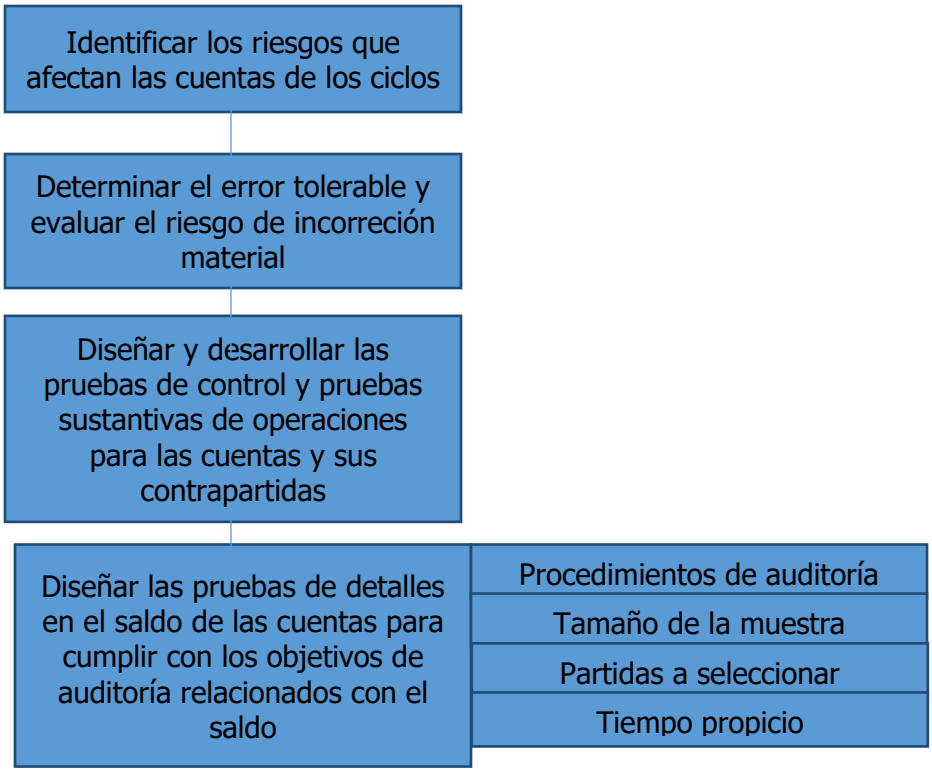
- **SC-4-01 Control de datos de nóminas**
- **SC-4-02 Movimiento de nóminas**
- **SC-4-03 Control de asistencia**
- **SC-4-04 Notificación de vacaciones, deducciones, licencias y subsidios**
- **SC-4-05 Prenómina**
- **SC-4-06 Nómina**
- **SC-4-07 Submayor de vacaciones**
- **SC-4-08 Registro de salarios y tiempo de servicios**
- **SC-4-09 Certificación de salarios y tiempo de servicios**
- **SC-4-10 Autorizo de cobro**

Instrumentos de pago y títulos de crédito:

- **Dinero efectivo:** billetes y monedas metálicas en circulación;

- **Transferencia bancaria:** la realiza el banco siguiendo instrucciones de su cliente. Mediante esta operación se debita la cuenta del cliente por la cantidad objeto de la transferencia y acredita la cuenta del beneficiario, o se cobra en la ventanilla de la institución bancaria;
- **Cheque nominativo:** mandato de pago en el que se consigna el beneficiario y no se permiten endosos. Mediante este instrumento se debita la cuenta del emisor del cheque y se acredita la cuenta del beneficiario, o se cobra en la ventanilla de la institución bancaria. Este cheque puede adoptar las modalidades de:
    - **Cheque certificado**: se certifica por el banco, debitando previamente los fondos en la cuenta del emisor, con lo que se convierte en una obligación para la institución bancaria. Se consignan las firmas autorizadas del banco;
    - **Cheque voucher**: se precisa el concepto del pago;
    - **Cheque de gerencia**: es emitido por una institución bancaria contra sus fondos;
- **Orden de cobro**: se utiliza para debitar regularmente cuentas según demanda del beneficiario de los fondos a extraer, previa autorización por una vez de los titulares de las mismas;
- **Tarjeta débito o crédito:** medio de pago electrónico utilizado en conjunción con sistemas de autorización y liquidación de las transacciones realizadas con su ayuda;
- **Carta de crédito local:** emitida y avisada por las instituciones bancarias cubanas. Se rige en su emisión y tramitación por las Reglas y Usos Uniformes para las Cartas de Créditos, emitidas por la Cámara Internacional de Comercio;
- **Letra de cambio:** título-valor que obliga a pagar una deuda a su vencimiento en un lugar determinado a favor de quien resulte su legítimo tenedor, se ajusta a las formalidades que establece la ley;
- **Pagaré:** título-valor que constituye un reconocimiento de deuda por escrito o promesa de pago de una suma de dinero, hecha a la persona del acreedor.

4.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS.



Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", pág. 690.

4.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA.

GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL – 2006

LEY No. 113/2012 "DEL SISTEMA TRIBUTARIO".

DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013

RESOLUCIÓN No. 203/2014 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS "SISTEMA DE RELACIONES FINANCIERAS ENTRE LAS EMPRESAS ESTATALES Y LAS SOCIEDADES MERCANTILES DE CAPITAL CIEN POR CIENTO CUBANO"

PRUEBAS DE CONTROLES

1. Verificar que en las **transacciones de pagos** se consideran los procedimientos de control interno siguientes:
   a. Confirmación de pagos con proveedores seleccionados, según lo establecido en la legislación vigente.
   b. Facturas de compras debidamente aprobadas por la autoridad facultada.
   c. Devoluciones y bonificaciones recibidas de los créditos comerciales aprobados por la autoridad facultada.
   d. Los saldos que muestran las cuentas por pagar están debidamente sustentados por las facturas comerciales realmente recibidas del proveedor.
   e. Pagos anticipados debidamente controlados y sustentados por los documentos correspondientes.
   f. Tratamiento aplicado a las reclamaciones a los proveedores por mercancías no recibidas.
   g. Custodia y archivo correcto de los expedientes de proveedores.
   h. Las tareas y responsabilidades relativas a las transacciones y hechos deben estar autorizadas, registradas y revisadas por personas diferentes, en los casos debidamente justificados.
2. Verificar que en las **transacciones de pagos de nóminas y otras prestaciones laborales** se consideran los procedimientos de control interno siguientes:
   a. Salarios y otras prestaciones laborales pagados acorde con lo previsto en la legislación laboral aplicable.
   b. Cálculo y registro exactos de la nómina (incluidas las retenciones a cobrar), de acuerdo con la legislación vigente y debidamente aprobados por la autoridad facultada.
   c. Acceso restringido a la información sobre los datos de la nómina sólo a los empleados y directivos autorizados.
   d. Controles adecuados relacionados con la notificación de vacaciones, subsidios y licencias.
   e. Las tareas y responsabilidades relativas a las transacciones y hechos deben estar autorizadas, registradas y revisadas por personas diferentes, en los casos debidamente justificados.

3. Comprobar, por pruebas, que las **transacciones** reportadas por acreedor y tipo de moneda, están debidamente amparados por:
   a. El dictamen legal por el asesor jurídico del contrato compra-venta o de préstamos con los datos establecidos en la legislación vigente.
   b. los *contratos o acuerdos de compra-venta o de préstamos*, que contienen como mínimo los datos siguientes:
      a. código, denominación o razón social, domicilio legal; nombres, apellidos y cargos de quienes la representan;
      b. cantidad, surtido, calidad, precios o tarifas unitarios de mercancías, importe y embalaje de las mercancías que lo requieren;
      c. lugar de entrega de las mercancías y medios de transporte que se utilizarán para el traslado de ellas hacia el o los almacenes del comprador;
      d. formas e instrumentos de pago;
      e. los procedimientos a seguir en caso de diferencias en cantidad o calidad en lo acordado;
      f. tipo de interés aplicado por el crédito comercial o préstamo otorgado al cliente, de acuerdo con la legislación vigente; y
      g. identificación del dirigente, funcionario o trabajador autorizado para dar la conformidad escrita de la recepción de las mercancías y servicios que se reciben por el comprador.
      h. Calidad, requisitos técnicos, marcas de las mercancías; envase y embalaje a utilizar, atendiendo a las normas y costumbres internacionales y con los métodos y procedimientos a emplear para comprobarla.
      i. Términos y condiciones de la garantía comercial incluida la asistencia técnica y el alcance de los suministros.
      j. Plazos de Garantía
      k. Cláusula de reclamaciones y solución de controversias, donde se especifique cómo proceder en caso de incumplimientos.
      l. Penalidades
      m. Fuerza Mayor
      n. Vigencia del contrato.
      o. Otras condiciones

c. las facturas comerciales correspondientes. Deben conciliarse los datos con los previstos en el contrato o acuerdo firmado entre las partes, tales como cantidad, precios o tarifas unitarios de mercancías, importe y personas autorizadas; y

d. la solicitud de compra o de servicio presentada por el cliente.

4. Verificar que los instrumentos de pagos utilizados en las **transacciones** objeto de auditoría cumplen los rangos siguientes:

	RANGOS DE VALORES EXPRESADOS EN PESOS CUBANOS		
	hasta 500	más 500 hasta 100 000	más 100 000
Dinero efectivo	X		
Tarjeta débito o crédito	X	X	
Cheque nominativo	X	X	
Cheque certificado		X	X
Cheque de gerencia	X	X	X
Cheque voucher	X	X	
Transferencia bancaria	X	X	X
Pagaré		X	X
Pagaré Avalado			X
Letra de cambio		X	X
Letra de cambio avalada			X
Carta de crédito local			X

	RANGOS DE VALORES EXPRESADOS EN PESOS CONVERTIBLES O SU EQUIVALENTE EN MONEDA LIBREMENTE CONVERTIBLE		
	hasta 500	más 500 hasta 10 000	más 10 000
Dinero efectivo	X		
Tarjeta débito o crédito	X	X	
Cheque nominativo	X	X	
Cheque certificado		X	X
Cheque de gerencia	X	X	X
Cheque voucher	X	X	
Transferencia bancaria	X	X	X
Pagaré		X	X
Pagaré Avalado			X
Letra de cambio		X	X
Letra de cambio avalada			X
Carta de crédito local			X

5. Comprobar que las **transacciones** al cierre o durante el período de auditoría de la cuenta Nóminas por pagar, están debidamente amparadas en las evidencias documentales que correspondan y cumplen la legislación laboral y financiera aplicables para los conceptos de:
   a. salarios;

Resolución No. 17/2014 "Reglamento general sobre las formas y sistemas de pago" – Ministerio de Trabajo y Seguridad Social:

PRIMERO: En dependencia de las condiciones técnicas organizativas del proceso de producción o servicios; de las posibilidades de control y medición de los gastos y de los resultados del trabajo se aplican las formas de pago siguientes:

a) por rendimiento;

b) a tiempo.

SEGUNDO: La forma de pago por rendimiento se aplica en el sistema empresarial con el objetivo de incrementar la productividad del trabajo, reducir los gastos y los costos, elevar los niveles de producción o servicios con la calidad requerida, el aprovechamiento de la jornada laboral y otros que incrementen la eficiencia de la empresa, mediante los sistemas de pago siguientes:

a) a destajo;

b) por resultados.

TERCERO: La forma de pago por rendimiento se aprueba anualmente en el proceso de elaboración del plan por los presidentes o directores de las organizaciones superiores de dirección empresarial, los directores de las empresas que se subordinan directamente a un órgano, organismo o entidad nacional y los directores de las empresas que aplican el perfeccionamiento empresarial, previo acuerdo con el sindicato al nivel que corresponda.

DÉCIMO: En la forma de pago a tiempo el salario se devenga en función del tiempo trabajado, se aplica, como regla, en las unidades presupuestadas y se emplean los sistemas de pago siguientes:

a) Por tarifa horaria: la magnitud del salario se determina mediante la multiplicación del tiempo realmente trabajado, en una jornada o período de tiempo determinado, por la tarifa de la escala correspondiente a la calificación del trabajador, más los incrementos legalmente establecidos que correspondan; y

b) A sueldo: el salario se corresponde con el establecido en la escala salarial para el cargo, incrementado en los casos que proceda.

UNDÉCIMO: En la forma de pago a tiempo para determinar el tiempo laborado, con el objetivo de calcular la remuneración de los trabajado-res, se deducen las ausencias, interrupciones e infracciones del horario de trabajo.

A los efectos de uniformar el método de cómputo para la determinación de las deducciones, el tiempo dejado de laborar por motivos de infracciones del horario de trabajo establecido, se acumula durante el período de pago. La suma de las fracciones hasta treinta (30) minutos no se toman en consideración y las que excedan de treinta (30) minutos se computan como una hora. En el sistema de pago a sueldo, las deducciones se calculan multiplicando las horas dejadas de laborar por ausencias, interrupciones e infracciones del horario, por el coeficiente que resulte de dividir el sueldo mensual entre 190,6 horas o entre el promedio mensual de las horas de trabajo oficialmente establecidas.

LEY No. 116/2014 "CÓDIGO DEL TRABAJO"

ARTÍCULO 24.- Los **contratos de trabajo** contienen al menos:

a) Nombres, apellidos y domicilio del empleador y el trabajador;

b) Número de identidad permanente del trabajador;

c) Fecha de inicio, tipo del contrato y su duración, cuando así corresponda;

d) Cargo y contenido de trabajo;

e) Lugar de trabajo acordado entre las partes, horario, duración de la jornada y el régimen de trabajo y descanso;

f) Cuantía de la remuneración y periodicidad de los pagos;

g) condiciones de seguridad y salud en el trabajo, en correspondencia con el cargo o labor; y

h) fecha y firma de las partes que formalizan el contrato.

ARTÍCULO 25.- Los **tipos de contratos de trabajo** que se utilizan son:

a) por tiempo indeterminado, que se concierta para realizar labores de carácter permanente y no expresa la fecha de terminación; y

b) por tiempo determinado o para la ejecución de un trabajo u obra, que se concierta para realizar labores eventuales o emergentes, así como el cumplimiento del servicio

social, para el período de prueba, para sustituir temporalmente a trabajadores ausentes por causas justificadas amparadas en la legislación, cursos de capacitación a trabajadores de nueva incorporación y otros que lo requieran.

DECRETO No. 326/2014 "REGLAMENTO DEL CÓDIGO DEL TRABAJO" – CONSEJO DE MINISTROS

ARTÍCULO 18.- El **expediente laboral** contiene los documentos siguientes:

a) nombres y apellidos, número de identidad permanente y domicilio del trabajador;

b) contratos de trabajo y sus suplementos;

c) nombramiento o designación, cuando corresponda;

d) certificación o constancia de la actualización del Registro de Inscripción Profesional, cuando se requiera;

e) documento oficial de asignación del recién graduado, cuando proceda;

f) documento que acredite la calificación formal, cuando corresponda;

g) documentos relacionados con la seguridad social que acrediten el tiempo de trabajo, salarios devengados o ambos, así como los dictámenes emitidos por la Comisión de Peritaje Médico Laboral;

h) copia de medidas disciplinarias y sanciones judiciales con implicaciones en el orden laboral, una vez que sean firmes y mientras que no sea rehabilitado el trabajador;

i) índice de relación de documentos; y

j) copia del acta de entrega del expediente laboral.

b. vacaciones;

LEY No. 116/2014 "CÓDIGO DEL TRABAJO"

ARTÍCULO 101.- Los trabajadores tienen derecho al disfrute de **un mes de vacaciones anuales** pagadas por cada once meses de trabajo efectivo. El mes de vacaciones se considera de treinta días naturales. El trabajador que por la índole de la actividad que desempeña u otras circunstancias, no labora once meses, tiene derecho a vacaciones pagadas de duración proporcional a los días efectivamente laborados. El trabajador con más de un empleo tiene derecho a disfrutar de un descanso efectivo de vacaciones anuales pagadas hasta de treinta días naturales y cobrar la totalidad de la retribución que por este concepto tenga derecho en cada contrato.

ARTÍCULO 102.- Para determinar el acumulado de días de vacaciones anuales pagadas y la cuantía de la retribución de cada trabajador, se **multiplican por el nueve punto cero nueve por ciento los días efectivamente laborados y los salarios percibidos durante el período acumulado que da derecho al descanso**. El receso laboral de los días de conmemoración nacional, de los feriados, las licencias retribuidas por maternidad pre y postnatal, los días de receso adicional retribuido y otros dispuestos legalmente, se consideran como días efectivamente laborados a los fines de la acumulación del tiempo y el pago de las vacaciones anuales pagadas.

ARTÍCULO 103.- Las **ausencias al trabajo**, incluidas las originadas por enfermedad, accidente y otras en que no se paga salario, interrumpen la acumulación del tiempo de las vacaciones anuales pagadas y de los salarios percibidos, la que se reanuda una vez que el trabajador se reintegra efectivamente al trabajo.

c. subsidios de seguridad social a corto plazo;

DECRETO No. 283/2009 "REGLAMENTO DE LA LEY DE SEGURIDAD SOCIAL"

ARTÍCULO 74: La administración efectúa el **pago del subsidio** en la misma ocasión en que se abonan los salarios en el centro de trabajo.

ARTÍCULO 76: Para el **cálculo del subsidio**, se divide el salario correspondiente de los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la enfermedad o accidente entre doce, el resultado obtenido constituye el salario promedio mensual, que se divide entre veinticuatro días para fijar la cuantía del subsidio diario, cualquiera que sea el régimen de trabajo aplicado al trabajador.

ARTÍCULO 81: A los efectos de la determinación de la **fecha de inicio y cuantía del pago del subsidio**, el trabajador se considera hospitalizado cuando permanece en el centro asistencial, ocupando una cama y recibiendo los beneficios en servicios y en especie que su enfermedad o lesión requiere. Si el período de ingreso hospitalario excede de los treinta días, el médico de asistencia de la institución debe emitir un certificado mensual a los efectos del pago de subsidio.

Una vez concluido el período de hospitalización, si el médico de asistencia determina la continuación del reposo, el porcentaje del subsidio se incrementa al 60% a partir del día siguiente a la fecha del alta hospitalaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de la Ley de Seguridad Social.

   d. salarios no reclamados; y
   e. reintegros de salarios a sus beneficiarios.

6. Revisar que las **transacciones** al cierre o durante el período de auditoría de la cuenta Retenciones por pagar se refieren, entre otras, a las pensiones alimenticias, pagos de la vivienda; créditos personales otorgados por las instituciones financieras, embargos judiciales.
7. Comprobar que las **transacciones** al cierre o durante el período de auditoría de la cuenta Préstamos recibidos y otras operaciones crediticias por pagar son reales y están amparados en los contratos correspondientes, según la legislación bancaria aplicable. Debe evaluarse el cumplimiento de los pagos del principal y los intereses previstos en los cronogramas de amortización que consten en los contratos revisados.

8. Verificar que las **transacciones** relacionadas con las cuentas de Obligaciones con el Presupuesto o del órgano u organismo son reales y están amparadas en los documentos correspondientes; a saber:
   a. obligaciones por impuestos, tasas y contribuciones,
   b. importes pendientes de aportar por concepto de documentación preparatoria de inversiones materiales;
   c. importes pendientes de transferir directamente a los órganos u organismos a los que se subordina la entidad, de acuerdo a las regulaciones financieras vigentes; y
   d. otros aportes previstos en la legislación financiera vigente
9. Revisar la legitimidad de las **transacciones** por el concepto de gastos acumulados por pagar al cierre del ejercicio económico anterior al período de la auditoría, a través del seguimiento de las transacciones que le dieron origen; a saber:
   a. rentas;
   b. intereses;
   c. igualas;
   d. comisiones de ventas o cobros;
   e. fletes y almacenaje;
   f. primas de seguros;
   g. servicio de energía, teléfono, gas y agua.
10. Comprobar que las **transacciones** por acreedor en las Cuentas por pagar diversas están amparados en la documentación correspondiente, de acuerdo con la legislación financiera vigente, y que las transacciones se refieren, entre otras, a:
    a. Reclamaciones aceptadas;
    b. Salarios no reclamados que se encuentran dentro del término establecido para su liquidación;
    c. Indemnizaciones aceptadas a los clientes;
    d. Arriendo de activos fijos a otras entidades;
    e. Arriendo de activos fijos a otras entidades; y
    f. Compra de activos fijos para desmantelar.

10. Preparar el Papel de Trabajo Confirmaciones de Cuentas por Pagar, que incluya las **transacciones** seleccionadas por el auditor, de acuerdo con el método de selección de muestra utilizado.
11. Preparar el Papel de Trabajo Cuentas por pagar por edades, de acuerdo con los términos acordados en los contratos de compraventa con los acreedores al cierre del período auditado.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las **cuentas, subcuentas y análisis** relacionados con los cobros y la suma de las subcuentas (y análisis en los casos que corresponda) coincide con el saldo de la cuenta control. Preparar el *Papel de Trabajo Análisis de la cuenta* que corresponda.
2. Comprobar que se corresponden los **saldos** con los reflejados en los estados de Situación y del Flujo de Efectivo. Analizar en caso de existir diferencias las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
3. Verificar que los débitos **y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
4. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas:

Pasivos Circulantes y a Largo Plazo

92. Los Pasivos Circulantes y a Largo Plazo son las deudas u obligaciones financieras de una entidad, cuyos compromisos de pago no excedan los doce meses, o excedan dicho término, respectivamente, pudiendo estar constituidos por los siguientes conceptos:
    a. Obligaciones simples o documentadas provenientes de la adquisición de bienes y servicios vinculados con la actividad de la entidad, adquiridos para su consumo o venta sin transformación, o para su procesamiento y posterior consumo o venta.
    b. Préstamos recibidos de otras entidades financieras locales o internacionales, de organismos internacionales bilaterales o multilaterales de créditos, documentados o no, que se emplean en la actividad de la entidad, ya sea con fines específicos o para la adquisición de bienes, conforme lo determinen las respectivas cláusulas contractuales para cada caso.
    c. Operaciones provenientes de obligaciones laborales, provisionales, fiscales o de otra naturaleza como son sueldos, comisiones, premios, impuestos, etc.
    d. Colocación de títulos de la deuda pública interna o externa, para los fines específicos que se determinen en las normas legales que disponen su emisión.
    e. Ingresos anticipados por futuras ventas de bienes o servicios.

Valoración

93. El importe de los Pasivos Circulantes y a Largo Plazo en concepto de deuda se configura por su valor nominal, o sea, por el valor de los bienes adquiridos y servicios prestados recibidos, deducidos los descuentos comerciales obtenidos. No se considerarán, en esta instancia, los descuentos de caja que se registrarán en la oportunidad de efectuarse el pago, si corresponden, ni los descuentos por pronto pago, que tienen que reconocerse como ingresos.
94. Cuando se trate de préstamos en efectivo como consecuencia de colocación de títulos de deuda pública o contratos de préstamos celebrados con organismos internacionales bilaterales o multilaterales de crédito, el Pasivo deberá registrarse por el importe del valor nominal de los títulos colocados o por el contrato de préstamo suscrito y sus plazos efectivamente desembolsados.
95. Los Pasivos en moneda extranjera (Efectos y Cuentas por Pagar) se valúan de acuerdo a la cotización de la moneda de que se trate, al tipo de cambio vigente en la fecha del ingreso de los fondos. Si al cierre del período contable la deuda permaneciera impagada, la misma se ajustará a la cotización o tasa de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio. Cuando esto signifique un aumento del valor pactado originalmente se considerará como pérdida, afectándose el resultado del ejercicio económico.
96. En las obligaciones reconocidas como Gastos Acumulados a Pagar o Pasivos Acumulados, en los casos en que no es posible conocer con exactitud su importe, se determinan estimaciones, lo más certeras posibles de estos Pasivos, afectando estos gastos el resultado del ejercicio económico.
97. Los Pasivos representados por la emisión de Obligaciones a Largo Plazo se reconocen por el importe a pagar de acuerdo al valor nominal de los títulos. Para el registro de los intereses podrá optarse por dos variantes:
    a. Reconocerlos como Pasivos Circulantes conforme se vayan devengando, formando parte de los gastos del período económico.
    b. Reconocerlos como Pasivos a Largo Plazo por el importe total, desde el mismo momento de la emisión, formando parte del resultado de cada período económico los intereses correspondientes a cada uno de ellos.
98. Los gastos de emisión, así como el descuento o el premio concedido en la colocación de

los títulos, se amortizan durante el período en que las obligaciones se mantengan en circulación, en proporción al vencimiento de las mismas.

99. En todos los casos, la amortización correspondiente al período corriente, forma parte del resultado del ejercicio económico.

100. En los casos de Obligaciones a Largo Plazo por adquisición o reemplazamiento de equipos o máquinas costosas, en las cuales la transacción adopta la forma de una compra con pagos aplazados o la forma de un arrendamiento de bienes con opción de compra, se tendrán en cuenta las siguientes alternativas:

    a. Reconocer como Pasivo a Largo Plazo el principal y los intereses considerarlos como Pasivos Circulantes, conforme se vayan devengando.
    b. Reconocer como Pasivo a Largo Plazo el total de la deuda, constituida por el principal más los intereses calculados desde el momento en que es aceptada la transacción, incluyendo los intereses correspondientes a cada período económico como gastos de cada uno de ellos.

101. Los Pasivos constituidos por importes recibidos en carácter de anticipos, por obligaciones que deberán cumplirse en el ejercicio siguiente, se valuarán por su valor nominal.

102. Los Pasivos representados por estimaciones de contingencia, son importes o provisiones que puede tener la entidad como consecuencia de eventuales incobrabilidades o riesgos de cálculos inciertos, con incidencia en el resultado del ejercicio económico. Su cálculo se basa en la experiencia sobre la incobrabilidad o riesgo del aspecto tratado o de las regulaciones vigentes para cada uno.

<u>Exposición</u>

103. Los Pasivos se clasifican en Pasivos Circulantes, a Largo Plazo, Diferidos y Otros, debiendo tenerse en cuenta en su exposición lo siguiente:

    a. Según la fecha en que se asume la obligación de liquidarlos en dinero o en especies y consecuentemente de acuerdo con la fecha de cancelación, es decir, dentro de los doce meses de contraída la misma o posterior a ese período, se clasificarán como Circulantes o a Largo Plazo.
    b. Según la fecha en que se asume la obligación de liquidarlos en dinero o en especies y consecuentemente de acuerdo con la fecha de cancelación, es decir, dentro de los doce meses de contraída la misma o posterior a ese período, se

clasificarán como Circulantes o a Largo Plazo.

c. Las cuentas de Pasivos Circulantes y a Largo Plazo deberán ordenarse de acuerdo con su naturaleza, exigibilidad o importancia relativa.
d. Los compromisos a favor de acreedores por la colocación u obtención de préstamos que configuren la deuda pública directa en moneda nacional o extranjera, por adquisición de bienes o servicios, se expondrán separadamente del resto de las deudas.
e. Las obligaciones por prestaciones al personal por concepto de sueldos, contribuciones, beneficios, retenciones y aportes a la seguridad social se expondrán de forma individual, al igual que las obligaciones tributarias.
f. Los Pasivos constitutivos de provisiones se considerarán como cuentas reguladoras del Activo por las que fueron creadas, excepto las Provisiones Operacionales creadas con fines específicos que se incluirán en el Pasivo Circulante.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS SUSTANTIVOS.

INDICADORES FINANCIEROS DE LIQUIDEZ:

Capital de trabajo: está constituido por los fondos o recursos propios con que opera la entidad a corto plazo, después de cubrir el importe de las deudas que vencen en el corto plazo y representa la parte del Activo circulante financiada con recursos a largo plazo.

CAPITAL DE TRABAJO = ACTIVO CIRCULANTE – PASIVO CIRCULANTE

Criterios de análisis:

a. Debe ser positivo, pues en caso contrario existen problemas para pagar las obligaciones a corto plazo.
b. Indica la capacidad de recursos propios con los que cuenta la entidad para continuar la producción o prestación de los servicios.

Índice de liquidez o liquidez general: mide la capacidad de la entidad para pagar sus obligaciones a corto plazo a partir de los activos circulantes en un momento determinado. Cuanto mayor sean sus resultados, menor será el riesgo de la empresa y mayor será su solidez de pago en el corto plazo. Aunque un valor muy alto de este índice prácticamente mayor que dos, supone una holgura financiera que puede unida a un exceso de capitales inaplicados que influyen negativamente sobre la rentabilidad total de la empresa. Un valor menor que uno, indica que la empresa puede declararse en suspensión de pagos y deberá hacer frente a sus deudas a corto plazo teniendo que tomar parte del Activo fijo. Por lo que una liquidez superior a uno es satisfactoria y puede llegar a dos; significando que por cada peso comprometido a pagar en el corto plazo, se poseen tantos pesos como respaldo, aunque no es aconsejable que exceda mucho pues, como ya se mencionó anteriormente, indica que la entidad tiene recursos inmovilizados. Al calcularse deben incluirse en el Activo circulante sólo los activos que se presuma no sean incobrables.

ÍNDICE DE LIQUIDEZ = ACTIVO CIRCULANTE / PASIVO CIRCULANTE

Criterios de análisis:

a. Se reconoce como valor óptimo entre 1,5 y 2.
b. En caso de que sea menor que 1.5 indica que la entidad tiene mayores probabilidades de incumplir sus obligaciones de pago a corto plazo, lo que implica que el auditor analice el impacto de la política de cobros y pagos prevista en la entidad.
c. Si el resultado es mayor que 2 significa que tiene activos circulantes ociosos, por lo que se hace necesario evaluar la política de administración de inventarios y las causas que provocan el mantenimiento de altas existencias.
d. Indica la disponibilidad para pagar cada peso de deuda a corto plazo.

INDICADOR FINANCIERO DE ENDEUDAMIENTO:

Índice de deuda o endeudamiento: se expresa en veces o por cientos. Mide la porción de activos financiados por deuda. Indica la razón o porcentaje que representa el total de las deudas de la entidad con relación a los recursos de que dispone para satisfacerlos. Ayuda a determinar la capacidad que tiene la empresa para cubrir el total de sus obligaciones. Se considera que un endeudamiento del 0.6 es manejable. Un endeudamiento menor al anterior muestra la capacidad de contraer más obligaciones y un endeudamiento mayor muestra que le puede dificultar el otorgamiento de más financiamiento. Mientras menor sea su valor, más bajo será el grado de endeudamiento, reflejándose en una estabilidad para la entidad. Este bajo grado de endeudamiento posibilita a la empresa poder acceder a nuevas fuentes de financiamiento.

ÍNDICE DE DEUDA = PASIVO TOTAL / ACTIVO TOTAL

Criterio de análisis:

a. Un valor entre 0.5 y 1.5 puede considerarse aceptable.
b. Si es mayor que 1.5 es preocupante.
c. Si pasa de 2 hay exceso de endeudamiento.

Índice de calidad de la deuda: muestra cuáles son los compromisos a corto plazo que la entidad tiene respecto al total de deudas.

ÍNDICE DE CALIDAD DE LA DEUDA = PASIVO CIRCULANTE / PASIVO TOTAL

Criterios para el análisis:

a. Mientras menor sea su valor, mayor calidad tiene la deuda, pues el mayor peso de la deuda recae en las obligaciones a largo plazo, las cuales tiene un vencimiento más lejano y permite a la entidad poder financiarse de forma más estable.

INDICADORES FINANCIEROS DE LA GESTIÓN DE PAGOS:

Ciclo de pagos: mide el período que transcurre como promedio desde la recepción de los productos o servicios hasta la fecha de su pago y para tener cobertura, debe ser inferior al

ciclo de cobros. Implica un análisis por proveedor, fecha y forma de pago que permita definir el incumplimiento o no de lo establecido en el contrato o acuerdo de compraventa firmado entre las partes.

CICLO DE PAGOS = CUENTAS Y EFECTOS POR PAGAR * INTERVALO DE TIEMPO /COMPRAS

Criterios para el análisis:

a. Lo permisible mínimo es hasta 30 días, recuérdese que constituyen una fuente de financiamiento con medios propios y sin perder la credibilidad y fijándose en los contratos con los proveedores, este ciclo mientras mayor es mejor, siempre que se cumplen con las condiciones pactadas.

4.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE PAGOS, NÓMINAS Y OTRAS PRESTACIONES.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte**: las operaciones de pagos han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades**: las cantidades han sido presentadas con exactitud, de acuerdo con la documentación primaria que la sustenta.
3. **Existencia**: los saldos de las cuentas y obligaciones por pagar a corto y largo plazo representan correctamente las deudas de la empresa, debidamente clasificadas y contabilizadas.
4. **Valuación y propiedad**: las obligaciones de pago están presentadas por su valor nominal, en concordancia con los contratos de compraventa firmados con los acreedores.
5. **Revelación y presentación**: las obligaciones de pago están descritas y clasificadas en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
CORTE	Las solicitudes de compras y los contratos correspondientes deben ser analizados y autorizados previamente en el Comité de Contratación, constituido como órgano consultivo del Consejo de Dirección.	Verificar que en las **transacciones de pagos** se consideran los procedimientos de control interno siguientes: b. facturas de compras debidamente aprobadas por la autoridad facultada.	Constan dos facturas de compra del proveedor CANON por un importe total de 1,458.23 CUC, sin evidencia documental de su análisis y aprobación en el Comité de Contratación al cierre del ejercicio económico 2013. Representa el 10% del importe total incluido en la muestra seleccionada por el auditor. **(DESVIACIÓN)**	Verificar que los débitos **y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.
EXACTITUD EN LAS OPERACIONES	El salario a pagar por la forma de pago a tiempo excluye las ausencias, las interrupciones e infracciones del horario de trabajo.	Verificar que en las **transacciones de pagos de nóminas y otras prestaciones laborales** se consideran los	Constan seis trabajadores con una diferencia de pagos de menos por un importe total 1,697.85 pesos, a partir de la conciliación realizada entre el modelo Reporte de ausencias y	

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
		procedimientos de control interno siguientes: a. Salarios y otras prestaciones laborales pagados acorde con lo previsto en la legislación laboral aplicable. b. Cálculo y registro exactos de la nómina (incluidas las retenciones a cobrar), de acuerdo con la legislación vigente y debidamente aprobados por la autoridad	la prenómina elaborada por la Dirección de Recursos Humanos. Este importe representa el 20% del importe total de las nóminas de pagos del mes de diciembre de 2014. **(DESVIACIÓN)**	

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
		facultada.		
EXISTENCIA	Los compromisos de pago mayores de 10,000.00 CUC se negociarán sólo a través de los instrumentos de pago: Pagaré avalado, Letra de cambio avalada y Carta de crédito local.	Verificar que los instrumentos de pagos utilizados en las **transacciones** objeto de auditoría cumplen los rangos establecidos por el Banco Central de Cuba.	En el Papel de Trabajo Análisis de los efectos por pagar por edades se evidencian tres proveedores con los que se negociaron como instrumentos de pago la transferencia bancaria por un importe superior a 10,000.00 CUC. El importe total adeudado asciende a 51,589.26 CUC. Representan el 15% del importe total revisado. **(DESVIACIÓN)**	
VALUACIÓN Y PROPIEDAD	Los pasivos en moneda extranjera se ajustan a la cotización o tipo de cambio vigente en la	Verificar que en las **transacciones de pagos** se consideran los procedimientos de	Existen cuatro facturas de compra a tres proveedores por un importe total de 235,485.85 EUROS que no fueron	Verificar que los débitos **y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
	fecha de cierre del ejercicio económico.	control interno siguientes: b. facturas de compras debidamente aprobadas por la autoridad facultada.	ajustadas al cierre del 31 de diciembre del 2014, que representa una pérdida por tipo de cambio no registrada por un importe de 1,458.23 CUC. **(DESVIACIÓN)**	los conceptos, documentos primarios e importes. 4. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.
REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN	Cuando lo anterior signifique un aumento del valor pactado originalmente se registra como pérdida, afectándose el resultado del ejercicio económico.	1. Verificar que en las **transacciones de pagos** se consideran los procedimientos de control interno siguientes: b. facturas de compras	Existen cuatro facturas de compra a tres proveedores por un importe total de 235,485.85 EUROS que no fueron ajustadas al cierre del 31 de diciembre del 2014, que representa una pérdida por tipo de cambio no registrada por un importe de 1,458.23	

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
		debidamente aprobadas por la autoridad facultada.	CUC. **(DESVIACIÓN)**	

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

4.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO.

4.5.1. PAPEL DE TRABAJO "CONFIRMACIONES DE CUENTAS POR PAGAR".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE PAGOS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DE LA CONFIRMACIÓN DE LAS CUENTAS Y OBLIGACIONES POR PAGAR.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor	

NOMBRE DEL PROVEEDOR O ACREEDOR	**FACTURA No.**	**SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA**	**SEGÚN LA ENTIDAD PROVEEDORA CONFIRMADA POR EL AUDITOR**	**DIFERENCIAS**
PROVEEDOR XXX				
DATOS DE USO OBLIGATORIO				
DATOS DEL PROVEEDOR:				
5. Nombre, dirección y código ONEI del proveedor				
6. Número de inscripción en el Registro Central Comercial				
7. Números de las cuentas bancarias por tipo de moneda autorizadas del proveedor.				
8. Número de Identificación tributaria (NIT) del				

NOMBRE DEL PROVEEDOR O ACREEDOR	FACTURA No.	SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA	SEGÚN LA ENTIDAD PROVEEDORA CONFIRMADA POR EL AUDITOR	DIFERENCIAS
proveedor, en los casos que proceda.				
DATOS DEL PRODUCTO O SERVICIO:				
7. Código				
8. Descripción				
9. Unidad de medida				
10. Cantidad				
11. Precio unitario				
12. Importe total				
DATOS DE LOS RESPONSABLES IMPLICADOS				
20. Nombre y apellidos del que entrega				
21. Fecha de entrega				
22. Firma				
23. Nombre y apellidos del que recibe				
24. Fecha de recepción				

NOMBRE DEL PROVEEDOR O ACREEDOR	FACTURA No.	SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA	SEGÚN LA ENTIDAD PROVEEDORA CONFIRMADA POR EL AUDITOR	DIFERENCIAS
25. No. Carnet de identidad				
26. Firma				
27. Nombre y apellidos del transportista				
28. No. Carnet de identidad				
29. No. de licencia de conducción				
30. Chapa del vehículo				
31. No. de carta de porte, cuando corresponde				
32. No. de casilla de ferrocarril, cuando corresponde				
33. Fecha de recepción del transportista				
34. Firma				
35. Fecha de anotación				
36. Firma del que contabiliza la factura y la anota en el control de inventarios				
37. Fecha de emisión de la				

NOMBRE DEL PROVEEDOR O ACREEDOR	FACTURA No.	SEGÚN LA ENTIDAD AUDITADA	SEGÚN LA ENTIDAD PROVEEDORA CONFIRMADA POR EL AUDITOR	DIFERENCIAS
factura				
38. Firma del facturador				

Nombres y apellidos del auditor: _____

Firma: _____

Nombres y apellidos (entidad proveedora o acreedora confirmada):

_____

Cargo: _____

Firma: _____

4.5.2. PAPEL DE TRABAJO CUENTAS Y OBLIGACIONES POR PAGAR POR EDADES

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE PAGOS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DEL ANÁLISIS POR EDADES DE LAS CUENTAS POR PAGAR AJUSTADO.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor	

Proveedores	Fecha Factura	Fecha Vencimiento	Importe	En fecha	Vencidas			
					0-30	31 - 60	61 - 90	Más de 90
Total general								

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 4.1 al 4.16**

TEMA V AUDITORÍA DE INVENTARIOS.

5.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

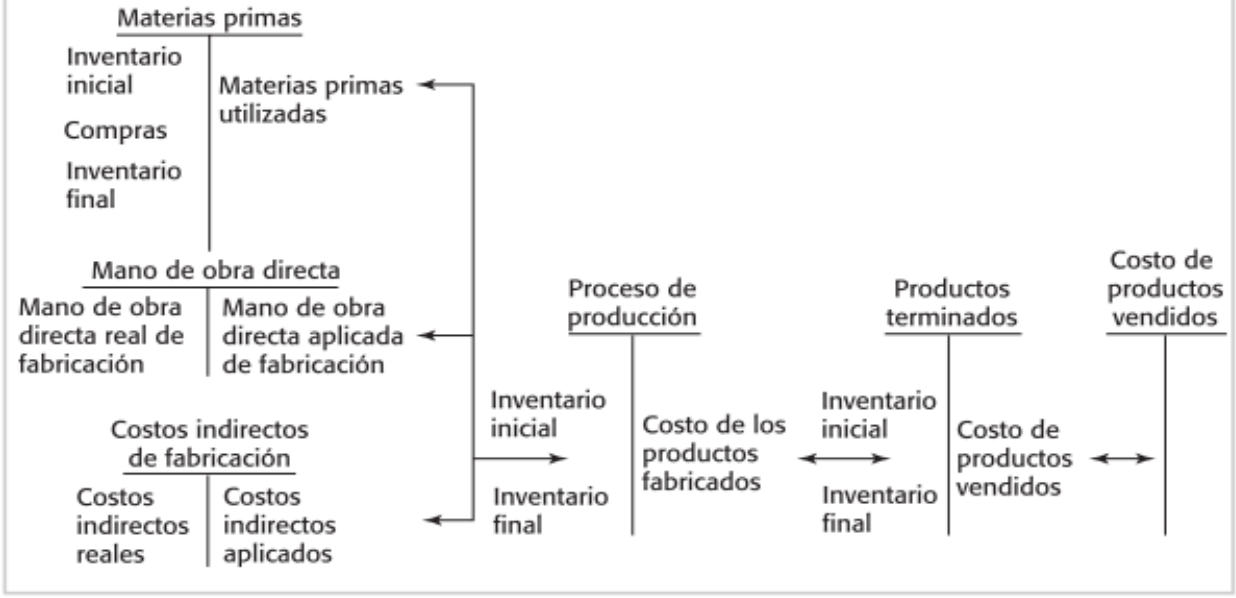
RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

RESOLUCIÓN No. 11/2007 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PONER EN VIGOR LOS DATOS DE USO OBLIGATORIO QUE SE TENDRÁN EN CUENTA AL MOMENTO DE DISEÑAR LOS MODELOS DEL SUBSISTEMA DE INVENTARIOS."

RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA".

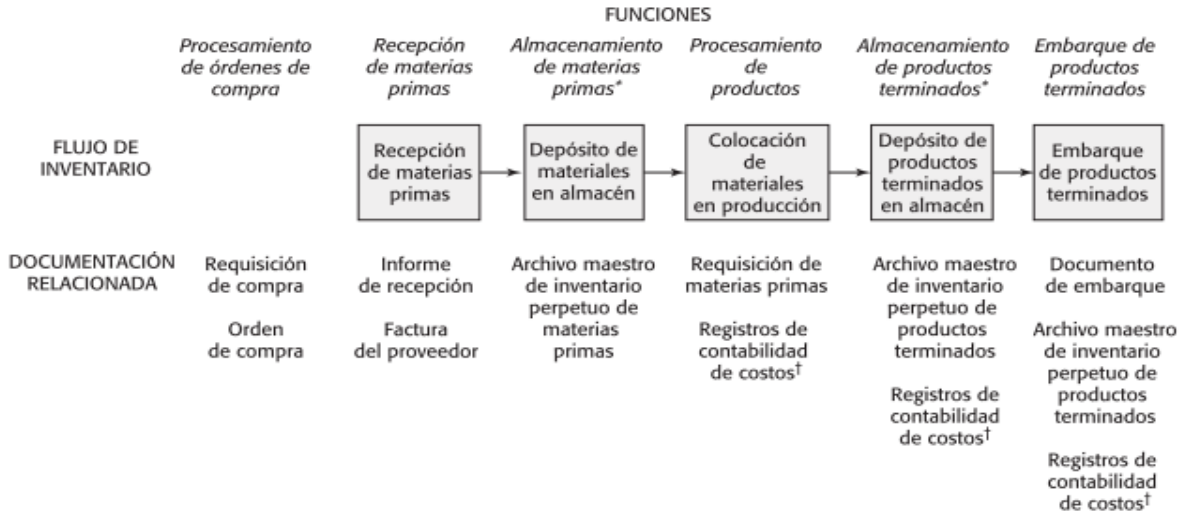
5.1.1. INVENTARIOS

FIGURA 21-1 Flujo de inventario y costos



AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL. 11ra EDICIÓN. ALVIN A. ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY. Página 639.

FIGURA 21-2 **Funciones en el inventario y ciclo de almacenaje**



* Se toma el conteo de inventario y se le compara con las cantidades del inventario perpetuo y de libros en cualquier etapa del ciclo. El auditor debe determinar que el cierre para el registro de documentos corresponde a la ubicación física de los artículos; en general, el conteo se debe realizar una vez al año. Si el sistema de inventario perpetuo está operando bien, esto se puede realizar cíclicamente a lo largo de todo el año.
† Incluye la información de costos para materiales, mano de obra directa y costos indirectos.

AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL. 11ra EDICIÓN. ALVIN A. ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY. Página 640.

ACTIVOS

MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES

Representan las existencias de las materias primas y materiales que la entidad necesita para asegurar los niveles de actividad. Incluye entre otros, materiales de oficina, artículos de limpieza y aseo, artículos de ferretería y eléctricos, libros y revistas que no constituyen fondos bibliotecarios, y artículos semielaborados que requieren procesos complementarios para su elaboración.

Se debitan por la adquisición de las materias primas y materiales, por sobrantes detectados, por devoluciones al almacén procedentes del proceso de producción o por materiales extraídos para el consumo no productivo, por revalorizaciones de acorde a las legislaciones vigentes y se acreditan por las salidas de estos para ser consumidos en la producción que se elabora o en la prestación de un servicio así como a satisfacer necesidades administrativas y de servicios, por ventas y bajas por pérdidas, mermas,

roturas o faltantes, por revalorizaciones efectuadas acorde a la legislación vigente, por devoluciones a los proveedores.

El importe de los valores de los recursos materiales que al final del mes habiéndose pagado se encuentran en tránsito, también se registran en esta cuenta.

COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES

Son las existencias de combustibles, aceites y lubricantes destinados a la generación de energía (eléctrica, automotor, vapor, etc.) recibidos de los proveedores y los desechos y desperdicios obtenidos en el proceso de producción que se utilizan como combustible que se encuentran almacenados.

Se debitan por el importe de las existencias recibidas de los proveedores y otras fuentes excepto los producidos para insumo, por revaloraciones efectuadas acorde a la legislación vigente, por sobrantes detectados. Se acreditan por el valor de la salida del combustible y lubricantes, por rebajas por concepto de deterioro, por revaloraciones efectuadas acorde a las legislaciones vigentes por las bajas por mermas y faltantes y por devoluciones a los proveedores.

El importe de los valores de los combustibles, lubricantes y aceites que al final del mes habiéndose pagado se encuentran en tránsito, también se registran en esta cuenta.

PARTES Y PIEZAS DE REPUESTO

Son las existencias de las partes y piezas de repuesto adquiridas, recuperadas u obtenidas a partir del desmantelamiento de los activos fijos dados de baja por la entidad; de los sobrantes de las inversiones; del desarme de activos fijos adquiridos para desmantelamiento o de la fabricación por la entidad con destino al insumo o a su comercialización.

Se debitan por los importes que representa las partes y piezas de repuesto que se han recibido: por las partes y piezas recuperadas, por revalorizaciones de acuerdo a la legislación vigente. Se acreditan por la salida de las partes y piezas destinadas a las reparaciones capitales o al mantenimiento de los Activos Fijos Tangibles de la propia entidad, por revalorizaciones efectuadas según la legislación vigente, por ventas.

El importe de los valores de las partes y piezas que al final del mes habiéndose pagado se encuentran en tránsito, también se registran en esta cuenta.

ENVASES Y EMBALAJES

Son las existencias de los envases y embalajes destinados a contener los productos elaborados o a facilitar su entrega. Por sus características pueden ser reutilizables con el mismo objetivo. Se incluyen los envases y embalajes que se encuentran en poder de los clientes y que deben ser devueltos de acuerdo a los contratos establecidos.

Se debitan por los importes que representan los envases y embalajes que se han recibido, por sobrantes detectados, por revalorizaciones de acuerdo a la legislación vigente. Se acreditan cuando causen baja por la no devolución de los mismos o por deterioro o rotura, por ventas y por revalorizaciones efectuadas según la legislación vigente.

El importe de los valores de los envases y embalajes que al final del mes habiéndose pagado se encuentran en tránsito, también se registran en esta cuenta.

ÚTILES, HERRAMIENTAS Y OTROS

Son las existencias de aquellos utensilios, generalmente movibles y manuales, que se utilizan para realizar las actividades de la entidad, comprende entre otros, herramientas de talleres, de uso agrícola, artes e implementos de pesca; utensilios de cocina; locería; cubiertos; material fílmico; artículos de protección personal; vestuario y lencería; moldes; matrices; plantillas; estampas; troqueles y otros no considerados como activos fijos, a los que se le aplicará algunos de los métodos de desgaste.

Se debitan por los importes de útiles y herramientas adquiridos y los producidos por la propia entidad, por revalorizaciones efectuadas según la legislación vigente, por sobrante detectado. Se acreditan dependiendo del método de desgaste utilizado al ponerse en uso o cuando causen baja por faltantes o roturas, por revalorizaciones efectuadas según la legislación vigentes, por ventas, por devoluciones a los proveedores.

El importe de los valores de los útiles y herramientas que al final del mes habiéndose pagado se encuentran en tránsito, también se registran en esta cuenta.

Se analiza de manera diferenciada las que están en Almacén de las que se encuentran en uso.

PRODUCCIÓN TERMINADA

Son las existencias de los artículos, productos o mercancías producidas por la propia entidad, que se entregaron en el almacén de productos terminados, o al cliente sin haber sido previamente almacenadas, que están listas para pasar a la circulación mercantil.

Se debitan por los importes de la producción terminada, que se almacenan, por las partes y piezas de repuesto elaborados con medios propios que después de terminado el proceso de restauración o reparación no se hayan utilizado, por los sobrantes, por transferencias de otras dependencias. Se acreditan por los costos de las producciones vendidas, por traslados internos, por baja por faltantes, mermas o roturas, en caso de entidades constructoras o de proyecto se registra el costo real de la producción certificada hasta tanto se efectúe la facturación correspondiente.

MERCANCÍAS PARA LA VENTA

Se registra en esta cuenta el importe de las mercancías destinadas a ser vendidas que se han recibido de los proveedores, háyanse pagado o no. Pueden estar valoradas a precio de adquisición o de venta.

Se debitan por las mercancías destinadas a ser vendidas, por sobrantes detectados y por los montos que representan los recargos comerciales. Se acreditan por las mercancías vendidas a los clientes, bajas por faltantes, mermas o roturas, por disminuciones de precios.

Cuando el control de las existencias de las mercancías se realiza al precio de venta se debe utilizar la cuenta Descuentos Comerciales e Impuestos.

El importe de los valores de las mercancías para la venta que al final del mes, habiéndose pagado se encuentren en tránsito, también se registran en esta cuenta.

MEDICAMENTOS

Representa las existencias de materiales que se utilizan en la curación y profilaxis humana y veterinaria, así como en las investigaciones en el campo de la Salud Pública. Incluye los medicamentos, materiales de curación, materiales de laboratorios y radiográficos.

Se debitan por las entradas de estos materiales para el insumo, por los sobrantes al ser detectados y se acreditan por las salidas de éstos al ser insumidos, por las bajas por faltantes, mermas o roturas.

El importe de los valores de los recursos materiales definidos como medicamentos que al final del mes habiéndose pagado se encuentran en tránsito, también se registra en esta cuenta.

BASE MATERIAL DE ESTUDIO

Representa las existencias de los materiales utilizados para impartir la enseñanza en cualquiera de los niveles educacionales. Incluye entre otros libros, libretas, cuadernos, folletos, lápices, gomas, bolígrafos, reglas, tizas, mapas, atlas, pizarras, pantallas, borradores, juguetes utilizados en círculos infantiles, jardines de infancias y escuelas especiales.

Se debitan por las entradas de estos materiales, por los sobrantes al ser detectados y se acreditan por las salidas de éstos al ser insumidos, por las bajas por faltantes o roturas.

El importe de los valores de los recursos materiales para la enseñanza que al final del mes, habiéndose pagado se encuentren en tránsito, también se registran en esta cuenta

Se analiza de manera diferenciada las que están en Almacén de las que se encuentran en uso.

VESTUARIO Y LENCERÍA

Representan las existencias de vestuario, calzado y lencería, los que se cargarán a gastos sin aplicar métodos de desgaste.

Se debitan por las entradas de estos materiales para el insumo, por los sobrantes al ser detectados y se acreditan por las salidas de éstos al ser insumidos, por las bajas por faltantes, mermas o roturas.

El importe de los valores de los recursos materiales denominados vestuario y lencería que al final del mes, habiéndose pagado se encuentren en tránsito, también se registran en esta cuenta.

ALIMENTOS

Representa las existencias de alimentos que la entidad necesita para asegurar su actividad, así como para los comedores.

Se debitan por las entradas de los productos alimenticios, por los sobrantes al ser detectados y se acreditan por las salidas de éstos al ser insumidos, por las bajas por faltantes, mermas o roturas.

El importe de los valores de los alimentos que al final del mes habiéndose pagado se encuentran en tránsito, también se registran en esta cuenta.

INVENTARIOS DE MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN

Se registran en estas cuentas por las entidades importadoras el importe de las mercancías destinadas a ser vendidas que se hayan recibido de los proveedores, háyase pagado o no.

Se debitan por las entradas de mercancías para terceros y se acreditan por las salidas de éstas.

INVENTARIOS DE MERCANCÍAS DE EXPORTACIÓN

Se registran en estas cuentas por las empresas exportadoras el importe de las mercancías destinadas a la exportación, háyanse pagado o no.

Se debitan por las entradas de mercancías para terceros y se acreditan por las salidas de éstas.

OTROS INVENTARIOS

Representa las existencias de bienes no considerados en las cuentas descritas con anterioridad.

Se debitan por las entradas de estos inventarios para el insumo, por los sobrantes al ser detectados y se acreditan por las salidas de éstos al ser insumidos, por las bajas por faltantes, mermas o roturas.

El importe de los valores de los recursos materiales que al final del mes, habiéndose pagado se encuentren en tránsito, también se registran en estas cuentas.

INVENTARIOS OCIOSOS

Representa la existencias de bienes cuyo bajo o nulo valor de uso o comercial, para la entidad propietaria o depositaria, determina su inmovilización absoluta por ausencia total de demanda.

Se debitan por los importe de los bienes que se definan como tal y se acreditan por la venta de los mismos.

INVENTARIOS DE LENTO MOVIMIENTO

Representan los bienes en exceso que por su cantidad o período mínimo de rotación expuestos a la venta, requieren un tiempo prolongado para su consumo o venta, con independencia del valor de uso que posean. Los bienes de consumo e intermedios se definen de lento movimiento cuando las cantidades en existencia superan los ciclos de ventas o reaprovisionamiento establecidos para cada actividad. Para los de consumo, cuando supera los ciento veinte (120) días expuestos a la venta o al consumo y, posean coberturas para más de tres (3) meses.

Se debitan por los importe de los bienes que sean definidos como tal y se acreditan por la venta de los mismos.

PÉRDIDAS EN INVESTIGACIÓN

Representan, de forma transitoria, el importe de las pérdidas por deterioro de los recursos o situaciones excepcionales que se originan o los que se detectan al efectuarse inventarios o durante cualquier otra comprobación. Incluye: Pérdidas en cosechas, por deterioros, por rebajas de precios minoristas, Cuentas por Cobrar, Pérdidas por Desastres, etc.

Se debitan por las pérdidas en el momento de tenerse conocimiento de los mismos y se acreditan después de efectuar las investigaciones y recibirse las aprobaciones que correspondan.

FALTANTES DE BIENES EN INVESTIGACIÓN

Representan, de forma transitoria, el importe de los faltantes, que se originan o los que se detectan al efectuarse inventarios o durante cualquier otra comprobación. Incluyen entre otros: faltantes de Activos Fijos Tangibles por el importe de su valor no depreciado,

Inventarios, Medios Monetarios y Activos Fijos en Ejecución, (Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista), entre otros.

Se debitan por los faltantes en el momento de tenerse conocimiento de los mismos y se acreditan después de efectuar las investigaciones y recibirse las aprobaciones que correspondan.

CUENTAS REGULADORAS DE ACTIVOS

DESCUENTO COMERCIAL E IMPUESTO

Comprenden los importes del descuento comercial que corresponde a la entidad comercializadora, así como a los niveles a los cuales se les venden las mercancías, cuando éstas se controlan a precio de venta a la población. Incluyen, además, el Impuesto de Circulación que grava dichas mercancías, cuando éste no corresponde ser liquidado por el productor.

Se acreditan por los importes que correspondan al adquirir las mercancías y se debitan por la proporción que corresponda minorar de los costos por las ventas efectuadas y por las mermas y deterioros, así como por los faltantes o pérdidas detectados.

DESGASTE DE ÚTILES Y HERRAMIENTAS

Esta cuenta es de carácter opcional, debiendo ser utilizada sólo si se decide por la entidad utilizar el método de cargar a gastos el 50% del valor de estos bienes al ponerlos en uso y el 50% restante al darles de baja, o aplicarles sistemáticamente tasas establecidas por el valor amortizado. Cuando la entidad opte por aplicar métodos de amortización a los útiles y herramientas o de incluir en los costos o gastos sus valores parcialmente al ponerlos en uso y al darles de baja, estos bienes se expondrán en los Estados Financieros por el valor no cargado a gastos o costos.

Se acredita por el 50% del valor de los bienes al ponerlos en uso o por el importe de la tasa de amortización establecida mensualmente y se debita al darles de baja a los bienes, por el valor no amortizado.

OTRAS PROVISIONES REGULADORAS DE ACTIVOS

Representa los recursos monetarios reservados para cubrir pérdidas por el manejo de los inventarios, como es el caso de los inventarios ociosos y de lento movimiento. Se crean de acuerdo con las regulaciones financieras vigentes.

Se acreditan al momento de su creación y se debitan por el uso o cancelación de la provisión.

PASIVOS

SOBRANTES EN INVESTIGACIÓN

Incluyen durante el período de investigación los sobrantes de Activos Fijos Tangibles, Inventarios, medios monetarios y bienes del proceso inversionista (equipos y materiales), detectados en conteos físicos o en otras comprobaciones.

Se acreditan por los sobrantes detectados, al tenerse conocimiento de los mismos y se debitan después de efectuar las investigaciones y recibirse las aprobaciones que correspondan.

PATRIMONIO NETO (SECTOR PÚBLICO)

OPERACIONES ENTRE DEPENDENCIAS

Representan los importes correspondientes a los traslados de recursos y demás operaciones que se realizan entre la entidad y sus dependencias, fábricas y establecimientos, sin que medie pago alguno. Esta cuenta recibe débitos y créditos por los bienes u operaciones recibidos y entregados. Las operaciones que al final del mes se encuentren en tránsito, cuyos créditos en estas cuentas aún no se hayan producido, serán registradas acreditándose en estas cuentas, con débito a las cuentas que les dieron origen, analizándose como "Partidas en Tránsito". El saldo de esta cuenta tiene que ser cero al final de cada período intermedio y al final del ejercicio contable.

Esta cuenta no mostrará saldo al final del período intermedio, ni al final del ejercicio contable.

CUENTAS NOMINALES DEUDORAS

GASTOS POR FALTANTES DE BIENES

Incluyen los gastos por faltantes de Activos Fijos Tangibles, Inventarios, medios monetarios, equipos por instalar y materiales para el proceso inversionista, que una vez investigados, son asumidos por la entidad

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

CUENTAS NOMINALES ACREEDORAS

INGRESOS POR SOBRANTES DE BIENES

Comprenden los ingresos por sobrantes de Inventarios y medios monetarios, que una vez investigados, son asumidos por la entidad, así como los de animales en desarrollo.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

5.1.2. DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA.

Modelos del subsistema de inventarios:

- **SC-2-06 Entrega de producción terminada al almacén**
- **SC-2-07 Solicitud de entrega**
- **SC-2-08 Vale de entrega o devolución**
- **SC-2-09 Transferencia entre almacenes**
- **SC-2-10 Orden de despacho**
- **SC-2-11 Conduce**
- **SC-2-12 Factura**
- **SC-2-13 Submayor de inventario**
- **SC-2-14 Tarjeta de estiba**
- **SC-2-15 Hoja de inventario físico**
- **SC-2-16 Ajuste de inventario**
- **SC-2-17 Movimiento de reservas movilizativas**
- **SC-2-18 Factura comercial**
- **SC-2-19 Remisión de salida del puerto**

5.2. PRUEBAS DE CONTROLES Y PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS – AUDITORÍA DE INVENTARIOS.

GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL – 2006

RESOLUCIÓN No. 20/2009 – MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS "NORMA CUBANA ESPECÍFICA No. 3 REGISTRO DE LAS PÉRDIDAS, FALTANTES Y SOBRANTES DE BIENES MATERIALES Y RECURSOS MONETARIOS" Y "PROCEDIMIENTO No. 2 "SOBRE FALTANTES, PÉRDIDAS Y SOBRANTES DE BIENES".

DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013

DECRETO No. 315/2013 "REGLAMENTO PARA EL TRATAMIENTO Y LA GESTIÓN DE INVENTARIOS, EN PARTICULAR DE LENTO MOVIMIENTO Y OCIOSOS".

RESOLUCIÓN No. 386/2013 – MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS "PROCEDIMIENTO FINANCIERO Y DE PRECIOS PARA LA VENTA DE LOS INVENTARIOS DE LENTO MOVIMIENTO Y OCIOSOS, DE LAS ENTIDADES ESTATALES".

RESOLUCIÓN No. 301/2013 – MINISTERIO DE COMERCIO INTERIOR "INDICACIONES PARA EL ALMACENAMIENTO Y COMERCIALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS DE LENTO MOVIMIENTO Y OCIOSOS MAYORISTAS Y MINORISTAS DE LAS ENTIDADES DE ECONOMÍA QUE PARTICIPAN EN EL COMERCIO INTERNO".

RESOLUCIÓN No. 20/2014 – MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS "FORMACIÓN DE PRECIOS MAYORISTAS, TARIFAS Y TASAS."

PRUEBAS DE CONTROLES

1. Verificar que en las **transacciones de recepciones de mercancías** se consideran los procedimientos de control interno siguientes:
   a. Recepción completa y oportuna de las mercancías recibidas en los almacenes.
   b. Tratamiento aplicado a las mercancías no enviadas por el suministrador.
   c. Documentación adecuada de todas las transferencias recibidas y entregadas al y desde el almacén.

d. Solicitud previa de las mercancías a entregar a la producción, servicios u otras áreas.
e. Conciliaciones periódicas entre el Consignador/Consignatario y el Comitente/ Comisionista. Igualmente deberán realizarse entre el Comisionista y los clientes.
f. Custodia y salvaguarda adecuada de las mercancías puestas a disposición de la producción, servicios, almacenes u otras áreas.
g. Actas de Responsabilidad firmadas por las personas responsables de custodiar las mercancías.
h. Conteos físicos periódicos, según el plan aprobado por la autoridad facultada, de acuerdo con la legislación vigente.
i. Tratamiento de los faltantes, pérdidas y sobrantes, de acuerdo con la legislación vigente.
j. Las tareas y responsabilidades relativas a las transacciones y hechos deben estar autorizadas, registradas y revisadas por personas diferentes, en los casos debidamente justificados.
k. Actualización de la información vinculada con los documentos primarios relacionados con el control de los inventarios de mercancías.
l. Condiciones seguras de trabajo en las áreas de almacenamiento, acordes con la legislación vigente.

2. Verificar que en las **transacciones de despacho de mercancías** se consideran los procedimientos de control interno siguientes:
   a. Procesar sólo las solicitudes debidamente aprobadas por la autoridad facultada.
   b. Protección adecuada de las mercancías almacenadas.
   c. Manipulación y almacenamiento de las mercancías, de acuerdo con las normas aplicables.
   d. Registros primarios adecuados de los productos almacenados y disponibles para la producción, servicios, clientes u otras áreas.
   e. Las tareas y responsabilidades relativas a las transacciones y hechos deben estar autorizadas, registradas y revisadas por personas diferentes, en los casos debidamente justificados.
3. Aplicar **criterios de selección de muestras** (estadísticos o no) para la realización de los **conteos físicos de las existencias** de los recursos materiales destinado al

consumo en las actividades de la entidad o a su comercialización, comprobando la coincidencia o no con los submayores de inventario habilitados en los conceptos siguientes:

a. descripción;
b. precio unitario;
c. cantidad; e
d. importe.

En el conteo físico a realizar por el auditor se deben considerar productos o mercancías para todas las subcuentas y análisis habilitados. El auditor debe investigar las posibles causas de las diferencias por faltantes, sobrantes o pérdidas y dejar evidencia de sus verificaciones en el *Papel de Trabajo Conteo físico de las existencias almacenadas.*

4. Verificar la legitimidad de los **documentos** que amparan los **Útiles y herramientas en uso dados de baja** al cierre o durante el período de auditoría, teniendo en cuenta las opciones siguientes:
    a. se cargan a gastos en el momento de ponerlos en uso y existen los controles físicos por áreas de responsabilidad; o
    b. se utiliza el método de cargar a gastos el 50% del valor al ponerlos en uso y el 50% restante al darles baja; o
    c. se aplican las tasas mensuales establecidas para la amortización de los útiles y herramientas.
5. Comprobar que las **transacciones** al cierre o durante el período de auditoría de la cuenta Descuento comercial e impuesto se refieren a:
    a. la diferencia[4] entre el precio de adquisición y de venta a la población de las mercancías para la venta; y

[4]**Resolución No. 20/2014 – MFP** ARTÍCULO49.-La base para la **formación de las tasas de margen comercial** son los gastos de circulación o de operación, por lo que su fundamentación es indispensable, así como la depuración de los factores coyunturales e ineficiencias que no deben ser consideradas en el margen comercial.(…)

ARTÍCULO50.-Para determinarla masa de utilidad a reconocer en la tasa de margen comercial, se aplica la normativa aprobada a los gastos de operación comercial, sin considerar en ellos los gastos por concepto de Contribución a la Seguridad Social, las Prestaciones de Seguridad Social a corto plazo, el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, los Gastos Financieros y los

b. el Impuesto de Circulación que grava las mercancías para la venta, cuando éste corresponde ser liquidado por el productor.

6. Confirmar que se aplican los **procedimientos de control interno** establecidos para el tratamiento de los **inventarios de lento movimiento y ociosos**, a partir de los criterios técnicos siguientes:
   a. se clasifican como *inventarios de lento movimiento* los bienes en exceso que por su cantidad o período mínimo de rotación expuestos a la venta, requieren un tiempo prolongado para su consumo o venta, con independencia del valor de uso que posean. Los bienes de consumo e intermedios se definen de lento movimiento cuando las cantidades en existencia superan los ciclos de ventas o reaprovisionamiento establecidos para cada actividad. Para los de *consumo*, cuando supera los *ciento veinte (120) días*, expuestos a la venta o al consumo y posean *cobertura* para más de *tres (3) meses*;
   b. los *inventarios ociosos* se refieren a los bienes cuyo bajo o nulo valor de uso o comercial, para la entidad propietaria o depositaria, determina su *inmovilización absoluta por ausencia total de demanda*. El tiempo admisible para definir un bien ocioso *no debe exceder un año*, salvo casos excepcionales en correspondencia con las normas de los órganos, organismos de la Administración Central del Estado y las organizaciones superiores de dirección empresarial, según corresponda;
   c. para las *ventas mayoristas a entidades estatales y otras formas de gestión*, los órganos, organismos, OSDE, entidades estatales y sociedades mercantiles, forman los *precios de venta en pesos cubanos (CUP) y pesos cubanos convertibles (CUC) de los inventarios de lento movimiento y ociosos*, por *acuerdo entre las partes*, a partir de la conciliación entre vendedor y comprador, tomando como referencia su valor en libro, según los procedimientos que establezcan, en los que se deben tener en cuenta las rebajas de precios, que de forma progresiva puedan realizar a los productos, dejando constancia escrita en expediente de los precios acordados, su base de cálculo y procedimiento que lo ampara;

---

gastos por otros conceptos tributarios que correspondan, excepto en los casos en que puntualmente este Ministerio decida modificar esa base de cálculo.

d. para las *ventas minoristas las empresas comercializadoras*, fijan sus *precios de venta en pesos cubanos (CUP) y pesos cubanos convertibles (CUC) de los inventarios de lento movimiento y ociosos*, teniendo en cuenta las referencias de precios de sus similares en el mercado y pudiendo realizar rebajas de forma progresiva;

e. los *inventarios de bienes ociosos* dictaminados *no comercializables*, cumpliendo el orden de prelación, tienen como destino final:

   1. venta a las Empresas Recuperadoras de Materias Primas;
   2. despiece; y
   3. destrucción, en coordinación con los organismos que corresponda según el caso, cumpliendo los mecanismos de control establecidos;

f. la *estimulación por la disminución del nivel de los inventarios de lento movimiento y ociosos* se realiza mediante la *bonificación del tipo impositivo del Impuesto sobre Utilidades de hasta un cinco por ciento (5%)*, la que se aprueba de manera puntual anualmente y se aplica en el momento de la liquidación final de este Impuesto. La disminución del inventario de lento movimiento y ocioso, debe ser al menos de un cinco por ciento (5%), para recibir la bonificación; y

g. la *penalización* procede mediante la comparación del nivel de inventarios de lento movimiento y ociosos del período actual respecto al anterior, y se aplica ante los incrementos en los rangos siguientes:

   i. si el *incremento* es de *hasta el diez por ciento (10 %)* se suspende la creación de la Provisión aprobada durante un (1) ejercicio fiscal, y
   ii. si el *incremento supera el diez por ciento (10 %)* se suspende la creación de la Provisión aprobada durante dos (2) ejercicios fiscales.

7. Investigar que se cumplen las **indicaciones para el almacenamiento de los inventarios de lento movimiento y ociosos**; a saber:

   a. Los productos declarados de lento movimiento y ociosos en los *almacenes* tendrán una *nueva ubicación*, atendiendo a las *características* de los mismos, su *envase y embalaje, el surtido y la masividad*, que determinen el método de almacenamiento en estiba directa o estantería.

b. Para estos inventarios se utiliza el *método de almacenamiento por zona*, en el cual la mercancía se agrupa por familia de productos, donde cada producto tiene una ubicación determinada en la misma.
c. En la distribución en planta del almacén, la *delimitación de las zonas para los productos de lento movimiento y ociosos* se determina teniendo en cuenta que no se efectúe cercana al área de despacho, donde deben estar los productos de mayor rotación, para evitar una mayor cantidad de recorridos internos.
d. Con relación a los productos ociosos, para incrementar la capacidad de almacenamiento y lograr un impacto económico, como alternativa excepcional, se podrá utilizar la figura de *productos bloqueados*[5], a pesar de que uno de los principios básicos en el almacenamiento es no tener productos bloqueados en el almacén, ya sea en la estiba directa, o en las estanterías, tanto en lo horizontal, como en lo vertical de cada alojamiento.
e. Cuando la cantidad y surtido de los productos ociosos determine la figura de *cargas fraccionadas*[6] se podrá utilizar la paquetización de los mismos, en cajas u otros envases, pudiéndose formar cargas unitarizadas en diferentes medios de almacenamiento.
f. Cuando se *traslade* un producto de lento movimiento u ocioso al área destinada para ello, se elabora una *nueva tarjeta de estiba*, con la identificación y las especificaciones del producto.
g. Se ubica en el almacén o local adecuado, la *representación visual de los productos de lento movimiento u ociosos*, con el objetivo de promover su oferta a los clientes y crear mecanismos de alerta a los gestores internos. Podrán emplearse vitrinas, salón de exposición, complementados con póster o carteles y listados con las referencias de cada producto.

[5]**Producto bloqueado:** Aquel que en su ubicación en el área de almacenamiento, tanto en estiba directa, como en estanterías, no permite ningún movimiento (manual o mecanizado), o sea que no accede al pasillo de trabajo, ocasionando pérdida de tiempo y gastos por una doble manipulación.

[6]**Carga fraccionada:** Unidad de carga de productos cuyo peso, volumen y cantidad por surtido son reducidos, lo cual permite o requiere su selección manual. Para ello se destinan estanterías para cargas fraccionadas.

h. Las entidades que dispongan de *capacidad de almacenaje y grandes volúmenes de inventarios ociosos y de lento movimiento*, destinan *un almacén* para concentrar estos productos de forma diferenciada.

8. Revisar que en el área contable se hayan instruido los **expedientes** correspondientes y registrado oportunamente los casos referidos a:
   a. faltantes o sobrantes de bienes materiales en general;
   b. consumo material o gastos no registrados en el año que corresponda;
   c. ajuste como consecuencia de las rebajas de precios minoristas por pérdidas de calidad en los productos agropecuarios;
   d. pérdidas por bajas de productos vencidos;
   e. mermas y deterioros en exceso a las normas técnicas aprobadas;
   f. errores contables de años anteriores, cuya solución implique afectaciones positivas o negativas al resultado de la entidad; y
   g. diferencias que se detecten en procesos de actualización o depuración de la contabilidad, cuya solución ocasione afectaciones positivas o negativas al resultado.

9. Verificar que en los **expedientes** que sustentan las transacciones al cierre o durante el período de auditoría, conste:
   a. la determinación del faltante, la pérdida o el sobrante en unidades físicas y en valor;
   b. las causas que dieron lugar a la determinación del faltante, la pérdida o el sobrante, así como investigaciones o comprobaciones realizadas;
   c. la denuncia, en los casos de faltantes, ante las autoridades competentes, conforme a lo establecido en la legislación penal, cuando se presuma la comisión de un delito o se esté ante un caso cuyo importe excede la escasa entidad, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación sobre responsabilidad material;
   d. documento emitido por el órgano estatal competente en que conste que la denuncia fue aceptada no siendo necesario esperar sentencia, para su cancelación;
   e. documentos que amparan los consumos materiales o gastos no registrados en el año que corresponden, así como las causas y el importe total a ajustar;

f. actas detalladas y certificadas por los funcionarios e inspectores autorizados e importe total de los ajustes por los conceptos de:
   - rebajas de precios minoristas; y
   - pérdidas de calidad en los productos agropecuarios;

g. actas detalladas y certificadas por los funcionarios e inspectores autorizados e importe total de los ajustes por el concepto de pérdidas por baja de productos vencidos. En las actas debe anexarse un listado que contenga para cada producto: la descripción, cantidad, precio, importe, fecha de adquisición, fecha de vencimiento, certificación del destino de los productos vencidos, así como las gestiones realizadas por la entidad antes de la fecha de vencimiento para su utilización o venta; y

h. documento que contenga los análisis de las causas que generan las mermas y deterioros en exceso a las normas técnicas, el importe total de cada producto y el monto total de la afectación.

10. Evaluar la razonabilidad de los **expedientes instruidos** por la autoridad facultada referidos a:
    a. errores contables de años anteriores, cuya solución implique afectaciones positivas o negativas al resultado de la entidad, donde debe constar la documentación siguiente:
       - evidencia documental que sustente el error; e
       - Informe de las causas y condiciones que fundamenten los errores detectados;

    b. diferencias que se detecten en los procesos de actualización o depuración de la contabilidad, cuya solución ocasione afectaciones positivas o negativas al resultado, amparados en:
       - evidencia documental que sustente el error.
       - Informe de causas y condiciones que fundamenten los errores detectados.

11. Comprobar que los **expedientes instruidos** estén o hayan sido aprobados dentro del **término establecido de los 90 días** y constatar que existe:

a. la Certificación del jefe de la entidad con las medidas organizativas, de control y disciplinarias, en caso que procedan, para evitar que los hechos se repitan; y
b. la Certificación donde conste la fecha, número del acta y del acuerdo, mediante el cual el Consejo de Dirección aprobó el ajuste.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las **cuentas, subcuentas y análisis** relacionados con los cobros y la suma de las subcuentas (y análisis en los casos que corresponda) coincide con el saldo de la cuenta control. Preparar el *Papel de Trabajo Análisis de la cuenta* que corresponda.
2. Revisar que la entidad **Comisionista y/o Consignataria** para el registro contable de todas las operaciones correspondientes a estos tipos de contratos, lo realiza a través de las **cuentas memorandums o de orden** creadas al efecto.
3. Comprobar que se corresponden los **saldos** con los reflejados en el estado de Situación. Analizar en caso de existir diferencias las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que los débitos **y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
5. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas:

Valoración

29. Los Inventarios se valoran al precio de adquisición o al costo, real o predeterminado, de producción en que se incurre para su obtención. El costo de adquisición está constituido por la suma de las erogaciones efectuadas para su compra o producción, los gastos incurridos para situarlos en el lugar de almacenamiento y los correspondientes para su uso o entrega.
30. Los métodos de valoración aceptados para el control de Inventarios serán definidos por el Reglamento del Impuesto sobre Utilidades.[7]

[7] **LEY No. 113/2012 "SISTEMA TRIBUTARIO"** ARTÍCULO 77. Las **normas de valoración de los ingresos y gastos** que se aceptan a los efectos del cálculo de la utilidad imponible son las siguientes:

31. Los intereses relacionados con el financiamiento de la adquisición o producción de los Inventarios, no integran el costo del mismo.
32. Las mercancías adquiridas para comercializar, que se controlen a precio de venta a la población, deberán informarse en los Estados Financieros a su costo de adquisición, por lo que al precio de control se deducirán los importes de los descuentos comerciales correspondientes y de los impuestos contenidos en dicho precio.
33. Cuando la entidad opte por aplicar métodos de amortización a los útiles y herramientas o de incluir en los costos o gastos sus valores parcialmente al ponerlos en uso y al darles de baja, estos bienes se expondrán en los Estados Financieros por el valor no cargado a gastos o costos.
34. Se incluyen en la valoración de los Inventarios, los pedidos que se hubieren aceptado en firme por mercancías, materias primas y materiales que se encuentren en tránsito.
35. Cuando el valor del aprovechamiento o las ventas de mercancías o productos resulten inferiores al valor registrado en Libros, se producirá una diferencia, la cual deberá ser considerada como pérdida afectando el resultado económico del período, independientemente de que la causa haya sido por deterioro u obsolescencia.
36. En lo referente a las producciones intermedias con destino al insumo, las entidades pueden optar por dos variantes contables:

    a. Mantener las producciones intermedias terminadas en centros de costo específicos de la cuenta Producción en Proceso
    b. Registrar la producción intermedia terminada en una cuenta específica de Inventario.

---

a) para la determinación de los ingresos y gastos se tienen en cuenta los valores consignados en los libros, registros y demás documentos contables que se lleven, aplicando las Normas Cubanas de Información Financiera establecidas por el Ministro de Finanzas y Precios; y

b) **para la determinación de sus costos, los sujetos del Impuesto sobre Utilidades deben valorar sus inventarios al precio de adquisición o al costo real de producción obtenido al comprar o producir un bien, utilizando los métodos "PRIMERO EN ENTRAR, PRIMERO EN SALIR" o "PRECIO PROMEDIO MÓVIL".**

Exposición

37. El grupo de Inventarios debe figurar en los Activos Circulantes, analizado por las partidas que lo componen, según su naturaleza, es decir: productos terminados, en proceso, mercancías para comercializar, insumos y materias primas.
38. De existir gravámenes constituidos, que restrinjan la libre disponibilidad de los Inventarios, o si éstos han sido entregados en garantía de préstamos, se expondrán estos detalles en anexo complementario a los Estados Financieros, identificándose con los pasivos correspondientes.
39. Los Inventarios en poder de terceros cuya propiedad ejerce la entidad informante, deberán ser incluidos en los Estados Financieros, aclarándose su situación en nota complementaria a los mismos.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS SUSTANTIVOS.

INDICADORES FINANCIEROS DE ROTACIÓN DE LOS ACTIVOS

Rotación de los inventarios: mide la renovación del inventario, mientras más roten las cuentas de inventarios tendrán más liquidez, es decir, cuanto más rápido se conviertan en efectivo. El uso de esta razón ayuda a detectar problemas de acumulación o escasez de mercancías, inventarios obsoletos, problemas de precios, deficiencias en el área comercial, etc. Determina el número de veces que las existencias rotan en el año y se conoce también como ciclo de rotación de los inventarios. Su importancia radica en que si refleja que una entidad mantiene un exceso de inventarios significa que tiene fondos restringidos en inventarios que podrían emplearse en otra parte. Además, habría un alto costo de manejos de almacenamiento de mercancías lo mismo que por el riesgo de que caigan en desuso. Por otra parte si el inventario es demasiado bajo la entidad puede perder clientes porque se queda sin mercancía.

ROTACIÓN DE LOS INVENTARIOS = COSTO DE VENTAS / INVENTARIO PROMEDIO

Donde el inventario promedio es el inventario inicial más el inventario final dividido entre 2; aunque lo ideal sería poder sumar los inventarios al final de cada mes y dividir entre 12 para obtener un inventario promedio; sin embargo esta información no siempre está disponible, el sustituto más cercano consiste en obtener un promedio simple sumando las cifras de inventario al inicio y al final del período.

Criterio para el análisis:

a. Cuanto mayor sea la rotación de los inventarios, se generan más ventas con menos inversión en inventarios.

5.3. OBJETIVOS DE AUDITORÍA DE PAGOS, NÓMINAS Y OTRAS PRESTACIONES.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte**: las operaciones de registro de las recepciones y entregas han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades**: las cantidades han sido presentadas con exactitud, de acuerdo con la documentación primaria que la sustenta.
3. **Existencia**: los saldos de las cuentas de inventarios representan correctamente las existencias almacenadas en la empresa, debidamente clasificadas y contabilizadas.
4. **Valuación y propiedad**: las existencias almacenadas están registradas por alguno de los métodos establecidos en la legislación tributaria vigente y en concordancia con los contratos de compraventa firmados con los acreedores.
5. **Revelación y presentación**: las existencias almacenadas están descritas y clasificadas en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
CORTE	Contabilizar como gasto del período en el momento de poner en uso los útiles y herramientas y mantener el control físico por área de responsabilidad y responsable directo.	Verificar la legitimidad de los **documentos** que amparan los **Útiles y herramientas en uso dados de baja** al cierre o durante el período de auditoría, teniendo en cuenta las opciones siguientes: a) se cargan a gastos en el momento de ponerlos en uso y existen los controles físicos por áreas de responsabilidad.	Se constata la existencia de una diferencia de menos ascendente a 150.00 CUP en el conteo físico de los útiles y herramientas asignados al área de responsabilidad X, de acuerdo con el desglose en unidades y valor que aparece en el Acta de responsabilidad firmado por M. Pérez.	1. Verificar que están habilitadas las **cuentas, subcuentas y análisis** relacionados con los cobros y la suma de las subcuentas (y análisis en los casos que corresponda) coincide con el saldo de la cuenta control. Preparar el *Papel de TrabajoAnálisis de la cuenta* que corresponda. 3. Comprobar que se corresponden los **saldos** con los reflejados en el estado de Situación. Analizar en caso de existir diferencias las
EXACTITUD EN LAS OPERACIONES	Clasificar como inventarios de lento movimiento a los productos con cobertura mayor a 3	Confirmar que se aplican los **procedimientos de control interno** establecido para el tratamiento de los	Se verifica la existencia de mercancías para la venta por un importe total de 14258.69 CUP con coberturas mayores a 3	

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
	meses en los almacenes de mercancías para la venta.	inventarios de lento movimiento y ocioso, a partir de los criterios técnicos establecidos.	meses dentro del saldo de la cuenta habilitada, desglosada en 7458.52 CUP en vestuario y lencería y 6800.17 CUP en útiles del hogar.	causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
EXISTENCIA	Preparar el Plan anual de conteos físicos por áreas de responsabilidad, con la participación conjunta de las direcciones de Contabilidad y Comercial.	Aplicar **criterios de selección de muestras** (estadísticos o no) para la realización de los **conteos físicos de las existencias** de los recursos materiales destinado al consumo en las actividades de la entidad o a su comercialización, comprobando la coincidencia o no con los submayores de inventario habilitados en los conceptos	Se detectan en el conteo físico realizado por el auditor faltantes y sobrantes por un importe total de 4558.63 CUP y 1478.23 CUP respectivamente, en el almacén de materias primas y materiales. El conteo físico fue realizado el 15 de diciembre de 20XX.	4. Verificar que los **débitos y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes. 5. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
		establecidos, (*Papel de Trabajo Conteo físico de las existencias almacenadas.)*		
VALUACIÓN Y PROPIEDAD	Las mercancías para la venta minorista se registran por su precio de adquisición y el descuento comercial en la cuenta correspondiente.	5. Comprobar que las **transacciones** al cierre o durante el período de auditoría de la cuenta Descuento comercial e impuesto se refieren a: a) la diferencia entre el precio de adquisición y de venta a la población de las mercancías para la venta.	Se contabiliza una compra de mercancías para la venta al proveedor mayorista Y por el precio de adquisición sin deducirle el importe de 1586.25 CUP, que corresponde al 10% del descuento comercial establecido en la legislación vigente para los productos adquiridos por la entidad auditada minorista.	1. Verificar que están habilitadas las **cuentas, subcuentas y análisis** relacionados con los cobros y la suma de las subcuentas (y análisis en los casos que corresponda) coincide con el saldo de la cuenta control. Preparar el *Papel de TrabajoAnálisis de la cuenta* que corresponda. 3. Comprobar que se
REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN	Los expedientes de faltantes y/o sobrantes instruidos se aprueban por la autoridad facultada	11. Comprobar que los **expedientes instruidos** estén o hayan sido aprobados dentro del **término**	Se detectan tres expedientes de faltantes por un importe total de 147258.23 CUP registrados en la cuenta Faltantes en	corresponden los **saldos** con los reflejados en el estado de Situación. Analizar en caso de existir diferencias las

OBJETIVO DE AUDITORÍA	CONTROL EXISTENTE	PRUEBA DE CONTROL	HALLAZGO DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
	en un término máximo de 90 días.	**establecido de los 90 días.**	investigación pendientes de aprobación por la autoridad facultada, debido a que no habían sido oportunamente presentados por los responsables implicados. Este importe representa el 45% del total de los expedientes pendientes de aprobación.	causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos. 4. Verificar que los **débitos y créditos** registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes. 5. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

5.4. PAPELES DE TRABAJO TIPO.

5.4.1. PAPEL DE TRABAJO "CONTEO FÍSICO DE INVENTARIOS SEGÚN AUDITORÍA".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE PAGOS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DEL CONTEO FISICO DE LOS INVENTARIOS.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor	

ALMACÉN: _____

CÓDIGO	**DESCRIPCIÓN**	**PRECIO DE ADQUISICIÓN**	**SEGÚN SUBMAYOR DE INVENTARIOS**		**SEGÚN AUDITORÍA**		**FALTANTE**		**SOBRANTE**	
			CANTIDAD	**IMPORTE**	**CANTIDAD**	**IMPORTE**	**CANTIDAD**	**IMPORTE**	**CANTIDAD**	**IMPORTE**
		TOTALES								

Nombres y apellidos del auditor: _____

Firma: _____

Cargo: _____

Nombres y apellidos del responsable: _____

Firma: _____

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 5.1 al 5.8**

TEMA VI AUDITORÍA DE ACTIVOS FIJOS E INVERSIONES MATERIALES

6.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

RESOLUCIÓN No. 10/2007 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PONER EN VIGOR LOS DATOS DE USO OBLIGATORIO QUE SE TENDRÁN EN CUENTA AL MOMENTO DE DISEÑAR LOS MODELOS DEL SUBSISTEMA DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES."

RESOLUCIÓN No. 101/2011 DEL BANCO CENTRAL DE CUBA. "NORMAS BANCARIAS DE COBROS Y PAGOS".

RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

DECRETO No. 327/2015 DEL CONSEJO DE MINISTROS. "REGLAMENTO DEL PROCESO INVERSIONISTA"

6.1.1. ACTIVOS FIJOS.

ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

Representan propiedades físicamente tangibles que han de utilizarse por un período largo en las operaciones regulares de la entidad y que normalmente no se destinan a la venta. Estos Activos, con excepción de los terrenos y los animales productivos del ganado mayor, trasladan su valor paulatinamente, durante su vida útil, a la producción de bienes y a la prestación de servicios. En el caso de los animales productivos su valor se traslada de una sola vez, al final de su vida útil productiva.

Incluyen entre otros, terrenos (cuando la legislación lo considere), plantaciones permanentes, animales productivos del ganado mayor, animales de trabajo, animales domados y de exposición, edificios y construcciones, maquinarias y equipos, equipos de transporte, muebles, enseres y equipos de oficina, equipos de laboratorio, los yacimientos y desarrollos mineros y los fomentos y desarrollos forestales, entre otros.

Se registran por su valor de adquisición y los gastos de transportación y montaje, en los casos de los adquiridos y en los ejecutados con medios propios, se valoran de acuerdo con las disposiciones vigentes.

Se debitan por las altas de los Activos Fijos y se acreditan por las bajas o ventas de éstos.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **SC-1-01 Movimientos de Activos Fijos Tangibles**
- **SC-1-02 Submayor de Edificios y Construcciones**
- **SC-1-03 Submayor de Máquinas, Equipos y Medios de Transporte**
- **SC-1-04 Submayor de Muebles y Otros Objetos**
- **SC-1-05 Submayor de Animales Productivos y de Trabajo**
- **SC-1-06 Submayor de Plantaciones Permanentes**
- **SC-1-07 Control de Activos Fijos Tangibles**
- **Dictamen de Avalúo**
- **Certificación de la Dirección correspondiente del MFP**

FONDOS BIBLIOTECARIOS

Se registra en esta cuenta el importe de la dotación inicial de los fondos bibliotecarios, así como las adquisiciones para reposiciones o ampliaciones posteriores. Incluye medios que sirven para el trabajo bibliotecario tales como casettes, discos, vistas fijas, películas de video, entre otros. Esta cuenta es de uso para las entidades que tienen actividad de biblioteca y los fondos no deprecian.

Se debitan por la adquisición de los fondos bibliotecarios o la apreciación de ellos, por sobrantes detectados al tenerse conocimiento de los mismos. Se acreditan por baja por faltantes, roturas o pérdidas por deterioro en el momento de tenerse conocimiento de los mismos.

MONUMENTOS Y OBRAS DE ARTE

Se registra en esta cuenta el valor de los monumentos, obras de arte que son activos fijos de la entidad.

Se registran por su valor de adquisición y los gastos de transportación y montaje, o se valoran de acuerdo con las disposiciones vigentes.

Se debitan por las altas de los Activos Fijos y se acreditan por las bajas o ventas de estos.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **SC-1-01 Movimientos de Activos Fijos Tangibles**
- **SC-1-02 Submayor de Edificios y Construcciones**
- **SC-1-03 Submayor de Máquinas, Equipos y Medios de Transporte**
- **SC-1-04 Submayor de Muebles y Otros Objetos**
- **SC-1-05 Submayor de Animales Productivos y de Trabajo**
- **SC-1-06 Submayor de Plantaciones Permanentes**
- **SC-1-07 Control de Activos Fijos Tangibles**
- **SC-1-08 Registro de Depreciación**

ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES

Comprenden los bienes no materiales que se poseen por las entidades para llevar a cabo las actividades operativas. Su característica fundamental es que no adoptan forma corpórea y sólo son visibles en el instrumento legal que justifica el derecho a su usufructo.

Incluyen entre otros, patentes, marcas de fábricas, nombres comerciales, franquicias, propiedad intelectual, arrendamiento financiero con opción de compra, programas computacionales (solo para los productores de software), derechos intelectuales y de superficie (cuando no son pagados por rentas), mejoras en propiedades arrendadas, etc.

Se debitan por los pagos efectuados por estos bienes, excepto en los arrendamientos con opción de compra en que se debitan por el importe de la deuda del principal o de éste más los intereses y se acreditan por su valor inicial al darse de baja.

COMPRA DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

Comprende los importes de las compras de los activos que no forman parte de un proceso inversionista.

Se debitan por la compra de activos fijos tangibles y se acreditan por el traslado a la cuenta de Activos Fijos Tangibles de manera inmediata.

Esta cuenta no mostrará saldo al final del período intermedio, ni al final del ejercicio contable.

Al final del ejercicio contable se harán ajustes entre las subcuentas.

COMPRA DE ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES

Comprende los importes de las compras de los Activos Fijos Intangibles.

Se debitan por la compra de activos fijos intangibles y se acreditan por el traslado a la cuenta de Activos Fijos Intangibles de forma inmediata.

Esta cuenta no mostrará saldo al final del período intermedio, ni al final del ejercicio contable.

Al final del ejercicio contable se harán ajustes entre las subcuentas.

DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

Estas cuentas se corresponden con la pérdida del valor que sufren los Activos Fijos Tangibles y que se registra en ellas (excepto los terrenos y animales productivos), debido al desgaste ocasionado por el uso normal o extraordinario durante los períodos que presten servicios o participen en la producción o a su obsolescencia tecnológica.

Se acreditan por el importe de la depreciación para reposición correspondientes al período y se debitan por la depreciación acumulada en el momento de la baja de los Activos Fijos Tangibles o por las modificaciones de las tasas.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **SC-1-08 Registro de Depreciación**

AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES

Se registra en estas cuentas la pérdida de valor que sufren ciertos Activos Fijos Intangibles, por el vencimiento del tiempo establecido como término de su usufructo.

Se acreditan por el cargo sistemático de la proporción de su valor a costos o gastos del período y se debitan por la baja de los Activos Fijos Intangibles.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **Registro de Amortización**

REVALORIZACIÓN DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

Comprende el importe de la Reevaluación de activos que implica un incremento del valor.

Se acreditan por el incremento de valor actual de los Activos Fijos Tangibles como resultado de un avalúo y se debitan al capitalizarse.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **Dictamen de Avalúo**
- **Certificación de la Dirección correspondiente del MFP**

6.1.2. INVERSIONES MATERIALES.

PAGOS ANTICIPADOS DEL PROCESO INVERSIONISTA

Estas cuentas registran los importes de los pagos efectuados a los ejecutores de las inversiones (entidades constructoras, de proyectos, nuevas formas de gestión autorizadas o suministradores de equipos que requieren instalación y de materiales) previos a la recepción de los equipos y materiales o a la ejecución de los trabajos, de acuerdo con los contratos suscritos.

Se debitan al realizarse los pagos anticipados y se acreditan al recibirse los equipos, materiales y las Certificaciones de Avance de Obras justificativas de la ejecución de las inversiones materiales. Se analiza por subcuentas de uso obligatorio y por proveedores.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **Certificación de Avance de Obra**

REPARACIONES GENERALES EN PROCESO

Representa el importe de los trabajos destinados a asegurar o restituir total o parcialmente la vida útil de los bienes de índole permanente, así como su eficiencia, llevados a cabo con medios propios o contratados con terceros.

Se debita por el importe de los trabajos recibidos de terceros o los ejecutados con medios propios, correspondientes a reparaciones generales no concluidas y se acredita a la terminación de las reparaciones por su costo.

INVERSIONES EN PROCESO

Comprenden los importes de los gastos en que se incurren en estas actividades, bien ejecutados con medios propios o contratados con terceros.

Incluyen los equipos que requieren trabajo de montaje y los materiales que se transfieren de las cuentas Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista.

Se debitan por las Certificaciones de Avance de Obras, por el costo real hasta el límite establecido de las inversiones ejecutadas con medios propios y por el valor de adquisición de los equipos instalados y de los materiales de construcción utilizados y al final del año, por la estimación de los gastos de los trabajos ejecutados y que aún no se han facturado y se acreditan al terminarse la inversión y trasladarse a Activos Fijos Tangibles. También se acreditan, al final del año, por la cancelación de los gastos acumulados por fomentos y desarrollos forestales. Se analiza por componentes de la inversión.

En la apertura del nuevo ejercicio contable el saldo de la cuenta pasará a la subcuenta Saldo al inicio del año.

DOCUMENTOS PRIMARIOS DE REFERENCIA

- **Certificación de Avance de Obra**

EQUIPOS POR INSTALAR Y MATERIALES PARA EL PROCESO INVERSIONISTA

Comprenden los importes de los equipos tecnológicos, energéticos y productivos que requieren montaje e instalación, así como los materiales de construcción y de montaje (incluyendo estructuras), que son destinados a incluirse en las Inversiones Materiales.

Se debitan por su valor al ser adquiridos y se acreditan por la entrega de los equipos para ser instalados o de los materiales utilizados o entregados al contratista, cuando son incluidos en el precio de la obra.

CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS DEL PROCESO INVERSIONISTA.

Se registran en estas cuentas los importes pendientes de cobro por operaciones asociadas al proceso inversionista. Debe analizarse por deudores.

Comprenden entre otras, reclamaciones a contratistas y suministradores de equipos que requieren instalación y de materiales para inversiones, materiales adquiridos y equipos y

materiales entregados a los contratistas para ser posteriormente deducidos del precio de las obras.

Se debitan por las reclamaciones o entregas de equipos y materiales y se acreditan al deducirse éstas del precio de las obras o al efectuarse el cobro de las primeras.

Se analiza por subcuentas de uso obligatorio.

CUENTAS POR PAGAR DEL PROCESO INVERSIONISTA

Incluyen las obligaciones reconocidas a pagar a las entidades o a las nuevas formas de gestión autorizadas con las que se contratan las inversiones materiales, independientemente de que su pago se efectúe previa o posteriormente a la recepción de las construcciones, trabajos de instalación y montaje, equipos, materiales, proyectos y otros gastos. Debe analizarse por subcuentas obligatorias, por clientes, considerando cada documento emitido y pagado.

También comprenden al final de cada año, los importes pendientes de reintegrar por inversiones ejecutadas con medios propios y los estimados de obligaciones cuyos documentos no han sido recibidos de los constructores o suministradores.

Se acreditan por las obligaciones contraídas con las entidades ejecutoras de las inversiones materiales y suministradoras de los equipos y materiales y por los importes pendientes de reintegrar por inversiones ejecutadas con medios propios (sólo cuando éstas son financiadas con recursos del Presupuesto del Estado) y se debitan por los pagos efectuados y por los reintegros realizados al inicio del año por las inversiones materiales ejecutadas con medios propios el año anterior, si procede.

PROVISIÓN PARA REPARACIONES GENERALES

En esta cuenta se registran los importes destinados a financiar las reparaciones generales que deben efectuarse a los Activos Fijos Tangibles, a partir de índices aplicados al valor de dichos Activos, cuando se opte por este método.

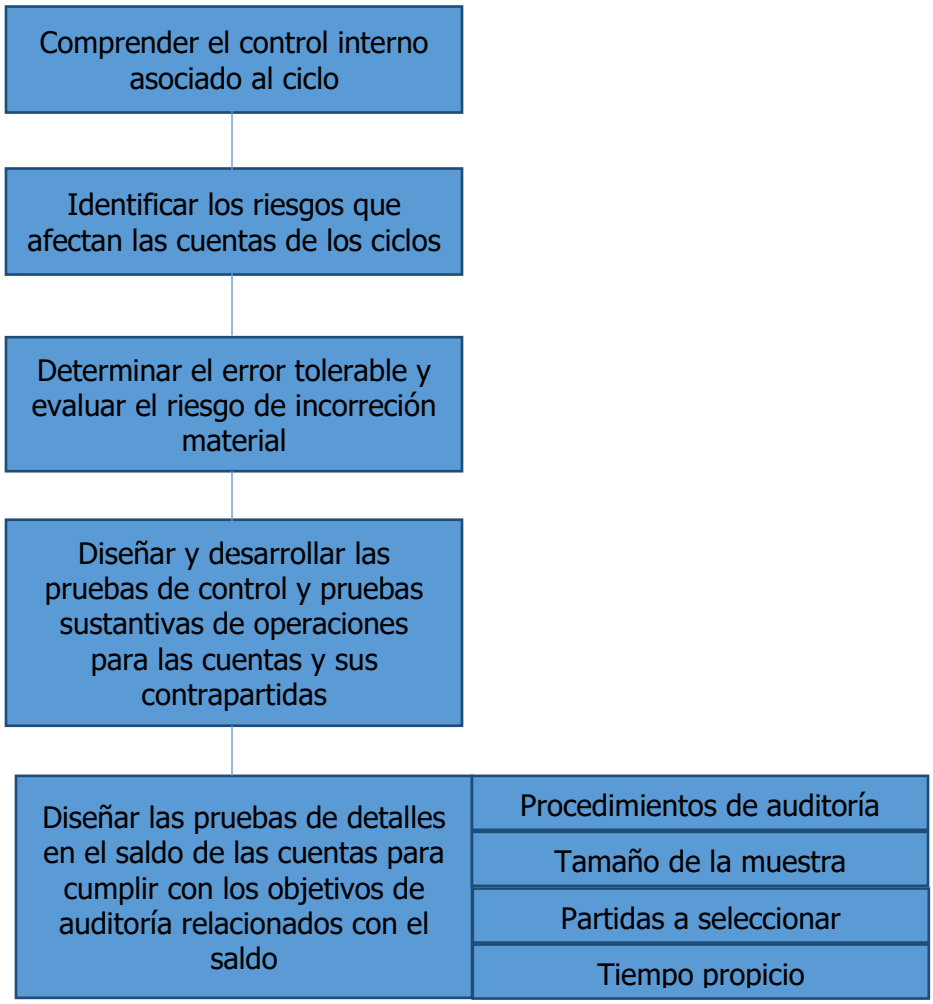
Se acreditan por el importe del índice establecido para la creación de la provisión y se debitan por la utilización o transferencia de los recursos de la misma.

PROVISIÓN PARA INVERSIONES

En esta cuenta se registran los importes destinados a financiar las inversiones, a partir del método que se adopte.

Se acreditan por el importe resultante del método seleccionado para la creación de la provisión y se debitan por la utilización de los recursos en el proceso inversionista.

6.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS.



6.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA.

GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL – 2006
GUÍA DE AUTOCONTROL DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA - 2012
DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013
REGLAMENTO DEL PROCESO INVERSIONISTA – CONSEJO DE MINISTROS - DECRETO NO. 327 - 2013

6.3.1. ACTIVOS FIJOS.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Efectuar el chequeo físico de todos los activos fijos tangibles, comparándolos con los submayores contables, en especial de aquellos que por sus características, son susceptibles de apropiación ilícita, verificando el estado técnico y la ociosidad del mismo. En el caso de los equipos automotores revisar además de la chapa el número del motor y carrocería. Investigar las posibles causas de las diferencias por faltantes, sobrantes o pérdidas.
2. Está elaborado el Plan Anual de Chequeo Periódico Rotativo de los Activos Fijos Tangibles, se efectúan los conteos periódicos del 10%, sistemática y mensualmente según el plan elaborado, se deja evidencia de los mismos a través de la Hoja de Conteo de Activos Fijos Tangibles y se efectúan por personas no responsabilizadas con el cuidado y control de los mismos. Los sobrantes y faltantes detectados en las verificaciones físicas, son debidamente investigados y notificados al Área de Contabilidad.
3. Cada responsable de área tiene firmada un Acta de Responsabilidad Material de los activos fijos bajo su custodia y el control actualizado, contando el área contable del original del modelo y se realiza conteo físico al sustituir al responsable de un área, dejando constancia del mismo para la fijación de la responsabilidad material.

4. Existe una relación actualizada del parque automotor de la entidad y se corresponde con los activos fijos registrados por el área económica y del Registro de Vehículos, con el distintivo correspondiente y el odómetro en funcionamiento.
5. Se dispone de un expediente por cada vehículo que contenga la documentación establecida por la legislación vigente y cuenta el chofer con los documentos establecidos los vehículos para su tránsito por la vía.
6. Las anotaciones en estos controles se realizan mediante las operaciones contenidas en el modelo de movimiento de estos medios y estén debidamente aprobados y autorizados, antes de proceder a su contabilización.
7. El Área Contable cuenta con la información mínima indispensable de estos bienes, para su correcta identificación verificándose la suma de sus valores con el saldo de la cuenta control correspondiente periódicamente.
    - Están identificados todos los medios con chapillas, calcomanías u otro procedimiento generalmente aceptado, salvo que se agrupen en módulo o unidad básica o funcional
    - En el caso de las máquinas y equipos se consignan los datos de uso obligatorio, entre ellos: modelo, tipo, marca, número de serie.
8. En cuanto a los modelos de movimientos de activos fijos tangibles se cumple lo siguiente:
    - Los responsables de área elaboran inmediatamente los modelos cuando se producen movimientos de estos medios por altas, bajas, traslados, ventas, deterioro, enviados a reparar, etc., incluyen los datos de uso obligatorio y se numeran consecutivamente.
    - En el caso de los movimientos de alta, baja, venta y traspaso recibido, traslado interno, ociosos a activos, enviado a reparar, fueron aprobados por el funcionario y/o dirigente autorizado.
    - Las altas de activos fijos tangibles adquiridos están incluidos en el Plan de Inversiones aprobado y en el caso de las Unidades Presupuestadas este se corresponde con lo reflejado en la partida de Gastos de Capital del Presupuesto aprobado.
    - Las entidades empresariales estatales y las sociedades mercantiles utilizan las fuentes de financiamiento establecidas en la legislación vigente y no utilizaron las

fuentes de financiamiento sin la aprobación del OSDE correspondiente en conjunto con la aprobación del Plan de Inversiones.

- Las fuentes de financiamientos según el Modelo "Reservas Voluntarias a partir de las Utilidades y Financiamiento Descentralizados de Inversiones" son:
  - ✓ Depreciación y amortización anual de Activos Fijos Tangibles e Intangibles.
  - ✓ Venta planificada de Activos Fijos Tangibles o sus partes por desmantelamiento.
  - ✓ Reservas para Inversiones
  - ✓ Amortización de los gastos diferidos a largo plazo de inversiones en explotación.
  - ✓ Crédito Bancario a mediano y largo plazo
  - ✓ Recursos Presupuestarios
- Las bajas de cualquier equipo está avalada por un Informe Técnico.
- Las bajas de equipos de transporte efectuadas cuentan con el certificado del Centro de Recepción de Materias Primas por la entrega del equipo y la Oficina de Registro de Vehículos, donde conste que se entregó la chapa y la circulación de los mismos, al darse de baja.
- Se vendieron los equipos de transporte destinados a su desarme se vendieron a las entidades autorizadas.
- Se deja constancia documental del destino final de los activos fijos tangibles dados de baja.
- El movimiento entre entidades estatales, sociedades mercantiles, las organizaciones y asociaciones vinculadas al Presupuesto Central se realiza mediante el correspondiente contrato de compraventa (incluyendo una tercera entidad, sociedad mercantil o unidad presupuestada), según el precio determinado entre las partes o mediante avalúo realizado por entidad autorizada.
- En el caso de los traspasos recibidos entre entidades estatales, sociedades mercantiles, las organizaciones y asociaciones vinculadas al Presupuesto Central, éstos son originados por fusiones o uniones de entidades estatales, previamente autorizada, mediante transmisión gratuita.

9. Los activos fijos tangibles almacenados hasta ser puestos en uso se controlan físicamente mediante Tarjetas de Estiba.

10. En cuanto a los activos fijos no propiedad de la entidad se cumple lo siguiente:
    - Los activos fijos de propiedad personal cuentan con autorización escrita para su permanencia en el área.
    - Los activos fijos propiedad de los comitentes y de firmas extranjeras están registrados son controlados igualmente.
    - Cuentan con el Acta debidamente firmada por el proveedor del mismo, cediendo el uso del activo.
    - El número consecutivo de identificación no guarda relación con el consecutivo de los activos pertenecientes a la empresa.
11. En el caso de las perdidas por desastres de activos fijos no se aporte al Presupuesto del Estado el valor no depreciado justificando ante la ONAT con el Certifico emitido por la ESEN de la perdida tasada para las Unidades Presupuestadas, Empresas Estatales y Sociedades Mercantiles.
12. Las reposiciones de los activos fijos perdidos por desastres en Empresas Estatales, se financia a partir de los recursos recibidos por las indemnizaciones del Seguro, así como por la utilización de las fuentes de financiamiento aprobadas para la Entidad mediante el Modelo de Reservas Voluntarias y de constituir una inversión aprobada en el Plan de Inversiones. En los casos excepcionales que sea financiada las reposiciones por el Presupuesto Central para las Empresas Estatales cuentan con la aprobación de la modificación presupuestaria correspondiente.
13. Los activos fijos tangibles e intangibles se controlan en submayores habilitados al efecto y se deprecian y amortizan mensualmente respectivamente.
14. Los fondos bibliotecarios, así como los medios que sirven para el trabajo bibliotecario tales como casettes, discos, vistas fijas, películas de video, entre otros se controlan en submayores habilitados al efecto y se amortizan mensualmente.
15. Preparar el Papel de Trabajo "Calculo de la Depreciación."

INMUEBLES

1. Los inmuebles se encuentran en uso por la entidad.
2. Cada inmueble tiene iniciado un expediente y contiene los documentos establecidos en la legislación vigente siendo:
    - Certificación contable y su actualización cuando proceda.
    - Nota Simple Informativa, en los casos que proceda.

- Certificación de avalúo, si se ha producido
- Planos o croquis, en los casos de las nuevas construcciones y cuando resulte posible en el resto de los inmuebles y el certifico de obra terminada si ha concluido la inversión
- Dictamen técnico (medidas y linderos) emitido por un tercero, o por la propia entidad avalado por Planificación Física.
- Certificación del Registro Administrativo que corresponda, donde conste que el inmueble se encuentra o no inscrito, en el caso de los inmuebles estatales la certificación del Registro de Bienes Inmuebles, o la Certificación del Registro de Viviendas Medios Básicos y Vinculadas.
- Dictamen fundamentando el paso al Estado cubano del Inmueble
- Resolución del Director disponiendo el paso del Inmueble al Estado cubano.
- Certificación de Inscripción en el Registro de la Propiedad, si concluyó el proceso.
- Está separada la custodia de los expedientes de inmuebles del personal de contabilidad.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con el control de los activos fijos tangibles e intangibles y el fondo bibliotecario por la compra de libros.
2. Comprobar que todas las compras de activos fijos tangibles e intangibles que no forman parte de un proceso inversionista transitaron por las cuentas Compras de Activos Fijos Tangibles e Intangibles respectivamente y los débitos de esta cuenta corresponden con las reflejadas en el Estado de Inversiones.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
5. Verificar que los activos fijos tangibles se valoran al precio de adquisición, o a su costo real de elaboración o de producción o, en su caso, por un valor equivalente cuando se reciban bienes de uso sin contraprestación monetaria.
6. Verificar el correcto registro de los activos fijos tangibles adquiridos y que sus valores incluye el precio neto pagado por los bienes, representado por el monto de efectivo

entregado o su equivalente, más todos los gastos necesarios para colocarlos en el lugar y condiciones de uso, tales como fletes, seguros, derechos y gastos de importación y gastos de instalación, hasta su puesta en marcha, o momento de su alta.

7. Verificar que el costo real de elaboración o producción incluye los costos directos e indirectos, tales como materiales, mano de obra, administración de obra, planificación y otros gastos incurridos o que se ejecuten durante el período de producción, cuando ésta se realiza con medios propios de la entidad.
8. Verificar que los activos fijos intangibles se valoran al costo y en el caso de los softwares (programas computacionales) se registra como Activos Fijos Intangibles por las empresas desarrolladores de software, y por la adquisición de la licencia de uso anual se registró en gastos diferidos y se liquidan de forma alícuota mensualmente.
9. Verificar que los bienes adquiridos en moneda extranjera se registrarán en la moneda nacional, aplicándose el tipo de cambio vigente en la fecha de adquisición.
10. Comprobar que la diferencia entre el precio fijado y el valor no depreciado por las ventas de activos fijos tangibles se afectaron las cuentas de resultado (Gastos por Pérdidas y Otros Ingresos) correspondientes en las sociedades mercantiles, mientras que en las unidades presupuestadas y empresas estatales se afecta la cuenta Inversión Estatal.
11. Comprobar en cuanto a la Provisión para Inversiones y la Reserva para Inversiones lo siguiente:
    - La Provisión para Inversiones se nutre de la Depreciación y amortización anual de Activos Fijos Tangibles e Intangibles, la venta por desmantelamiento de Activos Fijos Tangibles, amortización de gastos diferidos a largo plazo de inversiones en explotación.
    - La Reserva para Inversiones se nutre de las utilidades retenidas del ejercicio económico.
12. Verificar que los ajustes realizados al valor de los activos fijos tangibles, se hayan efectuado por una entidad autorizada afectándose por el incremento la cuenta Revalorización de Activos Fijos Tangibles y la disminución en las empresas estatales se afectó la Inversión Estatal y en las sociedades mercantiles afectó la cuenta Otras Operaciones de Capital. Comprobar que cuenta con la certificación de la Dirección

correspondiente que atiende el Patrimonio Estatal previo al ajuste realizado por el avalúo de los activos fijos tangibles e intangibles.

13. Verificar que cuenta con la política de depreciación y amortización de activos fijos tangibles e intangibles aprobada y contiene como mínimo:
    - el método de cálculo que se va a utilizar;
    - las tasas de depreciación o amortización a utilizar en la entidad, determinadas a partir de la vida útil de los activos fijos y de las características productivas o de servicios de la entidad, en correspondencia con las definidas en la legislación vigente, las que se expresan sin fracciones decimales;
    - los años a depreciar o amortizar para cada activo fijo, según su tiempo de vida útil estimada, sus características y el régimen de explotación a que será sometido.
14. Comprobar que se calcula, registra mensual y correctamente la depreciación y amortización, de acuerdo a las tasas establecidas por la entidad y no exceden de los porcentajes máximos establecidos en la legislación vigente siendo:

Activo Fijo Tangible	% Máximo
Edificios (mampostería)	3
Muebles y Estantes	10
Enseres y equipos oficina	15
Equipos de Computación	25
Equipos de Transporte	20
Maquinaria en general	6
Otros activos	15

Activo Fijo Intangible	Período
Intangible	Según término de vigencia
Intangible (Sin término de vigencia)	20 años
Software	4 años

15. Verificar que no deprecian los terrenos ni los activos fijos tangibles que estén totalmente depreciados; ni los que estén paralizados.
16. Verificar en el caso de arrendamiento de activos fijos con opción de compra (Leasing Financiero) se registra de acuerdo a las Normas de Valoración establecidas en las Normas Cubanas y sólo será depreciado el valor acordado por las partes por el que se efectuó esta.
17. Comprobar que los activos fijos tangibles e intangibles recibidos como donación se registran en las cuentas Donaciones Recibidas – Nacionales o Exterior sin que exista un valor de origen o a un costo inadecuado, están valorados a un valor estimado que represente el desembolso que hubiera sido necesario efectuar para adquirirlos en las condiciones en que se reciben y de no existir éste, por avalúo efectuado por peritos.
18. Verificar que por cada faltante o sobrante de recursos monetarios detectado se elabora y contabiliza inmediatamente el expediente correspondiente con los documentos establecidos.
19. Confirmar y conciliar los activos entregados y recibidos, entre las partes en el caso de los traspasos y traslados entre dependencias.
20. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

Activos Fijos Tangibles.

Valoración:

64. Los Activos Fijos Tangibles se valoran al precio de adquisición, o a su costo real de elaboración o de producción o, en su caso, por un valor equivalente cuando se reciban bienes de uso sin contraprestación monetaria.
65. El precio de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, representado por el monto de efectivo entregado o su equivalente, más todos los gastos necesarios para colocarlos en el lugar y condiciones de uso, tales como fletes, seguros, derechos y gastos de importación y gastos de instalación, hasta su puesta en marcha, o momento de su alta.
66. El costo real de elaboración o producción incluye los costos directos e indirectos, tales como materiales, mano de obra, administración de obra, planificación y otros gastos

incurridos o que se ejecuten durante el período de producción, cuando ésta se realiza con medios propios de la entidad.

67. Este período finaliza en el momento en que el bien está en condiciones de uso.
68. El valor de estos bienes se actualiza contablemente por el registro de la depreciación, cuando corresponda, incluyéndose el importe de la misma en el resultado del ejercicio económico.
69. Los intereses por préstamos recibidos durante el período de construcción o instalación del activo pueden capitalizarse o considerarse como gastos del ejercicio económico; mientras que los que se incurren a partir de que el activo esté en condiciones de entrar en servicio no serán capitalizables, registrándose como gastos del período.
70. Los bienes recibidos en donación sin que exista un valor de origen, deben ser contabilizados a un valor estimado que represente el desembolso que hubiera sido necesario efectuar para adquirirlos en las condiciones en que se reciben.
71. Los bienes adquiridos en moneda extranjera se registrarán en la moneda nacional, aplicándose el tipo de cambio vigente en la fecha de adquisición.
72. Los activos recibidos sin costo alguno o a un costo inadecuado se valoran al precio vigente de adquisición y de no existir éste, por avalúo efectuado por peritos. Esta regla de valoración también es aplicable a los bienes recibidos como aportaciones de capital.
73. Al adquirirse un lote sin especificar el precio que corresponde a cada uno de los Activos, el costo total del lote se distribuye entre los distintos bienes, sobre la base del valor de cada uno, determinado por el precio vigente o por avalúo efectuado por peritos.
74. Para los bienes adquiridos por canje o cambio de otros Activos, se aplicarán las alternativas siguientes:

a) Determinar el costo de los Activos por la cantidad de dinero que se hubiera obtenido si los bienes entregados hubiesen sido previamente vendidos en efectivo.
b) En caso de que tales Activos no tuviesen un precio de venta definido, se utilizará como índice de costo el precio vigente de adquisición de los bienes recibidos en cambio y de no existir éste, por avalúo efectuado por peritos.

75. Cuando en el caso del párrafo anterior, el precio de venta o adquisición vigente o el avalúo efectuado por peritos difiera del valor en Libros de los bienes transferidos, se genera una utilidad o pérdida que formará parte del resultado del período económico.

76. En el caso de que se haya adquirido un bien como cobro a un deudor, el costo que se reconoce es aquel que se hubiere tenido que desembolsar para adquirirlo en el mercado, en la misma fecha en que se ha recibido el referido bien y si éste no existiese, por avalúo efectuado por peritos. La utilidad o pérdida generada forma parte del resultado del ejercicio económico.

Activos Fijos Intangibles.

Valoración

83. Se valoran a su costo de adquisición; por la estimación que se efectúe por peritos, cuando no exista contrapartida monetaria, o a su costo real de desarrollo o producción. Se considerarán dentro del costo todos los gastos en que se incurra en su obtención.
84. El valor de estos bienes se actualiza a través de la amortización, en los casos que corresponda y el importe de la citada amortización forma parte de los gastos de los períodos a los cuales se imputa.
85. Los intangibles cuyo término de vida útil está limitado por ley, reglamento, contrato o por su misma naturaleza, se amortizan en un período no mayor a la vigencia establecida en el documento que los regula, mediante la aplicación como regla general, del método de línea recta.
86. Estos activos son vulnerables a perder su valor, por perder la capacidad para aportar beneficios a las operaciones futuras, por tanto, periódicamente tienen que someterse a una evaluación.
87. Si como resultado de la citada evaluación se determina que el intangible ha perdido su valor, el importe no amortizado se cancela, afectando el resultado del período en que esto ocurre. Además, cuando se determine que el término de vida del intangible ha cambiado, el importe no amortizado se amortizará durante el nuevo término de vida.
88. Los activos intangibles adquiridos por donaciones o adjudicaciones por los que no se haya entregado valor alguno, se valoran por estimación efectuada por peritos.

Adquisición de Equipos por Pagos Aplazados o por Arrendamiento con Opción de Compra

89. En la adquisición de equipos o máquinas costosas, háyanse adquirido por el método de compra con pagos aplazados o por el de arrendamiento de bienes con opción de compra, se tendrá en cuenta las siguientes reglas:

a) El costo de los Activos se reconoce por el valor del principal.
b) El valor de los Activos se deprecia o amortiza, atendiendo a la vida útil del bien.
c) Es optativo por la entidad, considerar el activo adquirido por el método de arrendamiento de bienes con opción de compra, como Activo Fijo Tangible o como Intangible.
d) Si se reconoce como Activo Fijo Intangible, cuando se ejerza la opción de compra, el valor reconocido del bien y su correspondiente amortización acumulada se dan de baja en las cuentas respectivas, pasando a formar parte del valor de los Activos Fijos Tangibles y de su Depreciación Acumulada.

Exposición

90. Se presentan en los Estados Financieros ordenándose por su vida útil o el período de usufructo de cada bien.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS SUSTANTIVOS.

Rotación de activos fijos: Representa las veces que se recuperan los Activos Fijos mediante las ventas ejecutadas en el período.

ROTACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS =

DÍAS DEL PERÍODO / (PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS/VENTAS DIARIAS)

o

ROTACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS = VENTAS / PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS

Donde el promedio de activos fijos es el saldo inicial más el saldo final dividido entre 2; y las ventas diarias, es el total de las venta diarias entre los días del mismo.

Criterios para el análisis: Mientras mayor sea el valor de este indicador, mejor será la productividad del Activo Fijo, es decir, el dinero invertido en este tipo de Activo rota un mayor número de veces, lo cual se traduce en una mayor rentabilidad del negocio.

6.3.2. INVERSIONES MATERIALES.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Las inversiones nominales y no nominales se encuentran incluidas en el Plan de la Economía y son aprobadas por los órganos y organismos correspondientes:
   - Ministerio de Economía y Planificación para las nominales y los programas integrales.
   - Órganos, OACEs, OSDEs para las no nominales.
2. La selección de la contraparte contractual se realiza mediante el procedimiento negociado o la licitación y excepcionalmente la adjudicación directa, cuando está asegurada de forma comprobada la calidad técnica, precio competitivo y confiabilidad de los productos. En el caso del procedimiento de licitación cumple con lo establecido siendo:
   i. El pliego de licitación contiene la información mínima establecida.
   ii. Está constituida la comisión permanente con los miembros de las diferentes áreas.
   iii. El informe público de la comisión de licitación contiene la información mínima establecida.
3. El dictamen legal por el asesor jurídico del contrato contienen como mínimo los datos siguientes:
   i. Relato sucinto de los hechos.
   ii. Enumeración de las acciones realizadas para el esclarecimiento del caso o asunto, tales como, documentos revisados, cantidad de personas entrevistadas y expertos consultados, entre otras. (En caso de complejidad evidenciar el resumen de las acciones y existe constancia de ellas en anexo al expediente.
   iii. Consideraciones
   iv. Fundamentos legales (Comprobar que las disposiciones legales plasmadas se encuentran vigentes en el momento de la redacción del mismo)
   v. Conclusiones
   vi. Recomendaciones
4. Los contratos firmados de las diferentes etapas contienen como mínimo los datos siguientes:

i. código, denominación o razón social, domicilio legal; nombres, apellidos y cargos de quienes la representan;
ii. cantidad, surtido, calidad, precios o tarifas unitarios de mercancías, importe y embalaje de las mercancías que lo requieren;
iii. lugar de entrega de las mercancías y medios de transporte que se utilizarán para el traslado de ellas hacia el o los almacenes del comprador;
iv. formas e instrumentos de pago;
v. los procedimientos a seguir en caso de diferencias en cantidad o calidad en lo acordado;
vi. tipo de interés aplicado por el crédito comercial o préstamo otorgado al cliente, de acuerdo con la legislación vigente; y
vii. identificación del dirigente, funcionario o trabajador autorizado para dar la conformidad escrita de la recepción de las mercancías y servicios que se reciben por el comprador.
viii. Los trabajos a realizar, precisando su naturaleza, contenido, alcance, propósito y calidad. (Contrato de Ejecución de Obra)
ix. Los Objetos de Obra y actividades específicas que requieran dichos trabajos y su orden de necesidad. (Contrato de Ejecución de Obra)
x. Información al inversionista acerca del avance fisco de la obra. (Contrato de Ejecución de Obra)
xi. Plazos y condiciones que el inversionista está obligado a la entrega de los materiales y equipos al constructor o contratista. (Contrato de Ejecución de Obra)
xii. Eliminación de obstáculos, facilidades temporales. (Contrato de Ejecución de Obra)
xiii. Información a entregar al proyectista. (Contrato de Documentación de Proyectos)
xiv. Calidad, requisitos técnicos, marcas de las mercancías; envase y embalaje a utilizar, atendiendo a las normas y costumbres internacionales.
xv. Términos y condiciones de la garantía comercial incluida la asistencia técnica y el alcance de los suministros.
xvi. Periodo de la realización de la construcción y el montaje (Fechas de inicio y terminación)

xvii. Especificaciones técnicas de los suministros y de la realización de la construcción y el montaje,

xviii. las condiciones y términos de la aceptación de los trabajos, en correspondencia a las normas técnicas y requerimientos de la construcción vigente, y otras especificaciones y documentación que aporte el suministrador cuando no existan normativas técnicas.

xix. Documentación Técnica. Debe contener la documentación requerida para la instalación, operación y el mantenimiento, como toda la referida al diseño, que incluye ingeniería básica, ingeniería de detalle y otras según corresponda.

xx. Puesta en Explotación. Debe contener aquellos aspectos relacionados con la realización de la prueba exitosa en un régimen de máxima carga que demuestre que son alcanzables y estables los parámetros de garantía pactados.

xxi. Pruebas de Garantía. Debe contener las pruebas de precisión a determinados equipos y sistemas que demuestren e individualizan el régimen de explotación garantizado por el fabricante y que se ejecutan en el período de garantía.

xxii. Propiedad Industrial. Debe contener el alcance de la transferencia de tecnología y know how, así como la responsabilidad única del vendedor ante las reclamaciones de terceros.

xxiii. Plazos de Garantía

xxiv. Cláusula de reclamaciones y solución de controversias, donde se especifique cómo proceder en caso de incumplimientos.

xxv. Penalidades

xxvi. Fuerza Mayor

xxvii. Vigencia del contrato.

xxviii. Otras condiciones

5. La documentación de las inversiones tiene en cuenta lo siguiente:

i. Las directivas y lineamientos para el desarrollo económico y social.

ii. Las proyecciones de desarrollo a mediano y largos plazos.

iii. Las tendencias del mercado vinculado a la inversión

iv. Los planes de reordenamiento territorial y urbano

v. La estrategia ambiental nacional

vi. Las normas y reglamentos técnicos

vii. Las especificaciones de suministros, tecnologías y las técnicas constructivas a su alcance
viii. Las regulaciones vigentes en materia de tecnología, transferencia tecnológica, propiedad industrial, la normalización y la metrología
ix. La política para el desarrollo de fuentes de energía renovables.
x. Los resultados arrojados por los estudios de peligro, vulnerabilidad y riesgo a nivel territorial e institucional
xi. La observancia de las normas relacionadas con el patrimonio cultural y construcciones conmemorativas.

6. Cuenta con los permisos requeridos en el proceso inversionista siendo:
   i. El estudio de macrolocalización emitido por el Instituto de Planificación Física.
   ii. La microlocalización y el acta de aceptación de ingeniería básica en la fase de pre-inversión.
   iii. En la fase de ejecución los certificados de licencias definitivas siendo:
      - Ambiental y tecnológica por el CITMA
      - Sanitaria por el MINSAP
      - Energética por el MINEM
      - Actas de Compatibilización con los Intereses de la Defensa Civil emitido por el Estado Mayor de la Defensa Civil,
      - Actas de Compatibilización con los intereses de la Seguridad y Orden Interior emitido por el MININT
      - Otros documentos emitidos por el MINAG, MINCIN, MINCOM, MICONS, MINAL, MINDUS, MITRANS, MINTUR
   iv. En la fase de ejecución la Licencia de Obra
   v. Certificado de Habitable o Utilizable en la fase de desactivación e inicio de la explotación emitido por el Instituto de Planificación Física.
7. El Presupuesto de la Inversión está aprobado en el estudio de factibilidad técnico-económica y conformado por los precios estimados según la Ingeniería Básica de los estudios, suministros, trabajos, servicios y monitoreo que resulten necesarios para la preparación, ejecución, prueba y puesta en explotación de la inversión y por el valor de los equipos no montables y están agrupadas por las formas siguientes:
   i. Las partidas están agrupadas por las formas siguientes:

- Por los componentes tecnológicos de la inversión: Construcción y Montaje, Equipos y Otros. No se incluye en Otros el capital de trabajo inicial.
- Por las fases del proceso inversionista: pre-inversión, ejecución y desactivación e inicio de la explotación; y
- Para la evaluación económica y financiera: capital Fijo (Inversión Fija y gastos Previos) y Capital de Trabajo.

ii. Las partidas que incluyen el presupuesto son las siguientes:

- Valor de las edificaciones y otras construcciones necesarias para la inversión
- Los equipos y maquinarias
- Los derechos reales y otros activos intangibles requeridos (software, know how, proyectos, diseños, los estudios de pre-inversión, patentes, asistencia técnica, capacitación, gastos organizativos y administración durante la ejecución de la inversión)
- Dotaciones iniciales y las obras inducidas directas.
- Gastos que implican los requerimientos de la defensa (un por ciento del valor total)
- Por ciento de desviación posible, determinado a partir de la evaluación.

8. El cronograma o plazo de la inversión está conciliado con todos los sujetos que participan en la inversión siendo directivo y detallado y aprobado por el personal facultado.

FASE PRE-INVERSIÓN.

9. Cuenta la valoración previa y con el estudio de factibilidad técnico – económica según las normas establecidas por el MEP, revisado y aprobado por el Comité de Evaluación de Inversiones del órgano, organismo, OSDE correspondiente, como mínimo, con la información siguiente:
   i. Antecedentes de la inversión, con la identificación del organismo o entidad promotora, la descripción del problema y las posibles alternativas de solución.
   ii. Caracterización, objetivos, alcance y fundamentación de la inversión, y se precisa si es un proyecto nuevo, de ampliación o de modernización.
   iii. Análisis del mercado que sustente las producciones o servicios proyectados, incluye el balance demanda/capacidad; así como los competidores externos e

internos y sus precios; la demanda, tanto interna como externa, se certificará y se identificará de forma detallada la sustitución efectiva de importaciones y el incremento de la exportaciones, a partir de garantizar la competitividad.

iv. Caracterización de la tecnología, el equipamiento y la fuerza de trabajo, incluye los salarios por categorías ocupacionales. Se definen posibles suministradores y el nivel de concreción de las ofertas.

v. Cronograma directivo de ejecución de la inversión en todas sus etapas. Se define la fecha de puesta en explotación de la inversión y las posibles puestas en explotación parciales;

vi. Los permisos requeridos para la fase de pre-inversión con fechas actualizadas, así como el acta de aceptación de la Ingeniería Básica para las inversiones constructivas y de montaje y los permisos establecidos.

vii. Los permisos de los organismos con funciones estatales rectoras de las propuestas de inversión;

viii. Inversiones inducidas directas e indirectas;

ix. Fuentes de financiamiento de la inversión, como paso para la elaboración del estudio, se identifica la prevista y las condiciones del servicio de la deuda (pago del principal e intereses), así como el nivel de concreción del financiamiento siendo las siguientes:

- créditos a largo plazo,
- reservas a partir de las utilidades,
- depreciación de sus activos fijos tangibles y la amortización de los activos fijos intangibles,
- venta de activos ociosos,
- donaciones,
- aportaciones del Presupuesto del Estado

x. Evaluación económica y financiera; según la metodología establecida;

xi. Análisis de la liquidez en divisas externas de la inversión;

xii. Otros aspectos que se consideren de utilidad para evaluar la inversión

xiii. Otros aspectos de acuerdo con los requerimientos de la legislación vigente.

xiv. Documentos e informaciones anexas siendo

- Nombres de la persona jurídica que lo elaboró, así como los expertos (nombres, apellidos y cargos y entidad) responsables de cada sección.
- Fuentes de procedencia de las cifras e indicadores reales en que se basó
- referencia a antecedentes de importancia que den lugar o propicien la necesidad de invertir, tales como estudios pretéritos realizados por terceros especializados, experiencias acumuladas en procesos inversionistas similares, dentro o fuera del país, intereses de clientes externos referidos a las producciones o servicios que se proyectan, directivas de Gobierno y otras

10. En la evaluación económica y financiera se reflejan los aspectos siguientes:
    i. La base de cálculo de los ingresos y gastos proyectados;
    ii. El cálculo del capital de trabajo;
    iii. El presupuesto de la inversión con su apertura anual y por componentes tecnológicos, incluye de forma diferencia el capital de trabajo inicia y por monedas
    iv. El servicio de la deuda y la base de cálculo
    v. Componente importado de la inversión, fuente de financiamiento y condiciones de los pagos de la deuda externa que ella genera
    vi. Proyección de la demanda de materia prima importada y otros suministros que requerirá la nueva inversión como parte de su costo y su país de origen;
    vii. En las inversiones de remodelación y ampliación, las proyecciones para el cálculo de diferentes flujos de caja serán incrementales
    viii. Las evaluaciones económicas y financieras y el análisis del flujo de divisas con los ingresos por exportaciones y los gastos por importaciones
    ix. Los estados financieros a presentar:
        - Estado de rendimiento financiero
        - Flujo de caja para la planificación financiera, para la rentabilidad de la inversión o sin financiamiento, del capital social o con financiamiento
        - El estado de situación
        - Efecto de la inversión en el balance financiero externo
    x. Los indicadores de rentabilidad a calcular son: el Valor Actual neto (VAN), la rentabilidad del Valor Actual Neto (RVAN), la Tasa Interna de Rendimiento (TIR), el Período de Recuperación (PR) y el Periodo de Recuperación Actualizado (PARA)

xi. Análisis de sensibilidad, punto de equilibrio o umbral de rentabilidad
xii. Otros análisis e índices que se consideren de utilidad

FASE EJECUCIÓN.

11. Cuenta con la documentación establecida siendo las siguientes:
    i. La documentación técnica de los proyectos tiene en cuenta lo siguiente:
    a) Ideas Preliminares que se realizan a partir de índices de proyectos similares, con
    b) un margen de fiabilidad de hasta treinta (30) por ciento, utilizándose solo en los Estudios de Oportunidad;
    c) Soluciones Conceptuales o Proyecto Técnico para todas las inversiones constructivas de montaje, con consideración de la arquitectura y de la ingeniería conceptual. Tiene un margen de fiabilidad de hasta veinte (20) por ciento, por lo que se utiliza en los Estudios de Prefactibilidad;
    d) Ingeniería Básica o Proyecto de Ingeniería Básica, con un margen de fiabilidad de hasta diez (10) por ciento, por lo que se utiliza en los Estudios de Factibilidad; y
    e) Proyecto Ejecutivo o Ingeniería de Detalle, por el cual se ejecutará la inversión y contiene la información siguiente:
        - detalles y especificaciones técnicas finales de todos los materiales, elementos, equipamiento, sistemas constructivos y de montaje,
        - otros aspectos que fueron acordados con el inversionista en la etapa de documentación anterior, en correspondencia con las normas técnicas y regulaciones de la construcción vigentes y
        - otras especificaciones y normas que complementen las anteriores.
    ii. Documentación de taller o fabricación
    iii. Documentación técnica según construido
12. Cuenta con el Libro de Obra abierto mediante acta inscrita en su folio primero y actualiza con las anotaciones sobre la marcha de los trabajos, las observaciones y discrepancias.
13. Se controlan los términos pactados por los Pagos Anticipados y Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista efectuados, no existiendo pagos fuera de dichos términos para su liquidación.

14. Se concilian mensualmente los valores ejecutados y contabilizados por conducto de las certificaciones de Avance de Obra, con los valores registrados y controlados por el inversionista y que están firmadas por éste.
15. Los instrumentos de cobros utilizados en las transacciones cumplen los rangos siguientes:

	RANGOS DE VALORES EXPRESADOS EN PESOS CUBANOS		
	hasta 500	más 500 hasta 100 000	más 100 000
Dinero efectivo	X		
Tarjeta débito o crédito	X	X	
Cheque nominativo	X	X	
Cheque certificado		X	X
Cheque de gerencia	X	X	X
Cheque voucher	X	X	
Transferencia bancaria	X	X	X
Pagaré		X	X
Pagaré Avalado			X
Letra de cambio		X	X
Letra de cambio avalada			X
Carta de crédito local			X

	RANGOS DE VALORES EXPRESADOS EN PESOS CONVERTIBLES O SU EQUIVALENTE EN MONEDA LIBREMENTE CONVERTIBLE		
	hasta 500	más 500 hasta 10 000	más 10 000
Dinero efectivo	X		
Tarjeta débito o crédito	X	X	
Cheque nominativo	X	X	
Cheque certificado		X	X
Cheque de gerencia	X	X	X
Cheque voucher	X	X	
Transferencia bancaria	X	X	X
Pagaré		X	X
Pagaré Avalado			X
Letra de cambio		X	X
Letra de cambio avalada			X
Carta de crédito local			X

16. Los gastos que se originan de las desviaciones no aprobadas del proyecto son asumidos por la parte imputada, así como la reparación de los daños e indemnizaciones de los perjuicios según lo pactado en los contratos y la legislación vigente.

EQUIPOS POR INSTALAR Y MATERIALES PARA EL PROCESO INVERSIONISTA

17. Aplicar las pruebas de controles de Inventarios para los materiales para el proceso inversionista y de Activos Fijos Tangibles para los equipos por instalar.

FASE DE DESACTIVACION E INICIO DE LA EXPLOTACIÓN

18. El expediente de cierre o liquidación de la inversión está conformado por la documentación siguiente:
    i. Acta de entrega definitiva de la inversión, relacionando la identificación oficial de la inversión y la fecha en que concurren las partes implicadas para proceder a la entrega oficial;
    ii. documento que refiere las condiciones en que se produce la entrega, y define los aspectos que pudieran quedar pendientes, plazos de cumplimiento y otros;
    iii. descripción general de la inversión y de los sistemas;
    iv. gastos totales incurridos por la inversión, relación de activos fijos tangibles e intangibles y sus valores;
    v. documentación de proyectos, conteniendo como mínimo el proyecto de arquitectura, planos de redes e instalaciones de todos los sistemas y proyecto actualizado o "según construido";
    vi. contratos principales de la inversión;
    vii. manual de procedimientos para el uso y explotación de los sistemas redactado durante la fase final de la inversión;
    viii. certificado de Habitable o Utilizable emitido por el Sistema de Planificación Física para las inversiones constructivas;
    ix. licencias de los órganos de consulta del proceso inversionista para su posterior monitoreo, de los requerimientos que procedan para las inversiones no constructivas;
    x. el estudio de factibilidad aprobado, la evaluación técnico-económica final; y
    xi. otros documentos legales inherentes a la inversión y su posterior explotación.
19. Cuentan con la evaluación técnico – económica final y el estudio post-inversión con las informaciones establecidas:
    i. Evaluación Técnico-Económica Final
    - Cumplimiento de los índices técnicos, económicos y energéticos indicados en el estudio de factibilidad técnico-económica documento evaluativo equivalente;

- cumplimiento del presupuesto aprobado;
- cambios introducidos durante la ejecución de la inversión y sus implicaciones económico-financieras;
- cumplimiento del cronograma directivo de la inversión previsto en el estudio de factibilidad técnico-económica;
- actualización del análisis económico y financiero presentado en el estudio de factibilidad técnico-económica, a partir del comportamiento real de la inversión;
- desviaciones de las finalidades funcionales y económicas de la inversión y sus efectos;
- propuestas sobre la solución de problemas que aún subsisten en la operación;
- otros aspectos que se consideren de interés para la evaluación; e
- análisis del cumplimiento de los requerimientos emitidos por los órganos de consulta.

ii. Estudio de Post-Inversión

- Comparaciones entre los indicadores de rentabilidad realmente obtenidos y los proyectados en el estudio de factibilidad técnico-económica o ajustados en el desarrollo del proyecto, basándose para ello en el resumen de los conocimientos y experiencias de la fase de pre-inversión y de ejecución de la inversión reflejados en el informe final y en el análisis del comportamiento real de la operación del proyecto;
- Estrategias reorientadas en la fase de desactivación e inicio de la explotación; y
- Proyectos similares reorientados.

20. Preparar el Papel de Trabajo Confirmaciones de Cuentas por Cobrar Diversas, Pagos Anticipados y por Pagar del Proceso Inversionista, que incluya las transacciones seleccionadas por el auditor, de acuerdo con el método de selección de muestra utilizado.
21. Preparar el Papel de Trabajo Relación de Contratos Revisados, que incluya las transacciones seleccionadas por el auditor, de acuerdo con el método de selección de muestra utilizado.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con el control de las inversiones materiales.

2. Comprobar que coinciden con las reflejadas en el Estado de Inversiones.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
5. Comprobar que la cuenta Pagos Anticipados del Proceso Inversionista registran los importes de los pagos efectuados a los ejecutores de las inversiones (entidades constructoras, de proyectos o suministradores de equipos que requieren instalación y de materiales) previos a la recepción de los equipos y materiales o a la ejecución de los trabajos, de acuerdo con los contratos suscritos y que sólo se acreditan por la recepción de los equipos o por las Certificaciones de Avance de Obra y/o por las reclamaciones a los suministradores del importe no utilizado al finalizar la inversión.
6. Comprobar que la cuenta Inversiones en Proceso comprende las Certificaciones de Avance de Obras (desglosada por la especialidad técnica, el componente y la cantidad de los materiales utilizados), por el costo real hasta el límite establecido de las inversiones ejecutadas con medios propios y por el valor de adquisición de los equipos instalados y de los materiales de construcción utilizados y al final del año, por la estimación de los gastos de los trabajos ejecutados y que aún no se han facturado.
   Verificar el análisis por componentes de la inversión (proyecto, construcción y montaje, otros)
7. Verificar que se acredita por la terminación de la inversión y trasladarse a Activos Fijos Tangibles.
8. Comprobar que la cuenta Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista comprende los importes de los equipos tecnológicos, energéticos y productivos que requieren montaje e instalación, así como los materiales de construcción y de montaje (incluyendo estructuras), que son destinados a incluirse en las Inversiones Materiales.
9. Se utiliza la cuenta Inventarios Ociosos para el registro de las existencias ociosas, cuando se evidencia según la tarjeta de estiba y el submayor del producto su inmovilización como mínimo un (1) año.

10. Se utiliza la cuenta Inventarios de Lento Movimiento para el registro de las existencias comprobando según las tarjetas de estiba y el submayor por cada producto cuando las cantidades en existencia de cada producto supera los ciento veinte (120) días expuestos o posean coberturas para más de tres (3) meses.
11. En caso de faltantes registrados, verificar los expedientes conformados y los documentos que evidencien su existencia, además, la corrección de las anotaciones contables.
12. Comprobar que la cuenta Cuentas por Cobrar Diversas del Proceso Inversionista comprenden entre otras, reclamaciones a contratistas y suministradores de equipos que requieren instalación y de materiales para inversiones, materiales adquiridos y equipos y materiales entregados a los contratistas para ser posteriormente deducidos del precio de las obras.
13. Comprobar que la cuenta Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista comprende las obligaciones reconocidas a pagar a las entidades con las que se contratan las inversiones materiales y al final del año, los importes pendientes de reintegrar por inversiones ejecutadas con medios propios y los estimados de obligaciones cuyos documentos no han sido recibidos de los constructores o suministradores y analizadas por subcuentas obligatorias, por proveedores, considerando cada documento emitido y pagado.
14. Conciliar los saldos pendientes de pago por cada proveedor con los registrados en la cuenta de Pagos Anticipados del Proceso Inversionista, para determinar que no exista duplicidad al registrar la operación.
15. Valorar el cumplimiento de las **políticas contables** establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas siendo:

De las Inversiones Materiales.

Valoración

77. Se valoran al costo de adquisición de los bienes contratados, más los gastos reales incurridos en el proceso inversionista.

De las Reparaciones o Mejoras

78. Los gastos por adaptaciones o mejoras efectuadas a los Activos Fijos Tangibles, que incrementen la capacidad de producción, la eficiencia, prolonguen la vida útil o ayuden a reducir los costos operacionales futuros, aumentan el valor del Activo existente y por tanto se capitalizan en forma conjunta con el bien existente, o por separado en dependencia con la naturaleza de la operación realizada y del bien incorporado.
79. En los casos en que al ejecutarse la adaptación o mejora sea necesaria la sustitución de partes, éstas se dan de baja, bien por su valor en Libros si existiese o por una estimación efectuada por peritos.
80. Los costos incurridos en adaptaciones o mejoras de locales arrendados, se registran como Activos Fijos Intangibles y se amortizan durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento, aun cuando el contrato pueda ser renovado, formando parte el importe de la amortización, del resultado del ejercicio económico.
81. De las Reconstrucciones.
82. Las reconstrucciones que aumentan el valor del Activo Fijo Tangible original, constituyen partidas capitalizables, tomándose en cuenta para su registro los aspectos siguientes:

a) Si ha sido prácticamente total, su costo se considera como una nueva unidad de Activo, dando consecuentemente de baja a la anterior.
b) Si la reconstrucción ha sido parcial, se dan de baja las partes sustituidas, bien por su valor en Libros si existiese, o por una estimación efectuada por peritos.

6.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA.

6.4.1. ACTIVOS FIJOS.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las operaciones relacionadas con los activos fijos.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte:** las operaciones de activos fijos han sido registradas en el periodo contable adecuado
2. **Exactitud de las cantidades:** Determinación de que las cantidades hayan sido presentadas con exactitud.

3. **Existencia**: Los activos fijos existen, estén en buenas condiciones de uso, se encuentran en explotación y los movimientos son acordes a los mejores intereses de la entidad según las aprobaciones correspondientes en el nivel adecuado.
4. **Valuación y propiedad**: Determinación que la entidad es la propietaria de los activos fijos y son consistentes los métodos de valuación y en el cálculo de la depreciación sobre métodos aceptados y bases razonables.
5. **Revelación y presentación**: Los activos fijos están descritos y clasificados en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
1. **Corte**	Los movimientos de altas y bajas se registran en el momento de su ocurrencia y en el período contable correspondiente.	Las anotaciones en estos controles se realizan mediante las operaciones contenidas en el modelo de movimiento de estos medios y estén debidamente aprobados y autorizados, antes de proceder a su contabilización.	Se detectó que las altas de activos fijos según los movimientos correspondientes se registraron en el mes posterior a su emisión.	Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
2. **Exactitud de las cantidades**	Realizar el conteo físico al 10 por ciento de los activos fijos tangibles mensualmente y el 100 por ciento anual.	Efectuar el chequeo físico de todos los activos fijos tangibles, comparándolos con los submayores contables, en especial de aquellos que por sus características, son susceptibles de apropiación ilícita, verificando el estado	No existe evidencia documental de realización de los conteos físicos en los meses de enero y febrero que permita comprobar los activos fijos.	

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
		técnico y la ociosidad del mismo. (…)		
3. **Existencia**	Los movimientos de activos fijos se aprueban por el máximo dirigente previo a su realización y contabilización.	Las anotaciones en estos controles se realizan mediante las operaciones contenidas en el modelo de movimiento de estos medios y estén debidamente aprobados y autorizados, antes de proceder a su contabilización.	Se detectó que se realizaron 20 movimientos de activos fijos no autorizados por el máximo dirigente de la entidad	
4. **Valuación y propiedad**	Los activos fijos tangibles se controlan por submayores según lo establecido en la legislación vigente y por tipos	Los activos fijos tangibles e intangibles se controlan en submayores habilitados al efecto y se deprecian y amortizan mensualmente respectivamente.	Se detectó que no están correctamente clasificados 10 activos fijos según los submayores habilitados.	Verificar que los activos fijos tangibles se valoran al precio de adquisición, o a su costo real de elaboración o de producción o, en su caso, por un valor

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
				equivalente cuando se reciban bienes de uso sin contraprestación monetaria.
5. **Revelación y presentación**				Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con el control de los activos fijos tangibles e intangibles y el fondo bibliotecario por la compra de libros.

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

6.4.2. INVERSIONES MATERIALES.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las operaciones relacionadas con las inversiones materiales en proceso y terminadas.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte:** las operaciones de inversiones materiales han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades:** Determinación de que las cantidades hayan sido presentadas con exactitud.
3. **Existencia**: Los inversiones materiales tanto nominales como no nominales son acordes a los mejores intereses de la entidad según las aprobaciones correspondientes en el nivel adecuado.
4. **Valuación y propiedad**: Determinación que la entidad es la propietaria de los equipos y materiales destinados al proceso inversionista y las inversiones materiales se valoran al costo incluyendo los gastos asociados al proceso inversionista.
5. **Revelación y presentación**: Las inversiones materiales están descritas y clasificadas en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
1. **Corte**	Se debe conciliar por el inversionista, el contador y otros especialistas que se requieran los valores ejecutados respecto a las certificaciones de avance de obra.	Se concilian mensualmente los valores ejecutados y contabilizados por conducto de las certificaciones de Avance de Obra, con los valores registrados y controlados por el inversionista y que están firmadas por éste.	No existe evidencia documental de conciliaciones mensuales entre el inversionista y contabilidad de los valores ejecutados y contabilizados según las certificaciones de avance de obra.	Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
2. **Exactitud de las cantidades**	El Presupuesto de la Inversión se diseñará de acuerdo a precios estimados para los estudios, suministros, servicios y otros resulten para las etapas de la inversión.	El Presupuesto de la Inversión está aprobado en el estudio de factibilidad técnico-económica y conformado por los precios estimados según la Ingeniería Básica de los estudios, suministros, trabajos, servicios y	Se detectó que el presupuesto de la inversión no cuenta con los precios estimados de los suministros de materiales para la ejecución de la inversión.	Comprobar que la cuenta Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista comprende los importes de los equipos tecnológicos, energéticos y productivos que requieren montaje e instalación, así como los

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
		monitoreo que resulten necesarios para la preparación, ejecución, prueba y puesta en explotación de la inversión y por el valor de los equipos no montables (…)		materiales de construcción y de montaje (incluyendo estructuras), que son destinados a incluirse en las Inversiones Materiales.
3. **Existencia**	Las inversiones para su ejecución contarán con la aprobación del OSDE y estará incluido en el Plan de la Economía.	Las inversiones nominales y no nominales se encuentran incluidas en el Plan de la Economía y son aprobadas por los órganos y organismos (…)	Se detectó que la inversión de ampliación de la Planta de fertilizantes no está incluida en el Plan de la Economía ni aprobada por el MEP.	Comprobar que la cuenta Inversiones en Proceso comprende las Certificaciones de Avance de Obras (desglosada por la especialidad técnica, el componente y la cantidad de los materiales utilizados), por el costo real hasta el límite establecido de las inversiones ejecutadas con medios propios y por el
4. **Valuación y propiedad**	Se archivará en el expediente de liquidación de la inversión terminada los gastos totales incurridos por la	El expediente de cierre o liquidación de la inversión está conformado por la documentación siguiente: (…)	Se encuentra incompleto el expediente de liquidación de la inversión terminada al	

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
	inversión, relación de activos fijos tangibles e intangibles y sus valores.	iv. gastos totales incurridos por la inversión, relación de activos fijos tangibles e intangibles y sus valores; (…)	no contar con los gastos totales incurridos.	valor de adquisición de los equipos instalados y de los materiales de construcción utilizados y al final del año, por la estimación de los gastos de los trabajos ejecutados y que aún no se han facturado.
5. **Revelación y presentación**				Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con el control de las inversiones materiales.

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

6.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO.

6.5.1. PAPEL DE TRABAJO "PRUEBA FÍSICA DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE ACTIVOS FIJOS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS RESULTADOS DEL CONTEO FISICO DE LOS ACTIVOS FIJOS TANGIBLES.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

Área: _____

INVENTARIO	DESCRIPCION	PRECIO UNITARIO	VERIFICADO		VALOR		DESTINO O PROCEDENCIA	OBSERVACIONES
			SI	NO	FALTANTE	SOBRANTE		
TOTAL								

Nombres y apellidos del auditor: _____

Firma: _____

Cargo: _____

Nombres y apellidos del responsable: _____

Firma: _____

6.5.2. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CÁLCULO DE LA DEPRECIACIÓN".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE ACTIVOS FIJOS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR EL CÁLCULO DE LA DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS TANGIBLES.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

TIPO ACTIVO FIJO TANGIBLE: _____

TASA DE DEPRECIACIÓN ANUAL: _____

MESES	**ACTIVOS FIJOS TANGIBLES (CUENTA CONTABLE)**				**DEPRECIACION MENSUAL**
	SALDO INICIAL	**AUMENTOS**	**DISMINUCIONES**	**SALDO FINAL**	
Enero					$
Febrero					
Marzo					
Abril					
Mayo					
Junio					
Julio					
Agosto					
Septiembre					
Octubre					
Noviembre					
Diciembre					
Total General					**$**

6.5.3. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE ANÁLISIS DE LA DEPRECIACIÓN".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE ACTIVOS FIJOS

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR EL ANÁLISIS DE LA DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS TANGIBLES.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

ACTIVO FIJO TANGIBLE: _____

FECHA (AÑOS)	SALDO DE LA CUENTA	VALOR RESIDUAL	BASE IMPONIBLE	%	DEPRECIACIÓN
					$
TOTAL GENERAL					**$**

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 6.1 al 6.10.**

TEMA VII AUDITORÍA DE PATRIMONIO Y CAPITAL

7.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

CÓDIGO DE COMERCIO SANCIONADO POR REAL DECRETO DEL REY DE ESPAÑA PARA LA PENINSULA E ISLAS PENINSULARES DE 1886.

DECRETO LEY No. 227/2002 DEL CONSEJO DE ESTADO. "DEL PATRIMONIO ESTATAL"

RESOLUCIÓN No. 49/2014 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PROCEDIMIENTO PARA LA FORMACIÓN Y UTILIZACIÓN DE LA RESERVA OBLIGATORIA PARA PÉRDIDAS Y CONTINGENCIAS A PARTIR DE LAS UTILIDADES."

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

RESOLUCIÓN No. 99/2010 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "METODOLOGÍA PARA EL CONTROL INTERNO DEL PATRIMONIO ESTATAL."

RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

7.1.1. PATRIMONIO.

INVERSIÓN ESTATAL

En estas cuentas se registran los recursos asignados por el Estado a la entidad para desarrollar sus actividades económicas, tanto al crearse ésta como posteriormente, incluyendo los correspondientes a la utilización de las reservas patrimoniales creadas.

Es preciso establecer en estas cuentas análisis que permitan determinar claramente los conceptos de sus movimientos.

Al final del ejercicio económico, recibe los saldos de las cuentas Operaciones entre dependencias, Recursos Recibidos y Donaciones Recibidas.

Se acreditan por conceptos tales como: asignación de Activos Fijos Tangibles e Inventarios, Sobrantes de Activos Fijos Tangibles cuyas causas no puedan determinarse, adquisición de activos fijos cuando es financiado con recursos descentralizados, utilización de las reservas patrimoniales creadas, aumento del capital de trabajo, recepción

autorizada de activos fijos de otras entidades, recepción de recursos y de inversiones materiales en proceso para su conclusión por reestructuración administrativa, entre otros.
Se debitan por las operaciones siguientes: traslados por entregas autorizadas de Activos Fijos Tangibles a otras entidades, traslados por reestructuración administrativa de recursos e inversiones materiales en proceso pendientes de conclusión, baja de activos fijos, exceso de liquidez que será aportado, disminución del valor de los Activos Fijos como resultado de un avalúo, entre otras.

REVALORIZACIÓN DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

Comprende el importe de la Reevaluación de activos que implica un incremento del valor.
Se acreditan por el incremento de valor actual de los Activos Fijos Tangibles como resultado de un avalúo y se debitan al capitalizarse.

RECURSOS RECIBIDOS

Representa los recursos recibidos del Presupuesto del Estado con destino a financiar los gastos aprobados, incluyendo los Gastos de Capital.
Se acreditan por los depósitos recibidos directamente del Presupuesto del Estado y se debitan por el traslado de su saldo, al final del ejercicio contable al rango de cuenta de Inversión Estatal.

RECURSOS ENTREGADOS

Representa la salida de recursos financieros en que incurre la entidad con destino a los centros de pago y a aminorar los fondos asignados.
Esta cuenta se analiza por las subcuentas de uso obligatorio definidas en este clasificador.
Se debita por la entrega de recursos financieros y se acredita por el traslado de su saldo al final del ejercicio contable a la cuenta Inversión Estatal.

DONACIONES RECIBIDAS - NACIONALES

Comprenden los activos fijos recibidos para la entidad de personas naturales cubanas, del órgano u organismo superior de, organizaciones y entidades sin obligación de pago y las monetarias o en especie que se reciban para entregar a otras entidades que participan en el proyecto de donación.

Se acreditan por la recepción de Activos Fijos Tangibles y por los recursos monetarios o en especie que se reciben para entregar a otras entidades.

Se debitan al cierre del año contra el rango de cuenta Otras Operaciones de Capital o contra el rango de cuenta de Inversión Estatal.

Esta cuenta debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio

DONACIONES RECIBIDAS - EXTERIOR

Comprenden los Activos Fijos recibidos por la entidad de personas naturales, organizaciones o gobiernos extranjeros y entidades, sin obligación de pago, y las monetarias o en especie que se reciban para entregar a otras entidades que participan en el proyecto de donación.

Se acreditan por la recepción de Activos Fijos Tangibles, por los recursos monetarios o en especie que se reciben para entregar a otras entidades.

Se debitan al cierre del año contra el rango de cuenta Otras operaciones de Capital o contra el rango de cuenta de Inversión Estatal.

Esta cuenta debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio.

DONACIONES ENTREGADAS - NACIONALES

Comprende la entrega a entidades o personas beneficiarias nacionales, del efectivo recibido o los bienes procedentes de donaciones de instituciones y entidades nacionales o extranjeras, para los cuales fueron donadas, así como otras donaciones autorizadas por la autoridad competente.

Se debitan por la entrega del efectivo o bienes a las entidades beneficiarias, procedentes de donaciones recibidas, así como por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente.

Se acreditan contra por el traslado de su saldo al final del período contable contra el rango de cuentas de Inversión Estatal o contra el rango de cuenta Otras Operaciones de Capital.

Esta cuenta debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio

DONACIONES ENTREGADAS - EXTERIOR

Comprende la entrega a entidades, organizaciones gobierno o personas beneficiarias extranjeros, de efectivo o bienes autorizados por la autoridad competente.

Se debitan por la entrega del efectivo o bienes a los beneficiarios, por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente.

Se acreditan por el traslado de su saldo al final del período contable contra el rango de cuentas de Inversión Estatal o contra el rango de cuenta Otras Operaciones de Capital.

Esta cuenta debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio.

UTILIDADES RETENIDAS

Se registran en estas cuentas las utilidades obtenidas en el período contable para su distribución.

Se acreditan al final del período contable, por los resultados positivos obtenidos y se debitan por los pagos efectuados a cuenta de las utilidades, por el Impuesto sobre Utilidades y por el Aporte por Rendimiento de la Inversión Estatal pendientes de pago, por la creación de las reservas patrimoniales autorizadas, el financiamiento de pérdidas autorizado y los importes pendientes de pago con otros destinos autorizados

SUBVENCIÓN POR PÉRDIDA

En estas cuentas se registran los recursos recibidos del Presupuesto del Estado para subvencionar las pérdidas obtenidas por las empresas y las unidades presupuestadas de tratamiento especial.

Se acreditan por los recursos recibidos, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

En el caso de que la subvención recibida sea para financiar pérdidas de años anteriores, se debitan contra la cuenta de Pérdida.

En el caso de que la subvención recibida sea para financiar pérdidas planificadas del ejercicio, el débito contra la cuenta de Pérdida se realizará al finalizar el ejercicio contable.

De resultar haber recibido una subvención en exceso a la pérdida real, dicha diferencia se registra en la cuenta de Obligaciones con el Presupuesto del Estado, Obligaciones con el Órgano u Organismo o con la Organización Superior de Dirección según el origen del financiamiento.

PÉRDIDA

Se registran en estas cuentas los resultados negativos obtenidos en cada períodocontable pendientes de financiar.

Sus saldos representan las pérdidas que no han sido financiadas.

Se debitan por el resultado negativo de cada ejercicio contable y se acreditan por los recursos recibidos para cubrir estas pérdidas, por las utilidades futuras destinadas a su financiamiento y por la utilización de la reserva patrimonial creada para estos fines.

RESERVAS PARA CONTINGENCIAS

Se registra en esta cuenta el importe que se acumula para contingencias a partir de las utilidades de cada período contable de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

Se acreditan por los importes reservados y se debitan por la utilización de éstos.

OTRAS RESERVAS PATRIMONIALES

Se registran en estas cuentas los importes que se acumulan con destinos específicos, a partir de las utilidades de cada período contable, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

Comprenden entre otras:

- Amortización de Créditos
- Incrementos del capital de trabajo
- Inversiones
- Desarrollo e investigaciones
- Capacitación
- Financiamiento de pérdidas contables de años anteriores
- Fondo de Compensación
- Pago por la eficiencia económica de los trabajadores

Se acreditan por los importes reservados y se debitan por la utilización de éstos.

PAGO A CUENTA DE LAS UTILIDADES

Se registran en esta cuenta los importes parciales pagados a cuenta del Impuestos sobre Utilidades o del aporte por el Rendimiento de la Inversión Estatal, cuando se liquida por la entidad o las remesas de recursos monetarios enviados por las unidades subordinadas a la unidad que centraliza el pago de las utilidades.

Incluye los financiamientos a organizaciones superiores de dirección o administración cuando exista aprobación expresa para esta forma de financiamiento.
Se debitan por las liquidaciones o remesas efectuadas a cuenta de las utilidades y se acreditan al concluir el ejercicio económico, determinar el resultado real obtenido y fijarse la obligación de la deuda pendiente o del recurso pagado en exceso.

PAGOS A CUENTA DE LOS DIVIDENDOS

Se registran en esta cuenta los importes parciales pagados a cuenta de los dividendos, enviados por las unidades económicas a sus accionistas y de acuerdo con la legislación vigente.
Incluye los financiamientos adelantados a las organizaciones superiores de dirección o administración cuando se utilice esta forma de financiamiento.
Se debitan por las liquidaciones o remesas efectuadas a cuenta de las utilidades y se acreditan al concluir el ejercicio económico, determinar el resultado real obtenido y fijarse la obligación de la deuda pendiente o del recurso pagado en exceso.

OPERACIONES ENTRE DEPENDENCIAS

Representan los importes correspondientes a los traslados de recursos y demás operaciones que se realizan entre la entidad y sus dependencias, fábricas y establecimientos, sin que medie pago alguno.
Esta cuenta recibe débitos y créditos por los bienes u operaciones recibidos y entregados.
Las operaciones que al final del mes se encuentren en tránsito, cuyos créditos en estas cuentas aún no se hayan producido, serán registradas acreditándose en estas cuentas, con débito a las cuentas que les dieron origen, analizándose como "Partidas en Tránsito".
El saldo de esta cuenta tiene que ser cero al final de cada período intermedio y al final del ejercicio contable.
Esta cuenta no mostrará saldo al final del período intermedio, ni al final del ejercicio contable.

REVALUACIÓN DE INVENTARIOS

Representa la ganancia o pérdida por la revaluación de inventarios.

Se debitan por la Pérdida resultante de la revaluación de los inventarios en el momento de eliminar el peso convertible de las relaciones entre entidades económicas. Se acreditan por la Ganancia, resultante de la revaluación de los inventarios en este momento.
En ambos casos se cancela según disponga el Ministerio de Finanzas y Precios.

GANANCIA O PÉRDIDA NO REALIZADA

Representa la ganancia o pérdida no realizada por la conversión de las partidas monetarias nominalizadas en moneda extranjera.

Se debitan por la Pérdida no realizada resultante de la valuación de las partidas monetarias nominalizadas en moneda extranjera. Se acreditan por la Ganancia no realizada, resultante de la valuación de las mencionadas partidas. En ambos casos se cancela contra el rango de cuentas de Inversión Estatal o se financia o aporta al Presupuesto del Estado por decisión expresa de este Ministerio.

TRANSITORIA DEL SISTEMA AUTOMATIZADO

Esta cuenta es para uso exclusivo de los sistemas informáticos por la concepción del tratamiento y registro de las operaciones en esta aplicación informática.
Su saldo tiene que ser cero al final de cada período intermedio y al final del ejercicio contable.

7.1.2. CAPITAL.

PATRIMONIO

Representa el valor de los Activos Fijos Tangibles, la tasación de las tierras, siembras, construcciones, maquinarias, equipos, implementos agrícolas, equipos de riego, inventarios y otros medios aportados por los cooperativistas a las Cooperativas de Producción Agropecuaria al constituirse estas o posteriormente.
Se excluyen del concepto anterior, los Activos Fijos Tangibles, Inventarios y Otros Activos entregados a las Unidades Básicas de Producción Agropecuaria, al constituirse estas, que no se consideran Patrimonio por financiarse por el crédito para la dotación inicial entregado por el Banco Nacional de Cuba.
En el caso de las Cooperativas de Producción Agropecuaria, esta cuenta recibe aumentos por los siguientes conceptos en dependencia de las operaciones que puedan ir surgiendo:

- Avalúo o tasación que incrementa el valor de los activos fijos tangibles cuando no se consideran ingresos financieros sino Patrimonio por reevaluación por decisión de la Junta Directiva.
- Compra de Activos Fijos Tangibles y ejecución de inversiones materiales que se capitalizan por adquirirse a través de las reservas patrimoniales para el desarrollo y compra de activos fijos tangibles e inversiones.
- Por los sobrantes de Activos Fijos Tangibles que después de haberse investigado se decide asumirlos en la entidad.
- Gastos diferidos a largo plazo procedentes de proyectos, construcciones y otras inversiones materiales en procesos descontinuados por no continuarse las obras o proyectos.
- Inversiones financieras que en un futuro pudieran ejecutarse en otras empresas por la adquisición de acciones de capital de acuerdo con la Legislación vigente.
- Por la utilización de reservas patrimoniales, por el desarrollo de actividades culturales, recreativas y deportivas realizadas por las cooperativas.
- Por otros conceptos de aumentos.

En el caso de las Cooperativas de Producción Agropecuaria, esta cuenta recibe disminuciones por los siguientes conceptos en dependencia de las operaciones que puedan ir surgiendo:

- Avalúo o tasación que disminuye el valor de los activos fijos tangibles capitalizados en virtud de reevaluaciones autorizadas por la Junta Directiva o adquiridos mediante la reserva patrimonial para desarrollo y compra de Activos Fijos Tangibles e Inversiones.
- Amortización de gastos diferidos a largo plazo, por concepto te proyectos, construcciones y otras inversiones materiales en proceso descontinuados por no continuarse las obras y que fueron capitalizados oportunamente y no se cargan al costo de producción de la cooperativa.
- Liquidación de inversiones financieras que de acuerdo a la Legislación vigente pudieran haberse efectuado en otras empresas.
- Por la baja de activos fijos tangibles capitalizados en esta cuenta por su valor registrado en libros, ya sea el original o este incrementado por avalúos o tasaciones.
- Por el importe de los activos menos los pasivos registrados en libros al disolverse la cooperativa por decisión de la Comisión Liquidadora.

- Por otros conceptos de disminuciones.

En el caso de las Unidades Básicas de Producción Cooperativa, esta cuenta recibe aumentos por los siguientes conceptos en dependencia de las operaciones que pueda ir surgiendo:

- Avalúo o tasación que incrementa el valor de los activos fijos tangibles cuando no se consideran ingresos financieros sino Patrimonio por reevaluación por decisión de la Junta Directiva.
- Compra de Activos Fijos Tangibles y ejecución de inversiones materiales que se capitalizan por adquirirse a través de las reservas patrimoniales para adquisición de activos fijos tangibles e inventarios, para la construcción de viviendas, para la construcción de instalaciones productivas y sociales.
- Gastos diferidos a largo plazo procedentes de proyectos, construcciones y otras inversiones materiales en proceso descontinuados por no continuarse las obras o proyectos.
- Inversiones financieras que en un futuro pudieran ejecutarse en otras empresas por la adquisición de acciones de capital de acuerdo con la Legislación vigente.
- Por la utilización de reservas patrimoniales, por el desarrollo de actividades culturales, recreativas y deportivas realizadas por la UBPC a cuenta de la reserva de estímulos.
- Por lo sobrantes de Activos Fijos Tangibles que después de haberse investigado se decide asumirlos en la entidad.
- Por otros conceptos de aumentos.

En el caso de las Unidades Básicas de Producción Cooperativas, esta cuenta recibe disminuciones por los siguientes conceptos en dependencia de las operaciones que puedan ir surgiendo:

- Avalúo o tasación que disminuye el valor de los activos fijos tangibles capitalizados en virtud de reevaluaciones autorizadas por la Junta directiva o adquiridos mediante las reservas patrimoniales para adquisición de Activos Fijos Tangibles e Inversiones, para la construcción de viviendas, instalaciones productivas y sociales.
- Amortización de gastos diferidos a largo plazo, por concepto de proyectos, construcciones y otras inversiones materiales en proceso descontinuados por no continuarse las obras y que fueron capitalizados oportunamente y no se cargan al costo de producción de la UBPC.

- Liquidación de inversiones financieras que de acuerdo a la Legislación vigente pudieran haberse efectuado en otras empresas.
- Por la baja de activos fijos tangibles capitalizados en esta cuenta por su valor registrado en libros, ya sea el original o este incrementando por avalúos o tasaciones.
- Por el importe de los activos menos los pasivos registrados en libros al disolverse la UBPC por la decisión de la comisión Liquidadora.
- Por los conceptos de disminuciones.

El saldo de esta cuenta representa el patrimonio de la CPA o UBPC.

Este rango de cuentas se utilizará para registrar el Patrimonio de aquellas entidades privadas que no están constituidas por acciones. Incluye las cooperativas no agropecuarias.

Se acreditan por los conceptos acreedores que aparecen en el contenido de la cuenta.

Se debitan por los conceptos deudores que aparecen en el contenido de la cuenta.

CAPITAL SOCIAL AUTORIZADO

Representa el capital en acciones a su valor nominal autorizado en la escritura de constitución.

Se acreditan por valor total autorizado y permanece en libros como constancia de esta autorización y se debitan cuando se decide reducirlo mediante escritura de constitución.

ACCIONES POR EMITIR

Su saldo representa el total de acciones autorizadas no emitidas a su valor nominal.

Se debitan por el monto del Capital Autorizado según escritura de constitución al crearse la Sociedad Anónima y se acreditan al emitirse las acciones con cargo a Efectivo o a otros activos recibidos.

ACCIONES SUSCRITAS

Surge como contrapartida de la cuenta Suscriptores de Acciones cuando se acepta el compromiso de pago aplazado de las acciones autorizadas a su valor nominal.

Se acreditan cuando se crea el compromiso de adquisición y se debitan cuando se han realizado todos los pagos parciales contra la cuenta de Acciones por Emitir pues es el momento en que se consideran emitidas.

SUBSCRIPTORES DE ACCIONES

Se registra en esta cuenta el importe del compromiso de pagar a plazos, un monto determinado de las acciones autorizadas, cuyos certificados no se emiten hasta que no hayan sido pagadas totalmente.

Se debitan cuando se crea el compromiso de pago aplazado, es decir en el momento en que se suscriben y se acreditan cuando se reciben los pagos parciales, hasta su pago total.

ACCIONES EN TESORERÍA

Representa el valor de la compra de acciones emitidas por la sociedad, las cuales no se tiene la intención de retirar sino de guardar en tesorería. No constituyen un activo pues la empresa no puede poseer una parte de ella misma por lo que se restan en la Sección de Capital del Estado de Situación.

Se debitan cuando se adquieren por su valor nominal y se acreditan cuando se decide venderlas o cancelarlas.

REVALORIZACIÓN DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

Comprende el importe de la Reevaluación de activos que implica un incremento del valor.

Se acreditan por el incremento de valor actual de los Activos Fijos Tangibles como resultado de un avalúo o por decisiones estatales y se debitan al capitalizarse.

OTRAS OPERACIONES DE CAPITAL

Comprende el importe de otras operaciones de capital, como es el caso de las operaciones entre subsidiarias y sucursales con la casa matriz, el cierre de las operaciones entre dependencias en aquellas sociedades mercantiles ciento por ciento cubanas que tiene la contabilidad descentralizada entre otros. Considera las disminuciones del valor de los Activos Fijos Tangibles resultante de los avalúos.

Se acreditan por el importe de otras operaciones de capital y reevaluaciones que incrementen el patrimonio y se debitan por otras operaciones que disminuyan el patrimonio.

DONACIONES RECIBIDAS-NACIONALES

Comprenden los Activos Fijos para la entidad recibidos de personas naturales cubanas, del Órgano u Organismo superior de organizaciones y entidades sin obligación de pago y las monetarias o en especie que se reciban para entregar a otras entidades que participan en el proyecto de donación

Se acreditan por la recepción de Activos Fijos Tangibles y por los recursos monetarios o en especie que se reciben para entregar a otras entidades.

Se debitan por la entrega del efectivo o bienes a las entidades beneficiarias, procedentes de donaciones recibidas, por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente de medios propios disminuyendo el Capital Social Autorizado o Inversión Estatal.

Esta cuenta debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio

DONACIONES RECIBIDAS - EXTERIOR

Comprenden los Activos Fijos recibidos por la entidad de, personas naturales, organizaciones o gobiernos extranjeros y entidades, sin obligación de pago y las monetarias o en especie que se reciban para entregar a otras entidades que participan en el proyecto de donación.

Se acreditan por la recepción de Activos Fijos Tangibles, por los recursos monetarios o en especie que se reciben para entregar a otras entidades.

Se debitan por la entrega del efectivo o bienes a las entidades beneficiarias, procedentes de donaciones recibidas, por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente de medios propios disminuyendo el Capital Social Autorizado o Inversión Estatal.

Esta cuenta debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio.

DONACIONES ENTREGADAS –NACIONALES

Comprende la entrega a entidades o personas beneficiarias nacionales, del efectivo recibido o los bienes procedentes de donaciones de instituciones y entidades nacionales o extranjeras, para los cuales fueron donadas, así como otras donaciones autorizadas por la autoridad competente.

Se debitan por la entrega del efectivo o bienes a las entidades beneficiarias, procedentes de donaciones recibidas, por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente de medios propios disminuyendo el Capital Social Autorizado o Inversión Estatal.

El saldo de esta cuenta se cancela, al final del año, contra el rango de cuenta Otras Operaciones de Capital.

DONACIONES ENTREGADAS-EXTERIOR

Comprende la entrega a entidades, organizaciones gobierno o personas beneficiarias extranjeros, de efectivo o bienes autorizados por la autoridad competente.

Se debita por la entrega del efectivo o bienes a los beneficiarios procedentes de donaciones recibidas del exterior, por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente de medios propios de la entidad disminuyendo el Capital Social Autorizado o Inversión Estatal.

El saldo de esta cuenta se cancela, al final del año, contra el rango de cuenta Otras Operaciones de Capital.

Esta cuenta debe analizarse por subcuentas de uso obligatorio

UTILIDADES RETENIDAS

Se registran en estas cuentas las utilidades obtenidas en el período contable para su distribución.

Se acreditan al final del período contable, por los resultados positivos obtenidos y se debitan por los pagos efectuados a cuenta de las utilidades por el Impuesto sobre Utilidades, por la distribución de dividendos, financiamiento de pérdidas, por la creación de las reservas patrimoniales autorizadas y los importes pendientes de pago con otros destinos autorizados.

SUBVENCIÓN POR PÉRDIDA

En estas cuentas se registran los recursos recibidos del Presupuesto del Estado para subvencionar las pérdidas obtenidas por las empresas y las unidades presupuestadas de tratamiento especial.

Se acreditan por los recursos recibidos, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

En el caso de que la subvención recibida sea para financiar pérdidas de años anteriores, se debitan contra la cuenta de Pérdida.

En el caso de que la subvención recibida sea para financiar pérdidas planificadas del ejercicio, el débito contra la cuenta de Pérdida se realizará al finalizar el ejercicio contable.

De resultar haber recibido una subvención en exceso a la pérdida real, dicha diferencia se registra en la cuenta de Obligaciones con el Presupuesto del Estado, Obligaciones con el Órgano u Organismo o con la Organización Superior de Dirección según el origen del financiamiento.

PÉRDIDA

Se registran en estas cuentas los resultados negativos obtenidos en cada período contable pendientes de financiar.

Se debitan por el resultado negativo de cada período contable y se acreditan por las utilidades futuras destinadas al financiamiento de pérdidas y por la utilización de la reserva patrimonial creada para estos fines.

RESERVAS PARA CONTINGENCIAS

Se registra en esta cuenta el importe que se acumula para contingencias a partir de las utilidades de cada período contable de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

Se acreditan por los importes reservados y se debitan por la utilización de éstos.

OTRAS RESERVAS PATRIMONIALES

Se registran en estas cuentas los importes que se acumulan con destinos específicos, a partir de las utilidades de cada período contable, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

Comprenden entre otras:

- Amortización de Créditos
- Incrementos del capital de trabajo
- Inversiones
- Desarrollo e investigaciones
- Capacitación
- Financiamiento de pérdidas contables de años anteriores
- Fondo de Compensación
- Pago por la eficiencia económica de los trabajadores

Se acreditan por los importes reservados y se debitan por la utilización de éstos.

PAGO A CUENTA DE LAS UTILIDADES

Se registran en esta cuenta los importes parciales pagados a cuenta del Impuestos sobre Utilidades o del aporte por el Rendimiento de la Inversión Estatal, cuando se liquida por la entidad o las remesas de recursos monetarios enviados por las unidades subordinadas a la unidad que centraliza el pago de las utilidades.

Incluye los financiamientos a organizaciones superiores de dirección o administración cuando exista aprobación expresa para esta forma de financiamiento.

Se debitan por las liquidaciones o remesas efectuadas a cuenta de las utilidades y se acreditan al concluir el ejercicio económico, determinar el resultado real obtenido y fijarse la obligación de la deuda pendiente o del recurso pagado en exceso.

PAGOS A CUENTA DE LOS DIVIDENDOS

Se registran en esta cuenta los importes parciales pagados a cuenta de los dividendos, enviados por las unidades económicas a sus accionistas y de acuerdo con la legislación vigente.

Incluye los financiamientos adelantados a las organizaciones superiores de dirección o administración cuando se utilice esta forma de financiamiento.

Se debitan por las liquidaciones o remesas efectuadas a cuenta de las utilidades y se acreditan al concluir el ejercicio económico, determinar el resultado real obtenido y fijarse la obligación de la deuda pendiente o del recurso pagado en exceso.

OPERACIONES ENTRE DEPENDENCIAS

Representan los importes correspondientes a los traslados de recursos y demás operaciones que se realizan entre la entidad y sus dependencias, fábricas y establecimientos, sin que medie pago alguno.

Esta cuenta recibe débitos y créditos por los bienes u operaciones recibidos y entregados.

Las operaciones que al final del mes se encuentren en tránsito, cuyos créditos en estas cuentas aún no se hayan producido, serán registradas acreditándose en estas cuentas, con débito a las cuentas que les dieron origen, analizándose como "Partidas en Tránsito".

El saldo de esta cuenta tiene que ser cero al final de cada período intermedio y al final del ejercicio contable.

Esta cuenta no mostrará saldo al final del período intermedio, ni al final del ejercicio contable.

REVALUACIÓN DE INVENTARIOS

Representa la ganancia o pérdida por la revaluación de inventarios.

Se debitan por la Pérdida resultante de la revaluación de los inventarios en el momento de eliminar el peso convertible de las relaciones entre entidades económicas. Se acreditan por la Ganancia, resultante de la revaluación de los inventarios en este momento.

En ambos casos se cancela según disponga el Ministerio de Finanzas y Precios.

GANANCIA O PÉRDIDA NO REALIZADA

Representa la ganancia o pérdida no realizada por la conversión de las partidas monetarias nominalizadas en moneda extranjera.

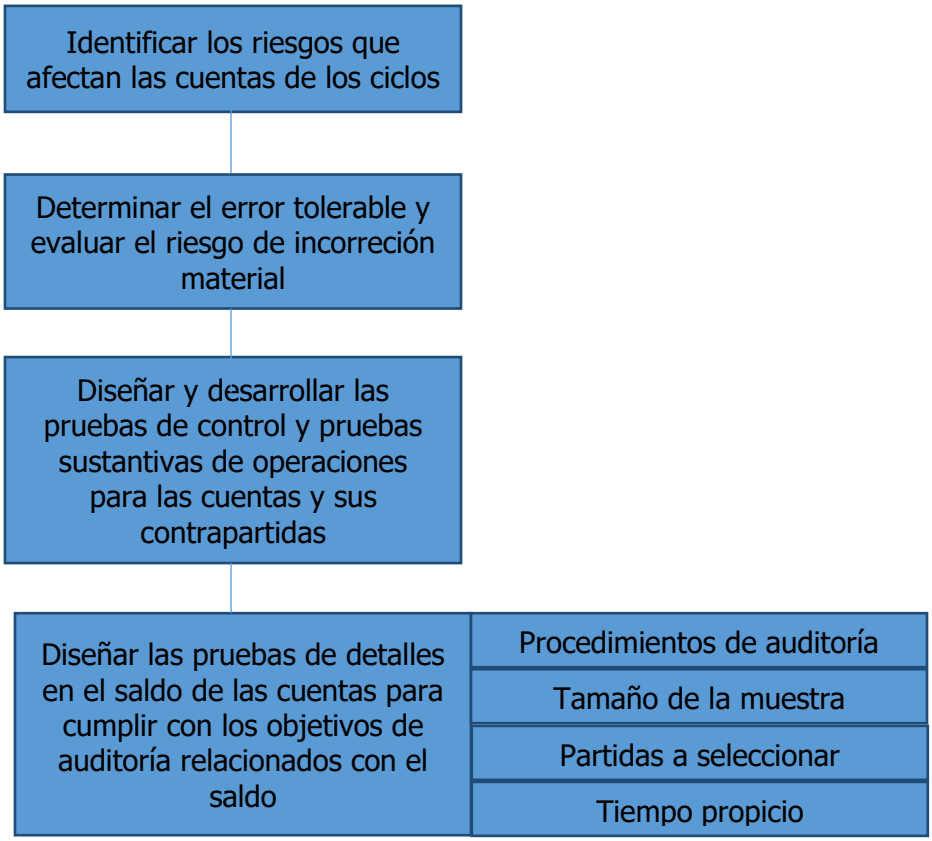
Se debitan por la Pérdida no realizada resultante de la valuación de las partidas monetarias nominalizadas en moneda extranjera. Se acreditan por la Ganancia no realizada, resultante de la valuación de las mencionadas partidas. En ambos casos se cancela contra el rango de cuenta de la Inversión Estatal o se financia o aporta al Presupuesto del Estado por decisión expresa de este Ministerio

TRANSITORIA DEL SISTEMA AUTOMATIZADO

Esta cuenta es para uso exclusivo de los sistemas informáticos por la concepción del tratamiento y registro de las operaciones en esta aplicación informática.

Su saldo tiene que ser cero al final de cada período intermedio y al final del ejercicio contable.

7.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS.



7.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES E INDICADORES DE AUDITORÍA.

RESOLUCIÓN No. 61/1997 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS.
"DONACIONES RECIBIDAS Y OTORGADAS POR EL ESTADO CUBANO."
GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL - 2006
LEY No. 113/2012 "DEL SISTEMA TRIBUTARIO".
DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013
RESOLUCIÓN No. 49/2014 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "PROCEDIMIENTO PARA LA FORMACIÓN Y UTILIZACIÓN DE LA RESERVA OBLIGATORIA PARA PÉRDIDAS Y CONTINGENCIAS A PARTIR DE LAS UTILIDADES."

RESOLUCIÓN No. 99/2010 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "METODOLOGÍA PARA EL CONTROL INTERNO DEL PATRIMONIO ESTATAL."
RESOLUCIÓN No. 203/2014 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS "SISTEMA DE RELACIONES FINANCIERAS ENTRE LAS EMPRESAS ESTATALES Y LAS SOCIEDADES MERCANTILES DE CAPITAL CIEN POR CIENTO CUBANO"

7.3.1. PATRIMONIO.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Las empresas estatales cuentan con las resoluciones correspondientes de constitución, así como de aprobación, ampliación o modificación de su objeto social por MEP y las documentaciones que sustentan los hechos económicos ocurridos.
2. Los OSDES y/o unidades presupuestadas que excepcionalmente realicen actividades principales productivas, comerciales y de servicios cuentan con el objeto social aprobado por el MEP.
3. Verificar que en el caso de la aprobación de créditos para el financiamiento de las inversiones de ejercicios económicos precedentes, estás son amortizadas mediante las fuentes de financiamiento del ejercicio actual.
4. Las empresas estatales, que son accionistas de sociedades mercantiles, aportan en pesos cubanos al Presupuesto, los dividendos que reciban, en el término establecido en la legislación vigente.
5. Corresponden las operaciones entre dependencias a los importes correspondientes a los traslados de recursos y demás operaciones que se realizan entre la entidad y sus dependencias, fábricas y establecimientos, sin que medie pago alguno.

PROCESO DE CREACIÓN, FUSIÓN, TRASPASO, EXTINCIÓN Y REORGANIZACIÓN

6. La propuesta de creación, fusión, traspaso, extinción y reorganización de empresas estatales y/o unidades presupuestadas fue presentada al Ministro del MEP por el ministro del ramo correspondiente y se enviaron las copias impresas o en formato digital de la propuesta para circular a los Ministerio de Economía y Planificación, Finanzas y Precios, de Trabajo y Seguridad Social, de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente y otros Organismos según corresponda.
7. La propuesta contiene los siguientes aspectos generales:

- Antecedentes, necesidad y objetivos de la misma.
- Relación de nombres oficiales, integración o subordinación actual.
- Ventajas económicas que sustentan la propuesta, de forma cuantitativa, cualitativa y comparativa; acompañadas por un Balance de Ingresos y Gastos.
- Información referida a la fuerza de trabajo: plantilla total de las entidades involucradas (aprobada, cubierta y propuesta) y de esta la correspondiente al aparato de dirección; si se crean nuevos puestos, debe exponerse las fuentes de procedencia para cubrir los nuevos empleos; en caso de trabajadores sobrantes, debe aparecer la propuesta sobre el destino y las coordinaciones que se han establecido con el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social para la reubicación de dicho personal.
- Causas y propuestas de los cambios de nombres u objetos sociales, en caso de algún cambio organizativo que origine la necesidad o conveniencia de modificar estos.

8. La propuesta de creación, contiene además de los generales los siguientes aspectos:
    - Resultado económico rentable. En los casos excepcionales en que sea imprescindible autorizar transitoriamente una entidad irrentable, debe contener un plan de medidas, que esté encaminado a eliminar las pérdidas en el plazo de un año.
    - Balances de antes y después de una nueva estructura, en el caso de que la actividad a desarrollar existe, pero organizada bajo otra forma organizativa. Para el caso de una forma organizativa inferior, sin carácter de entidad, debe adjuntarse el balance de comprobación de saldos del último cierre.
    - Fuentes de financiamiento de la nueva entidad.
    - Posibilidades de mercado, nacional o externo.
9. La propuesta de fusión, contiene además de los generales los aspectos siguientes:
    - Balance de Ingresos y Gastos de las entidades antes de la fusión y otro después de la misma.
    - Estado financiero del último cierre de las entidades involucradas
    - Efectos económicos producidos.
    - Si existen disponibles, número de ellos y tratamiento a aplicarle.
10. La propuesta de extinción, contiene además de los generales los aspectos siguientes:

- Estado financiero del último cierre de aquella(s) entidad(es) que asume(n) las deudas y obligaciones de la que se extingue.
- Efecto económico en la(s) entidad(es) que asume(n) los medios, recursos y obligaciones.
- Destino de todos sus medios y trabajadores, así como los adeudos y obligaciones.
- Si existen disponibles, número de ellos y tratamiento a aplicarle.

11. La propuesta de traspaso, contiene además de los generales los aspectos siguientes:
    - Acta de conformidad, que especifique que el que asume tiene liquidez para enfrentar las obligaciones del que traspasa, así como si en el traspaso mediaron relaciones mercantiles.
    - Efecto económico en la(s) entidad(es) que asume(n) los medios, recursos y obligaciones de la entidad que se traspasa.
12. La propuesta de reorganización, contiene además de los generales los aspectos siguientes:
    - Beneficio de la reorganización para el cumplimiento del objeto de la(s) entidad(es) propuesta(s), en términos de producción o servicios.
    - Modificaciones que se producen en el Presupuesto de Ingresos y Gastos en Divisas, en caso de que los movimientos lo provoquen.
13. La propuesta de modificación del objeto social de la entidad al MEP contiene los aspectos siguientes:
    - denominación oficial de la entidad;
    - mención de la disposición jurídica que aprobó su objeto social actual;
    - lo que se propone incorporar con la fundamentación correspondiente
    - el texto íntegro del objeto social tal y como se propone sea ampliado o modificado.
14. Cuenta con la Resolución autorizante por el MEP para la creación, traspaso, fusión, extinción, integración o reorganización de Entidades y con la ampliación del Objeto Social y Cambio de Denominación de las mismas entre diferentes órganos y organismos, según el caso que corresponda.
15. Cuenta con las inscripciones en el Registro Estatal de Empresas y Unidades Presupuestadas (REEUP) y ante la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT).

16. Son legítimos de los activos consolidados y los submayores creados de los recursos materiales, de los activos fijos por áreas de las entidades fusionadas en la nueva Entidad creada, contienen los correspondientes a las entidades involucradas en este proceso.
17. Se consideran dentro de los submayores los deberes y obligaciones con los trabajadores y en caso de reubicación de trabajadores a otras entidades que se les cobró los adeudos que poseían con la Entidad o fueron trasladados a su nueva ubicación, así como en caso del personal que quede disponible que se cumplió lo establecido para los trabajadores declarados disponibles e interruptos según la legislación vigente.
18. La situación de los expedientes por faltantes y sobrantes sujetos a investigación en proceso en el momento de la fusión, y la culminación de los mismos se realiza según el procedimiento y el término establecido.
19. En el caso del traslado de empresas y unidades presupuestadas subordinadas a un mismo órgano u organismo del Estado o a diferentes órganos u organismos del Estado se trasladaron los medios básicos, así como los medios de rotación, las cuentas por cobrar, las cuentas por pagar así como otros derechos y obligaciones.
20. En el caso del traslado de establecimientos entre empresas y unidades presupuestadas subordinadas a un mismo órgano u organismo del Estado o a diferentes órganos u organismos del Estado verificar lo siguiente:
    - En el caso de traslados entre empresas comprobar que se trasladaron los medios básicos, así como los medios de rotación, las cuentas por cobrar, las cuentas por pagar, las obligaciones a pagar a los trabajadores que se trasladan (incluyendo el importe de la cuenta Provisión para Vacaciones, así como otros derechos y obligaciones.
    - En el caso de traslados de una empresa a una Unidad Presupuestada comprobar que el traslado de los medios básicos afectó la cuenta Inversión Estatal.
    - Comprobar el cobro de la empresa y el pago de la unidad presupuestada del importe resultante de deducir del importe de los medios de rotación trasladados y de las cuentas por cobrar a los trabajadores que se trasladan, el importe de las cuentas por pagar de éstos, incluyendo el importe de la cuenta de Provisión para Vacaciones.

- En el caso de traslados de una Unidad Presupuestada a una Empresa comprobar el cobro de la Unidad Presupuestada y el pago de la Empresa del importe resultante de deducir del importe de los medios de rotación trasladados y de las cuentas por cobrar a los trabajadores que se trasladan, el importe de las cuentas por pagar de éstos, incluyendo el importe de la cuenta de Provisión para Vacaciones.
- Verificar en la Unidad Presupuestada que dicho cobro se aportó al Presupuesto del Estado por el concepto de Otros Ingresos.
- En el caso de traslado de Activos Fijos Tangibles a terceras entidades y a la Unidad Presupuestada no involucradas en el proceso de reorganización, traspaso o fusión se realizó la operación de compraventa mediante la firma del contrato correspondiente según lo establecido en la legislación vigente.

21. En el caso de extinción de una Empresa la comisión liquidadora realiza las gestiones por el cobro de las cuentas por cobrar pendientes, así como el cobro de las mismas.
22. En cuanto al tratamiento de la información de las entidades en proceso de creación, fusión, traspaso y extinción se cumple lo siguiente:
    - En el caso de creación que surja a partir de la extinción de varias entidades, si las que se extinguen entregan a la que se crea, toda la información acumulada hasta el momento de la extinción.
    - En la fusión de una entidad completa con otra, si la que se fusiona entrega a la que recibe, toda la información acumulada hasta el momento de la fusión.
    - En la fusión parcial y que se extinga una de las entidades, si la que se fusiona entrega a la que recibe, la información acumulada que corresponde a la parte fusionada.
    - En el traspaso de establecimientos entre entidades, la que cede los establecimientos entrega a la receptora, toda la información acumulada hasta el momento en que se realiza el mismo.
    - En el proceso de liquidación de la entidad hasta su extinción comprobar si el liquidador o comisión liquidadora entrega la información acumulada hasta la fecha al Órgano u Organismo al que se subordinan las mismas.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.

2. Comprobar los saldos con los reflejados en los Estados de Situación o Balance General, en el Estado de Movimiento de la Inversión Estatal y en el Estado de Inversiones, así como la emisión de estos estados.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que los créditos registrados en Inversión Estatal se corresponden con conceptos tales como: asignación de Activos Fijos Tangibles e Inventarios, Sobrantes de Activos Fijos Tangibles cuyas causas no puedan determinarse, adquisición de activos fijos cuando es financiado con recursos descentralizados, utilización de las reservas patrimoniales creadas, aumento del capital de trabajo, recepción autorizada de activos fijos de otras entidades, recepción de recursos y de inversiones materiales en proceso para su conclusión por reestructuración administrativa, entre otros.
5. Verificar que los débitos recibidos en Inversión Estatal representan operaciones relacionadas con: traslados por entregas autorizadas de Activos Fijos Tangibles a otras entidades, traslados por reestructuración administrativa de recursos e inversiones materiales en proceso pendientes de conclusión, baja de activos fijos, exceso de liquidez que será aportado, entre otras.
6. Verificar en la cuenta Recursos Recibidos que corresponden a los recursos recibidos del Presupuesto del Estado con destino a financiar los gastos aprobados, incluyendo los Gastos de Capital con una correcta utilización y destino planificado y autorizado en las organizaciones y asociaciones vinculadas al Presupuesto.
7. Verificar en la cuenta Recursos Entregados que corresponden a la salida de recursos financieros en que incurre la entidad con destino a los centros de pago y a aminorar los fondos asignados.
8. Verificar que los créditos realizados a las donaciones recibidas representan la recepción de Activos Fijos Tangibles, Inventarios, y medios monetarios, sin obligación de pago excepto de los gastos de su transportación, incluyendo la recepción de recursos que provienen de decomisos, para su uso en la entidad y fueron valoradas a precios externos CIF, de acuerdo al precio planificado para su área de origen o la estimación

sobre la base de su precio de importación en su mercado de origen. En el caso de los equipos de uso recibidos se fijó su valor mediante dictamen técnico.

9. Verificar que los créditos realizados a las donaciones entregadas representan la entrega del efectivo o bienes a las entidades beneficiarias, procedentes de donaciones recibidas, así como por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente.
10. Verificar que se debita por los pagos efectuados a cuenta de las utilidades, por el Impuesto sobre Utilidades y por el Aporte por Rendimiento de la Inversión Estatal pendientes de pago, por la creación de las reservas patrimoniales autorizadas, el financiamiento de pérdidas autorizado y los importes pendientes de pago con otros destinos autorizados.
11. Verificar que los créditos a la cuenta Pérdidas corresponde por las utilidades futuras destinadas al financiamiento de pérdidas y por la utilización de la Reserva para Pérdidas y Contingencias creada en años anteriores, en este caso se aplican a las utilidades de períodos futuros, hasta los cincos ejercicios fiscales siguientes, una vez cumplido el porciento del aporte por el rendimiento de la inversión establecida y amortizables hasta en 5 ejercicios fiscales siguientes.
12. Verificar que para subvencionar las pérdidas obtenidas por las entidades corresponden a la totalidad de los recursos recibidos, de acuerdo con las disposiciones vigentes y las minoraciones contabilizadas a la cancelación de su saldo al final del período contable contra la cuenta de Perdida en el caso que la subvención recibida sea para financiar pérdidas de años anteriores, sino se realizará al finalizar el ejercicio contable cuando sea para financiar pérdidas planificadas del ejercicio. En caso de exceso se aportó al OSDE, Órgano o Presupuesto del Estado.
13. Comprobar que al final del periodo económico los saldos de Recursos Recibidos y Entregados, Donaciones Recibidas y Entregadas se traslada a la cuenta de Inversión Estatal.
14. Comprobar que los débitos y créditos de operaciones entre dependencias corresponden por los bienes u operaciones recibidos y entregados quedando el saldo en cero al final de cada período intermedio y al final del ejercicio contable, así como se analizan las Partidas en Transito al cierre de cada mes.
15. Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

16. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

PATRIMONIO.

Valoración

104. Estas partidas deben registrarse y exponerse a su valor nominal cuando se trate de transferencias de efectivo, o por el valor de mercado, o la tasación por peritos, cuando se trate de transferencias de bienes.

Exposición

105. Se expondrán en el siguiente orden:
    - Inversión Estatal
    - Donaciones
    - Reservas Patrimoniales
    - Utilidades Retenidas
    - Pérdidas

PROCESO DE CREACIÓN, FUSIÓN, TRASPASO, EXTINCIÓN Y REORGANIZACIÓN

17. Verificar en el caso de creación como resultado de la fusión de dos o más entidades se asumió a partir de la fecha en que se hizo efectiva la fusión los activos fijos e inventarios, así como todos los derechos y obligaciones de las que se fusionan que se le hayan asignado.
18. Comprobar si se preparó un balance de comprobación por subcuentas post-cierre, chequear que esté debidamente consolidado y representa los saldos del balance de apertura de la nueva empresa.
19. Confeccionar los Estados Financieros Consolidados de apertura por cuentas y subcuentas de la nueva entidad creada a partir de los Estados Financieros de cierre de las entidades involucradas en este proceso y compárelos con los confeccionados por la entidad para comprobar si están debidamente consolidados.
20. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.

21. Comprobar por muestra los submayores de las cuentas consolidadas para comprobar si contienen todos los adeudos por cobrar y pagar de las entidades involucradas en este proceso.
22. Comprobar la depuración y ajustes de los expedientes por faltantes y sobrantes sujetos a investigación según el procedimiento y el término establecido.

7.3.2. CAPITAL.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Cuenta con la Escritura de Constitución, determinando el tipo de Sociedad, accionistas y por ciento de participación en el capital social, y las autorizaciones correspondientes para su constitución.
2. Cuenta con los acuerdos del Consejo de Administración o de Dirección, así como de la Junta General de Accionistas relacionados con los cambios en el Capital Social de la entidad, debidamente protocolizados e inscritos en el Registro de Sociedades Mercantiles.
3. La sociedad cuenta con el Registro de Acciones y el Capital está representado por acciones nominativas a nombre de personas jurídicas.
4. Las acciones están depositadas para su custodia en el Banco Central de Cuba y cuenta con la certificación correspondiente.
5. Se acuerda por la Junta General de Accionista el monto de los dividendos declarados en el primer trimestre del año como resultado de la diferencia entre la utilidad después del Impuesto deducida la reserva obligatoria para Pérdidas y Contingencias, al cierre del ejercicio económico anterior y la utilidad autorizada a retener para crear las reservas voluntarias.
6. Las sociedades mercantiles ciento por ciento (100 %) cubanas, que son accionistas de sociedades mercantiles, aportan en pesos cubanos al Presupuesto, los dividendos que reciban en el término establecido en la legislación vigente.
7. En caso de no retener utilidades después de impuesto al finalizar el ejercicio económico declaran como dividendos la totalidad de su utilidad después de impuesto.
8. El pago de dividendos declarados es pagado en la proporción que les corresponda de las acciones pagadas que posean los accionistas y en el término establecido en la legislación vigente.

9. En caso de la sociedad presentar pérdidas fiscales y la reserva para perdidas y contingencias no resulta suficiente, las no cubiertas se aplican a las utilidades de períodos futuros, hasta los cincos ejercicios fiscales siguientes, amortizables hasta en cinco (5) ejercicios fiscales siguientes.
10. Corresponde las otras operaciones de capital a las correspondientes entre las subsidiarias y sucursales con la casa matriz, el cierre de las operaciones entre dependencias de las sociedades mercantiles ciento por ciento cubanas que tienen la contabilidad descentralizada, entre otros.

PROCESO DE CREACIÓN, FUSIÓN, TRASPASO, EXTINCIÓN Y REORGANIZACIÓN (SOCIEDADES MERCANTILES, SUCURSALES O ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS INTERNAS)

11. El jefe del Organismo que patrocina la Sociedad Mercantil, conoce y participa en los procesos de creación, fusión, extinción, traspaso y reorganización que se vayan a realizar.
12. La Sociedad Mercantil y sus divisiones, sucursales o estructuras organizativas internas., según sea el caso, cuenta con documento firmado por el jefe del que patrocina la Sociedad, donde el mismo diga que aprueba y está de acuerdo con el proceso que se va a realizar.
13. Existe evidencia documental que los directores o la mayoría de ellos, hayan firmado un convenio donde se apruebe la realización de la fusión.
14. El convenio contenga los aspectos siguientes:
    - Términos y condiciones.
    - Modo de ejecución de la fusión.
    - Conversión de las acciones de cada una de las sociedades constituyentes.
15. Cualquier otro hecho, circunstancia y disposición lícita que sea necesario aclarar. El convenio de fusión fue sometido a la aprobación de la Junta General de Accionista.
16. El convenio de fusión fue presentado en el Registro Mercantil para su inscripción.
17. La fusión se realizó una vez inscrito el convenio en el Registro Mercantil.
18. La nueva sociedad constituida a partir de la fusión, asume y recibe todos los derechos, privilegios, facultades, franquicias, restricciones, deudas obligaciones y deberes.
19. En el caso de extinción de una empresa por cese de la actividad:

- Se creó una comisión liquidadora o se designó un liquidador encargado de este proceso según la resolución correspondiente del Ministro del MINCEX.
- Notificó la desvinculación laboral del deudor a los acreedores respectivos en los casos de:
  - ✓ Préstamos recibidos del Banco
  - ✓ Deudas o embargos decretados por la Reforma Urbana
  - ✓ Deudas o embargos decretados por los Tribunales
- Notificó las obligaciones con:
  - ✓ Presupuesto del Estado
  - ✓ MINCEX
  - ✓ Terceros
  - ✓ Personal de la Entidad
  - ✓ El Banco
  - ✓ La ONAT
- Entregó al organismo patrocinador un balance final de las operaciones realizadas.
- Cuenta con el Acta de Conformidad firmada por el máximo dirigente que asume los activos fijos y medios de rotación, así como los deberes y obligaciones de la empresa que proceso de extinción.
- La liquidación de la empresa no excedió el termino máximo de seis (6) meses

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en los Estados de Situación o Balance General, y en los Estados de Movimiento del Capital, de las Utilidades Retenidas y en el Estado de Inversiones y la emisión de los mismos.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que el Capital social autorizado según libros se corresponde con el de la Escritura de Constitución.

5. Comprobar que el saldo de la cuenta Acciones por emitir corresponde al total de acciones autorizadas no emitidas a su valor nominal y los cambios en el Capital Social disminuyeron la cuenta.
6. Comprobar que el valor de las acciones suscritas y no pagadas por los accionistas no se considera como una cuenta a cobrar a éstos y se registra en la cuenta suscriptores de acciones y se acredita cuando se reciben los pagos parciales hasta su pago total.
7. Comprobar que la cuenta acciones suscritas se debita cuando se crea el compromiso de pago y se acredita cuando se han realizado todos los pagos parciales contra la cuenta de Acciones por Emitir.
8. Comprobar que si se recibe en pago de las acciones emitidas un importe que difiera del valor de los títulos que representa, se reconoce la existencia de un premio o descuento en ventas de acciones, según corresponda.
9. Verificar en caso de capitalización de los activos fijos revalorizados se procede a su traslado a la cuenta de Capital Social Autorizado.
10. Comprobar que la compra de acciones emitidas por la sociedad, las cuales no se tiene la intención de retirar sino de guardar en tesorería se debita la cuenta Acciones en Tesorería y se acredita al venderlas o cancelarlas según la aprobación de la Junta General de Accionista.
11. Comprobar que los pagos parciales a cuenta de los dividendos a sus accionistas se registran en la cuenta "Pagos a Cuenta de Dividendos".
12. Verificar que al concluir el ejercicio económico se determinó el resultado real obtenido de los dividendos declarados y se fijó la obligación de la deuda pendiente o del recurso pagado en exceso a sus accionistas.
13. Verificar que los créditos realizados a las donaciones recibidas representan la recepción de Activos Fijos Tangibles, Inventarios, y medios monetarios, sin obligación de pago excepto de los gastos de su transportación, incluyendo la recepción de recursos que provienen de decomisos, para su uso en la entidad y fueron valoradas a precios externos CIF, de acuerdo al precio planificado para su área de origen o la estimación sobre la base de su precio de importación en su mercado de origen. En el caso de los equipos de uso recibidos se fijó su valor mediante dictamen técnico.

14. Verificar que los créditos realizados a las donaciones entregadas representan la entrega del efectivo o bienes a las entidades beneficiarias, procedentes de donaciones recibidas, así como por las donaciones que se autoricen por la autoridad competente.
15. Verificar que la cuenta Utilidades Retenidas se acredita al final del período contable, por los resultados positivos obtenidos como utilidad del mismo, para su distribución y se debita por los pagos efectuados a cuenta de las utilidades, por el Impuesto sobre Utilidades, por la distribución de dividendos en la cuenta Dividendos y Participaciones por Pagar, financiamiento de pérdidas, por la creación de las reservas patrimoniales autorizadas y los importes pendientes de pago con otros destinos autorizados.
16. Verificar que el incremento recibido en la cuenta Pérdidas se corresponde con el resultado negativo de cada período contable y las ocasionadas por desastres y los créditos por las utilidades futuras destinadas al financiamiento de pérdidas y por la utilización de la Reserva para Pérdidas y Contingencias creada en años anteriores, en este caso se aplican a las utilidades de períodos futuros, hasta los cincos ejercicios fiscales siguientes, una vez cumplido el porciento del aporte por el rendimiento de la inversión establecida y amortizables hasta en 5 ejercicios fiscales siguientes.
17. Verificar que para subvencionar las pérdidas obtenidas por las entidades corresponden a la totalidad de los recursos recibidos, de acuerdo con las disposiciones vigentes y las minoraciones contabilizadas a la cancelación de su saldo al final del período contable contra la cuenta de Perdida en el caso que la subvención recibida sea para financiar pérdidas de años anteriores, sino se realizará al finalizar el ejercicio contable cuando sea para financiar pérdidas planificadas del ejercicio. En caso de exceso se aportó al OSDE, Órgano o Presupuesto del Estado.
18. Comprobar que de resultar haber recibido una subvención en exceso a la pérdida real, dicha diferencia se registra en la cuenta de Obligaciones con el Presupuesto del Estado, Obligaciones con el Órgano u Organismo o con la Organización Superior de Dirección según el origen del financiamiento
19. Verificar que se acreditan por el importe de otras operaciones de capital y reevaluaciones que incrementen el patrimonio y se debitan por otras operaciones que disminuyan el patrimonio y las disminuciones del valor de los Activos Fijos Tangibles resultante de los avalúos.

20. Comprobar que las anotaciones en los registros de estas operaciones son realizadas en el momento en que se ejecutan las mismas.
21. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

CAPITAL

106. En una entidad propiedad de una sola persona o de más de una (socios) y en una entidad constituida por acciones o aportaciones, el capital representa el valor de la inversión efectuada por él o los propietarios o por los accionistas, más las Utilidades Retenidas o menos las Pérdidas Acumuladas, más Otros Conceptos de Capital.
107. En una sociedad constituida por acciones, son de aplicación los siguientes aspectos:

a) El Capital Social de la entidad, está representado por el valor nominal de las acciones emitidas. En el caso de la existencia de acciones sin valor nominal, éstas se consideran al valor asignado por los accionistas según consta en las Actas de Suscripción o de Aumento de Capital y este valor representa el Capital Social de la entidad.
b) Cuando por parte de los accionistas no se haya pagado el valor total de las Acciones Suscritas, no se admite considerar la cantidad pendiente de pago como una Cuenta por Cobrar a los accionistas de la entidad.
c) Cuando por parte de la entidad emisora se recibe en pago de las acciones emitidas un importe que difiera del valor de los títulos que representan el capital entregado, tiene que reconocerse la existencia de un premio o descuento en venta de acciones.
d) Cuando por parte de la entidad se reciben Activos como aportaciones de capital y el valor de éstos difiere del valor de los títulos que representan el capital entregado, el importe por la diferencia que resulte, se tiene que registrar como premio o descuento en venta de acciones.
e) Cuando por parte de la entidad se reciban Activos mediante donaciones, adjudicaciones o alguna otra forma que no implique entrega de efectivo o su equivalente, el importe que representa el valor de esos bienes, tiene que registrarse como un incremento del Capital de la misma como Capital Donado.
f) Cuando en una entidad son convertidas obligaciones en acciones y el valor de estas obligaciones, aumentado o disminuido por el ajuste de los gastos de emisión y del descuento o del premio, difiere del valor de los títulos que representan el Capital

entregado, el importe por la diferencia que resulta, se tiene que registrar como premio o descuento en venta de acciones.

g) Cuando por parte de los accionistas se decida utilizar parte de las Utilidades Retenidas para aumentar el importe del Capital Social, a través de una distribución de dividendos en acciones, tiene que reconocerse una disminución de las utilidades retenidas y un incremento del Capital suscrito y pagado.

h) Cuando por parte de la entidad se ejecuta una reevaluación de Activos Fijos Tangibles, el importe que representa la reevaluación, se registra como un incremento del Capital de la entidad por este concepto.

i) Cuando está registrada una reevaluación de Activos Fijos Tangibles y los accionistas decidan que la citada reevaluación se capitalice, se registra, traspasando el importe del Capital por Reevaluación de Activos al Capital Social.

j) En los casos que exista Capital por Reevaluación, éste no se minora por cargos directos que correspondan a la depreciación de los Activos revaluados. El importe de la depreciación afecta el resultado de los períodos económicos a los cuales se imputa.

Valoración

108. El Capital se evalúa por el valor de los bienes recibidos por la entidad al efectuarse las aportaciones. En el caso del Capital representado en acciones se valoran éstas a su valor nominal, ajustado por el premio o descuento registrado al venderse las mismas.

Exposición

109. Se presenta ordenándose sus cuentas:

- Acciones por Emitir
- Acciones Suscritas
- Acciones en Tesorería
- Revalorización de Activos Fijos Tangibles
- Otros Conceptos de Capital
- Utilidades Retenidas
- Pérdidas Acumuladas
- Reservas Patrimoniales

7.3.3. RESERVAS PATRIMONIALES.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. La Reserva para Pérdidas y Contingencias se nutre anualmente con hasta el cinco por ciento de las utilidades reales obtenidas al cierre de cada ejercicio económico, antes de deducir el impuesto sobre utilidades en las empresas estatales.
2. La acumulación de la reserva para las empresas estatales no excede el límite de hasta un cinco por ciento del saldo de la cuenta de Inversión Estatal, al cierre de cada ejercicio económico.
3. La Reserva para Pérdidas y Contingencias se nutre anualmente para las sociedades mercantiles de capital cubano el límite establecido con hasta un 15 por ciento del total de sus activos fijos tangibles y su capital de trabajo, cuando se dediquen a la producción de bienes y el 20 por ciento en el caso de las entidades dedicadas al comercio o la prestación de servicios el límite es de hasta el 20%.

   $$\frac{\text{Reserva para pérdidas y contingencias} \times 100}{\text{Capital de Trabajo + Activos Fijos Tangibles}} = \text{Por ciento}$$

4. De coincidir la reserva acumulada con el porcentaje anterior, sin incluir el período de cierre, no se fijó reserva alguna para el período.
5. En el caso de exceder el límite establecido al cierre de cada ejercicio económico, procedieron a disminuir dicha reserva en la magnitud del exceso.
6. Dicha disminución se consideró como ingreso del período fiscal en cuestión según la legislación vigente.
7. Las pérdidas de un ejercicio económico son asumidas con los recursos acumulados en la Reserva para Contingencias y podrán ser restituidas mediante la retención de hasta un cinco (5) por ciento adicional de las utilidades reales obtenidas al cierre del ejercicio económico siguiente.
8. En caso de disolución o liquidación de las entidades el importe de las Reservas para Pérdidas y Contingencias constituidas se aportaron al Presupuesto del Estado.
9. Las empresas estatales y las sociedades mercantiles, presentan las propuestas para la creación de las reservas voluntarias a partir de las utilidades después del Impuesto y los recursos necesarios para el financiamiento descentralizado de inversiones, al Órgano correspondiente; mediante el Modelo "Reservas Voluntarias a partir de Utilidades y Financiamiento Descentralizado de Inversiones", acompañada de un

informe que fundamente las cifras que proponen, con la prioridad en la utilización y cuantía de las reservas voluntarias para el financiamiento de estos destinos, según su propuesta de plan económico-financiero y sus objetivos estratégicos, antes del cierre del primer trimestre del año.

10. La propuesta de creación de reservas voluntarias y financiamiento descentralizado de las inversiones, se presenta por las empresas estatales y sociedades mercantiles, aunque hayan cerrado con pérdidas el ejercicio económico que se liquida o no se propongan ejecutar inversiones en el nuevo ejercicio.
11. La solicitud se acompaña con una copia de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades presentada a la Oficina Nacional de Administración Tributaria correspondiente.
12. Cuenta con el modelo aprobado según el órgano, organismo o junta correspondiente.
13. Las reservas voluntarias corresponden a:
    - Amortización de créditos para inversiones;
    - incremento de capital de trabajo;
    - inversiones aprobadas;
    - desarrollo e investigaciones;
    - capacitación;
    - financiamiento de pérdidas contables de años anteriores;
    - fondo de compensación;
    - el pago por la eficiencia económica de los trabajadores; e
    - otras reservas para aportar a la Organización Superior de Dirección.
14. Las empresas estatales y las sociedades mercantiles, que hayan incumplido algún Indicador Directivo, no crean la reserva voluntaria destinada al pago por la eficiencia económica de los trabajadores.
15. Las propuestas para retener parte de las utilidades con destino al incremento del Capital de Trabajo o al financiamiento de pérdidas contables de años anteriores fue presentada por la empresa estatal o sociedad mercantil, al Órgano correspondiente, acompañadas de un análisis de la situación financiera que tiene la entidad solicitante, así como de los Estados Financieros, incluyendo las notas, según lo estipulado por las Normas Cubanas de Información Financiera, al cierre del ejercicio económico que se liquida.

16. Las empresas estatales y las sociedades mercantiles autorizadas, a crear las reservas voluntarias a partir de las utilidades después del Impuesto, no aportan al Fisco las acumulaciones de reservas no utilizadas existentes en ellas, una vez concluido el ejercicio económico para el que fueron previstas.
17. Las empresas estatales y las sociedades mercantiles, que en el período que se liquida obtuvieron evaluaciones de Deficiente o Mal en las auditorías que se les realizaron, solo proponen la creación de reservas voluntarias, para la amortización de créditos bancarios, el financiamiento de pérdidas contables de años anteriores y el incremento del capital de trabajo.
18. Las Reservas Patrimoniales aprobadas se utilizan según los destinos previstos.
19. Las sociedades mercantiles declararon como dividendo las acumulaciones no utilizadas.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en los Estados de Situación o Balance General, y en los Estados de Movimiento del Capital, de Inversión Estatal y de las Utilidades Retenidas en el modelo de Declaración Jurada.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que los créditos registrados corresponden a las acumulaciones de las reservas autorizadas a partir de las utilidades del período contable, según la legislación vigente.
5. Comprobar que los débitos contabilizados corresponden a la utilización de las reservas según sus destinos, autorizaciones recibidas, cumpliendo con la legislación vigente.
6. Comprobar que las anotaciones en los registros de estas operaciones son realizadas en el momento en que se ejecutan las mismas.
7. Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas.

7.3.4. PAGO A CUENTA DE LAS UTILIDADES.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. La entidad presentó la Declaración Jurada anual conforme al modelo oficial establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios.
2. La base imponible de la utilidad neta se determinó mediante la suma de todos los ingresos devengados en el año fiscal, minorados los gastos deducibles, la proporción de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores y las reservas autorizadas a crear antes del impuesto.
3. La empresa aplicó para el cálculo del impuesto sobre utilidades el tipo impositivo del treinta y cinco por ciento (35%) sobre la utilidad neta imponible.
4. Para el cálculo del impuesto sobre utilidades no fueron considerados los gastos no deducibles, adicionándolos entre ellos:
   - multas, sanciones y recargos de apremio (incluida estadía y demora de contenedores), excepto el importe de los recargos por mora de naturaleza tributaria
   - gastos de representación, obsequios, gratificaciones u otras formas de gratificaciones o remuneraciones concedidas y no contempladas en la legislación,
   - la amortización de descuentos en la venta de acciones o participaciones del sujeto del Impuesto
   - gastos de años anteriores, no registrados en su oportunidad,
   - pérdidas por faltantes que no cuenten con denuncia aceptada,
   - pérdidas no cubiertas por el seguro motivadas por actitud negligente, manifiesta y comprobada,
   - valor no depreciado de los activos dados de baja por deterioro o pérdida del valor de uso, antes del final de su vida útil, siempre que no medie una decisión de la autoridad facultada correspondiente, se exceptúan los que hayan sido entregados como chatarra.
   - los gastos de seguridad social a corto plazo que exceden el porcentaje establecido,
   - la liquidación, disminución o utilización, en destinos distintos a los previstos, de las reservas obligatorias creadas,
   - provisión Cuentas Incobrables establecidas,

- demora de contenedores y estadías imputables a la entidad.
- los gastos correspondientes a servicios y operaciones financieras, realizadas con personas o entidades establecidas en países o territorios en los que no se aplique un impuesto similar o no se pueda obtener una información con trascendencia tributaria.

5. Las pérdidas por cuentas incobrables deducidas se corresponden con las circunstancias contempladas.
   - En caso de que la Provisión para Cuentas Incobrables hasta el importe que resulte de aplicar el índice establecido.
6. El porcentaje a pagar en cada moneda, se calculó de acuerdo a lo establecido:
   - en igual proporción a la que ambas monedas representan en el volumen total de sus ingresos.
   - en igual proporción a la que las utilidades en ambas monedas representan en la utilidad imponible, previa solicitud a la ONAT, para lo cual deben contar con un aval del Organismo u OSDE que la contabilidad refleja de manera fehaciente sus resultados en ambas monedas.
7. La determinación del impuesto y su pago anual, deducidos los pagos a cuenta, se realizaron dentro del trimestre siguiente a la conclusión del año fiscal.
8. Se consideró como gasto deducible en el período fiscal las pérdidas certificadas mediante la Certificación emitida por la ESEN o la autoridad facultada para ello, de las perdidas tasadas por la ocurrencia de desastres y previo agotamiento de la reserva obligatoria creada al efecto.
9. Cuando se modificaron dentro del año fiscal los métodos de valoración de inventarios establecidos, se informó el efecto a la ONAT en el momento de la declaración y liquidación del Impuesto.
   - En caso de deterioro de la utilidad del periodo, sus efectos no son considerados para el cálculo del Impuesto
10. Con relación a los pagos el impuesto a cuenta de las utilidades del ejercicio actual, compruebe que:
    - Se efectuaron dentro de los tres (3) primeros trimestres del período fiscal, determinados sobre el 35% de la utilidad imponible real obtenida en cada trimestre, considerando los gastos no deducibles y la reserva para contingencias.

- En el pago del segundo y tercer trimestre se calculó sobre la base de los resultados contables acumulados hasta cada uno de estos periodos, descontando el período inmediato anterior.
- Los pagos se efectuaron en un plazo no mayor de 15 días hábiles, posteriores al cierre de cada trimestre.

11. La diferencia entre el importe calculado en el modelo "Declaración Jurada" y lo aportado a cuenta de las utilidades se registró como Adeudos del Presupuesto del Estado (incluyendo cuando muestra pérdida fiscal) u Obligaciones con el Presupuesto del Estado, según corresponda.
12. De incumplirse los términos de pago previsto reflejar el recargo por mora aplicado.
13. Las pérdidas de un ejercicio económico son asumidas con los recursos acumulados en la Reserva para Pérdidas y Contingencias.
    - De no resultar suficiente se aplican a las utilidades de períodos futuros.
    - Si existen débitos a las cuentas de reservas o provisiones obligatorias con destinos distintos a los previstos y de ser así, fueron considerados como ingresos del período fiscal en cuestión.
14. Las normas de valoración de ingresos y gastos son las establecidas.
15. Se cumplen los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha.
16. Confeccionar el estado de Determinación de la Utilidad Neta Imponible, según auditoría y calcular el Impuesto a pagar según auditoría, determinando la diferencia respecto a los los importes pagados por la Entidad según la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en los Estados de Situación o Balance General, Estado de Rendimiento Financiero y en los Estados de Movimiento del Capital y/o de Inversión Estatal.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.

4. Comprobar que los pagos se registren en las cuenta Pago a Cuenta de las Utilidades en el grupo de Patrimonio o Capital según corresponda.
5. Comprobar que al cierre del año fiscal anterior las cuentas relacionadas con los impuestos sobre utilidades y aportes no muestren saldos, al trasladar los pagos a cuenta efectuados a la cuenta Utilidades Retenidas.
6. Comprobar que la diferencia entre el importe calculado en el modelo "Declaración Jurada" y lo aportado a cuenta de las utilidades se registró como Adeudos del Presupuesto del Estado (incluyendo cuando muestra pérdida fiscal) u Obligaciones con el Presupuesto del Estado, según corresponda.
7. Verificar en caso de existir Acuerdo de Aplazamiento de la Deuda Tributaria con la ONAT, la multa y el recargo incluidos en los plazos acordados, se registren en la cuenta de Gastos Financieros.

7.3.5. APORTE POR EL RENDIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. El aporte según el importe aprobado a la entidad por el órgano, organismo tiene un mínimo del 50%.
2. Por el aporte obligatorio del Rendimiento de la Inversión Estatal se emite la Declaración Jurada de Ingresos No Tributarios (Modelo DJ-06)
3. La fuente para el pago de esta obligación, se determinó por la utilidad contable real, después del pago del impuesto sobre utilidades, tanto en los pagos a cuenta como al cierre del ejercicio fiscal.
4. Las empresas estatales efectúan un pago a cuenta al cierre de cada uno de los tres (3) primeros trimestres de cada ejercicio fiscal, aplicando a la utilidad contable real después del Impuesto obtenida al cierre de cada trimestre, menos las reservas obligatorias autorizadas expresamente. En los pagos a cuenta se deduce el importe de la Reserva para Pérdidas y Contingencias y se adicionan los gastos no deducibles.
5. Los pagos trimestrales establecidos se realizan dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al cierre de cada trimestre.
6. Se determinó el aporte correspondiente en las empresas estatales que al finalizar su ejercicio económico no soliciten o no se les apruebe retener utilidades después del Impuesto para crear reservas voluntarias, haciéndolo coincidir con la totalidad de su

utilidad contable real después del Impuesto deducida la reserva obligatoria para Pérdidas y Contingencias.

7. En las empresas estatales que se autorice la retención de utilidades después del Impuesto para crear reservas voluntarias, estas se determinó como la diferencia entre la utilidad después del Impuesto menos, la cuantía con destino a la reserva obligatoria para Pérdidas y Contingencias y el Aporte por el Rendimiento de la Inversión Estatal.
8. La liquidación del Aporte por el Rendimiento de la Inversión Estatal de las empresas estatales que al finalizar el ejercicio económico hayan propuesto retener utilidades, se realiza después de tener la aprobación de creación de las reservas voluntarias; esta debe realizarse en o antes del treinta y uno (31) de mayo de cada año.
9. Confeccionar el estado de Determinación de la Utilidad Neta Imponible, según auditoría y calcular el Aporte por el Rendimiento de la Inversión Estatal a pagar según auditoría, determinando la diferencia respecto a los los importes pagados por la Entidad según la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Auditar conjuntamente con el Impuesto sobre Utilidades, pues la fuente para el pago del mismo lo constituye la utilidad contable después de impuesto del período fiscal en cuestión.
2. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
3. Comprobar los saldos con los reflejados en los Estados de Situación o Balance General.
4. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
5. Comprobar que las obligaciones por el pago se registren como Obligaciones con el Presupuesto del Estado.
6. Verificar en caso de existir Acuerdo de Aplazamiento de la Deuda Tributaria con la ONAT, la multa y el recargo incluidos en los plazos acordados, se registren en la cuenta de Gastos Financieros.

7.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA.

7.4.1. PATRIMONIO.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las operaciones relacionadas con el patrimonio de la entidad (incluye Pago a cuenta de las utilidades y el aporte por el rendimiento de la inversión estatal).

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte:** las operaciones relacionadas con el patrimonio han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades:** Determinación que los recursos asignados y propios de la entidad, así como las operaciones de patrimonio hayan sido presentadas con exactitud de acuerdo documentos constitutivos y/o leyes vigentes en el país.
3. **Existencia**: Determinar que los recursos asignados y propios de la entidad existen efectivamente, así como las operaciones de patrimonio fueron autorizadas o aprobadas por las personas u organismos competentes.
4. **Valuación y propiedad**: Determinación que los conceptos que integran el patrimonio estén debidamente valuados y sean propiedad de la entidad.
5. **Revelación y presentación**: Los conceptos que integran el patrimonio están descritos y clasificados en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
1. **Corte**	Se aportará al Presupuesto del Estado los dividendos de la subsidiaria a los quince días de recibido.	Las empresas estatales, que son accionistas de sociedades mercantiles, aportan en pesos cubanos al Presupuesto, los dividendos que reciban, en el término establecido en la legislación vigente.	Se detectó que no se aportó al Presupuesto del Estado considerándose AFECTACIÓN ECONÓMICA AL ESTADO los dividendos de la subsidiaria por 1'500,000.00 CUP.	Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
2. **Exactitud de las cantidades**	Los recursos y otras operaciones que se realicen entre las UEB y la entidad se realizarán mediante Operaciones entre Dependencias.	Corresponden las operaciones entre dependencias a los importes de los traslados de recursos y demás operaciones que se realizan entre la entidad y sus dependencias, fábricas y establecimientos, sin que medie pago alguno.	Se detectó que no se registran las Operaciones entre Dependencias por los traslados de recursos entre las UEB y la entidad.	
3. **Existencia**	Para las operaciones de la unidad se contará con	Los OSDES y/o unidades presupuestadas que	Se detectaron que se realizan operaciones	

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
	la aprobación del objeto social por el MEP.	excepcionalmente realicen actividades principales productivas, comerciales y de servicios cuentan con el objeto social aprobado por el MEP.	comerciales por valor de 1’500,000.00 CUP sin contar con la aprobación del MEP.	
4. **Valuación y propiedad**	Los créditos para las inversiones se financiaran con fuentes de financiamientos de periodos futuros.	Verificar que en el caso de la aprobación de créditos para el financiamiento de las inversiones de ejercicios económicos precedentes, estás son amortizadas mediante las fuentes de financiamiento del ejercicio actual.	Se detectó que no se financian los créditos para inversiones del ejercicio económico del año anterior al no solicitarse en el Modelo de Reservas Voluntarias.	Verificar que los créditos realizados a las donaciones recibidas representan la recepción de Activos Fijos Tangibles, Inventarios, y medios monetarios, sin obligación de pago excepto de los gastos de su transportación, incluyendo la recepción de recursos

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
				que provienen de decomisos, para su uso en la entidad y fueron valoradas a precios externos CIF, (…)
5. **Revelación y presentación**				Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

7.4.2. CAPITAL.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las operaciones relacionadas con el capital de la sociedad mercantil (incluye Pago a cuenta de las utilidades).

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte:** las operaciones relacionadas con el capital han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades:** Determinación que el capital social de la sociedad, así como las operaciones de capital hayan sido presentadas con exactitud de acuerdo a la escritura de constitución, estatutos sociales y/o leyes vigentes en el país.
3. **Existencia**: Determinar que el capital de la sociedad existe efectivamente, así como las operaciones de capital fueron autorizadas o aprobadas por las personas, órganos y organismos competentes.
4. **Valuación y propiedad**: Determinación que los conceptos que integran el capital estén debidamente valuados y sean propiedad de la sociedad.
5. **Revelación y presentación**: Los conceptos que integran el capital están descritos y clasificados en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
1. **Corte**	Se aportará al Presupuesto del Estado los dividendos de la subsidiaria a los quince días de recibido.	Las sociedades mercantiles ciento por ciento (100 %) cubanas, que son accionistas de sociedades mercantiles, aportan en pesos cubanos al Presupuesto, los dividendos que reciban en el término establecido en la legislación vigente.	Se detectó que no se aportó al Presupuesto del Estado considerándose AFECTACIÓN ECONÓMICA AL ESTADO los dividendos de la subsidiaria por 1'500,000.00 CUP.	Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
2. **Exactitud de las cantidades**	Los acuerdos del Consejo de Dirección y de la Junta general de Accionistas se protocolizarán ante notario por el Director Jurídico, así como los cambios en el capital	Cuenta con los acuerdos del Consejo de Administración o de Dirección, así como de la Junta General de Accionistas relacionados con los cambios en el Capital Social de la entidad, debidamente protocolizados	Se detectó que los aumentos de capital social por 500 acciones nominativas a 5,000.00 CUP cada una realizadas en el año 1996 no fueron protocolizados.	

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
	social.	e inscritos en el Registro de Sociedades Mercantiles.		
3. **Existencia**	El Registro de acciones estará bajo la custodia del Director Jurídico y estará actualizado y se inscribirán las acciones nominativas emitidas a nombre de personas jurídicas.	La sociedad cuenta con el Registro de Acciones y el Capital está representado por acciones nominativas a nombre de personas jurídicas.	Se detectó que no inscribieron los aumentos del capital social del año 1996 en el Registro de Acciones encontrándose desactualizado.	Verificar que el Capital social autorizado según libros se corresponde con el de la Escritura de Constitución.
4. **Valuación y propiedad**	Al cierre del ejercicio económico se actualizará la Reserva para Pérdidas y Contingencias hasta el 15 por ciento del total de sus activos fijos tangibles y su capital de trabajo.	La Reserva para Pérdidas y Contingencias se nutre anualmente para las sociedades mercantiles de capital cubano el límite establecido con hasta un 15 por ciento del total de sus activos fijos tangibles y su capital de trabajo, cuando se dediquen a la producción	Se detectó que se actualizó la Reserva para Perdidas y Contingencias por un importe de 12,345.61 CUP para el 17 por ciento del total de sus activos fijos tangibles y su capital de trabajo, siendo superior en 1,452.42 CUP al por ciento establecido.	Verificar que los créditos registrados corresponden a las acumulaciones de las reservas autorizadas a partir de las utilidades del período contable, según la legislación vigente.

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
5. **Revelación y presentación**		de bienes y el 20 por ciento en el caso de las entidades dedicadas al comercio o la prestación de servicios el límite es de hasta el 20%.		Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

7.5. PAPELES DE TRABAJO TIPO.

7.5.1. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CERTIFICADO DEL CAPITAL SOCIAL".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE CAPITAL

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR LOS CERTIFICADOS DE ACCIONES.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

CERTIFICADO No.	FECHA	POSEEDOR DE LA ACCIÓN	CANTIDAD	IMPORTE	DEPÓSITO BCC	
					No. SERIE	FECHA
TOTAL GENERAL						

7.5.2. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA DE LAS UTILIDADES".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE CAPITAL O PATRIMONIO

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA DE LAS UTILIDADES.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA DEL PERÍODO	**AÑO _____**	**TRIMESTRE _____ AÑO____**	**TRIMESTRE _____ AÑO____**
Ventas			
(-) Devoluciones en Ventas			
Ventas Netas			
Otros Ingresos			
Ingresos Financieros			
Ingresos por Estadía			
Ingresos por Recobro de Estadía			
Ingresos por Sobrantes de Bienes			
Otros Ingresos			
Ingresos por Donaciones Recibidas			
Total de Ingresos			
(-) Costo de Venta			
(-) Gastos de Distribución y Ventas			
(-) Gastos Generales y de Administración			
(-) Gastos de Operación			
(-) Gastos de Proyectos			
(-) Gastos Financieros			
(-) Gastos por Estadía			
(-) Financiamiento entregado a la OSDE			

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD O	AÑO _____	TRIMESTRE	TRIMESTRE
(-) Gastos por Pérdidas			
(-) Gastos por Faltantes de Bienes			
(-) Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones			
(-) Otros Gastos			
(-) Gastos de Eventos			
(-) Gastos de Recuperación de Desastres			
Utilidad o Pérdida del Período			
Total de Gastos no Deducibles			
Total de Otras Deducciones			
Reserva para Contingencias y Perdidas Futuras			
Utilidad Neta Imponible o Pérdida Fiscal			
Determinación de la Deuda Tributaria			
% Sobre Utilidad Neta			
Pagos a Cuenta			
Impuesto a Pagar al Cierre del Período			
Real Contable			
Diferencia			

7.5.3. PAPEL DE TRABAJO "HOJA DE CÁLCULO DEL APORTE POR EL RENDIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL".

EMPRESA_____

TEMA: CICLO DE PATRIMONIO

FECHA: _____

OBJETIVO: REFLEJAR EL CÁLCULO DEL APORTE POR EL RENDIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL.

PT No.	
Fecha Inicio:	
Fecha Terminación:	
Auditor:	

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA DEL PERÍODO	**AÑO _____**	**TRIMESTRE _____ AÑO____**	**TRIMESTRE _____ AÑO____**
Utilidad o Pérdida del Período			
(-) Impuesto sobre Utilidades			
(-)Reserva para Contingencias y Perdidas Futuras			
Total de Gastos no Deducibles			
Determinación de la Deuda Tributaria			
% establecido por el OSDE			
Pagos a Cuenta			
Aporte por el Rendimiento de la Inversión Estatal al Cierre del Período			
Real Contable			
Diferencia			

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 7.1 al 7.8.**

TEMA VIII AUDITORÍA A LOS INGRESOS

8.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"
RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

NOMINALES ACREEDORAS

VENTAS

Comprenden los importes, por las entregas a clientes, de productos terminados, trabajos efectuados, servicios prestados y ventas de mercancías.

Los Organismos Superiores de Dirección (OSD) deben registrar en estas cuentas los honorarios de administración recibidos de sus entidades subordinadas para financiar los gastos de la OSD.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

INGRESOS POR EXPORTACIÓN DE BIENES

Comprenden los importes, por la venta de bienes al exterior y se analiza por el sistema armonizado de clasificación de productos (SACLAP) vigente en el país.

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año, contra la cuenta Resultado.

INGRESOS POR EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Comprenden los importes, por los servicios prestados al exterior y se analiza por el Clasificador de Productos de Cuba (CPCU) vigente en el país.

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año, contra la cuenta Resultado.

SUBVENCIONES

Se registra en estas cuentas el importe de las subvenciones que representan ingresos a recibir del Presupuesto del Estado por los conceptos aprobados en la legislación vigente.

No incluye la Subvención por Pérdida

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

INGRESOS FINANCIEROS

Incluyen los ingresos relacionados con las operaciones financieras.

Comprenden entre otros, conceptos tales como: intereses ganados, multas e indemnizaciones a terceros, ganancias por cambio de monedas en deudas y fluctuaciones de las tasas de cambio, ingresos por pronto despacho ganancias en negocios conjuntos con otras entidades extranjeras, dividendos ganados, recuperación de faltantes de bienes y cancelación de cuentas por pagar, etc.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

INGRESOS POR ESTADÍA (NAVIERAS Y OPERADORES)

Se contabilizan en esta cuenta los ingresos devengados por las navieras y operadores por estadía como resultado de la facturación a los importadores.

Se acreditan por los ingresos recibidos y se debitan por la cancelación de su saldo al final del año contra la cuenta Resultado.

INGRESOS POR RECOBRO DE ESTADÍA (IMPORTADORES Y OTRAS ENTIDADES)

Se contabilizan en esta cuenta los ingresos devengados por los importadores por la facturación que se realiza a otras entidades de la economía nacional o a los proveedores extranjeros, cuando los hechos o causas que ocasionan la estadía que se pagó a la naviera o al operador portuario y aéreo, no son imputables a la entidad importadora.

Se acreditan por los ingresos recibidos y se debitan por la cancelación de su saldo al final del año contra la cuenta Resultado.

INGRESOS POR SOBRANTES DE BIENES

Comprenden los ingresos por sobrantes de Inventarios y medios monetarios, que una vez investigados, son asumidos por la entidad, así como los de animales en desarrollo.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

OTROS INGRESOS

Se registran en estas cuentas los ingresos que no corresponden a las actividades fundamentales de la entidad, no se incluyen directamente en su resultado, ni ingresos financieros.

Comprenden entre otros, conceptos tales como: ventas de alimentos en comedores y cafeterías, ventas de materias primas y materiales recuperados no deducibles del costo de producción, servicios y ventas a trabajadores, ingresos por arrendamiento de Activos Fijos Tangibles y otros ingresos obtenidos por servicios prestados a comunidades y bateyes, en correspondencia con los gastos que por estos conceptos asume la entidad.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

INGRESOS POR DONACIONES RECIBIDAS

Comprenden el importe de los recursos materiales y monetarios recibidos por la entidad proveniente de entidades nacionales o extranjeras, personas o gobiernos, organizaciones, sin obligación de pago.

Se acreditan por la recepción de los recursos materiales y medios monetarios e incluye la recepción de recursos que provienen de decomisos, para su uso en la entidad

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

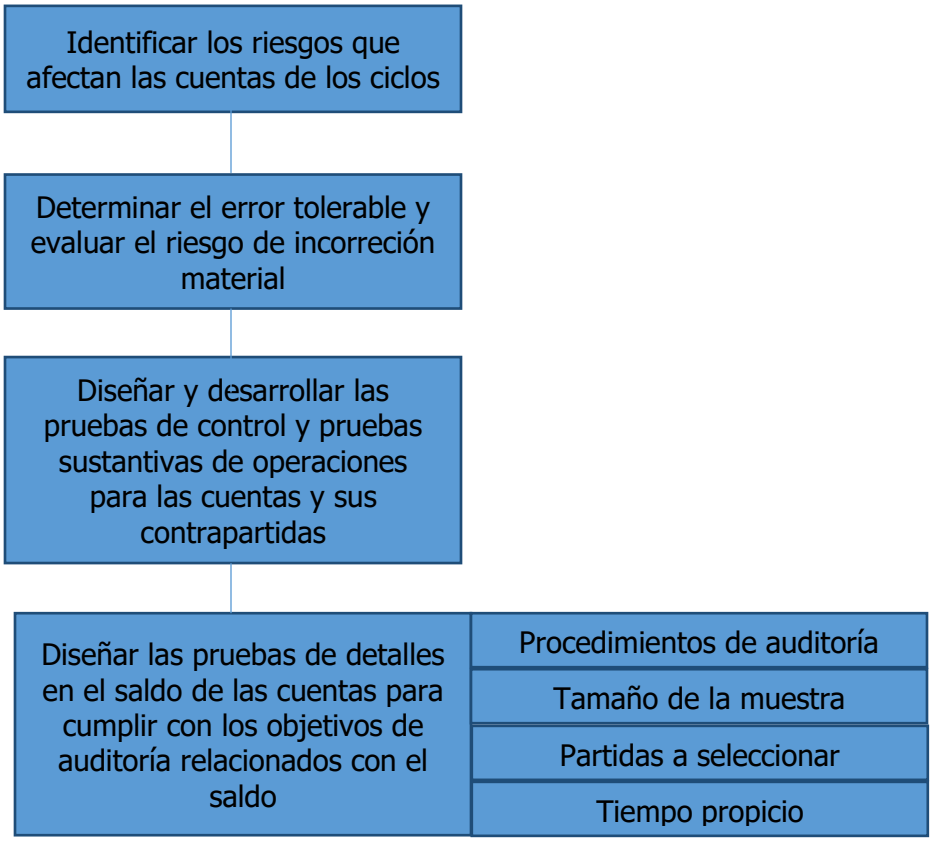
NOMINALES DEUDORAS

DEVOLUCIONES Y REBAJAS EN VENTAS

En estas cuentas se debitan los importes de las devoluciones efectuadas por los clientes de los productos terminados y mercancías vendidas, bien se originen por deficiencias de las mismas, incumplimientos de las especificaciones contractuales u otras causas aceptadas, que previamente fueron registrados en las cuentas de Ventas, así como las rebajas o bonificaciones concedidas a los clientes sobre las ventas.

Los saldos de estas cuentas se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

8.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS.



8.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES

GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL - 2006
DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Las transacciones de las cuentas de Ingresos estén amparadas con la documentación correspondiente y debidamente autorizadas, en los casos que proceda.
2. En el caso de las ventas están sustentadas por las facturas comerciales correspondientes y no existen saltos en el consecutivo. Así como cuentan con la facturas por otras prestaciones realizadas incluyendo la demora de contenedores.

3. Coinciden los datos que reflejan las facturas por ventas de mercancías o prestación de servicios con los reflejados en los contratos o acuerdos firmados entre las partes, entre ellos: cantidad, precios o tarifas unitarias, importe y personas autorizadas.
4. El precio mayorista para los productos que comercializa la entidad está acorde a la legislación vigente.
5. La tasa de margen comercial se corresponde con lo establecido en la legislación vigente.
6. Para los productos financiados centralmente se aplica la tasa de margen comercial en CUP.
7. Las devoluciones de ventas están debidamente aprobadas por la autoridad facultada y el destino final de los productos o artículos devueltos.
8. Las cancelaciones de cuentas y obligaciones por pagar, así como por sobrantes de bienes y ajustes de años anteriores, cuentan con los expedientes y autorizaciones correspondientes.
9. Se corresponden los por cientos obtenidos en ingresos por comisiones e intereses ganados con los acordados en los correspondientes contratos, así como son correctos los cálculos.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes y en el momento que se ejecuten las mismas.
5. Comprobar que las devoluciones de mercancías se registren en la cuenta de Devoluciones en Ventas, así como su correspondiente incorporación al inventario y la disminución en el Costo de Venta.
6. Comprobar que la refacturación al importador, cliente nacional o proveedor de los gastos por demoras en las extracciones de mercancías, ya sea por extracción de

contenedores estadías, almacenajes (después de los días de libre almacenaje, etc.) se registren en las cuentas Ingresos por Estadía (naviera y operadores) e Ingresos por Recobro de Estadía (importadores y otras entidades) respectivamente.

7. Verificar que los Otros Ingresos solo incluye transacciones que no corresponden a las actividades fundamentales, ni se consideran ingresos financieros ni de años anteriores.
8. Verificar que los Ingresos Financieros comprenden entre otros, conceptos tales como: intereses ganados, multas e indemnizaciones a terceros, ganancias por cambio de monedas en deudas y fluctuaciones de las tasas de cambio, ingresos por pronto despacho ganancias en negocios conjuntos con otras entidades extranjeras, dividendos ganados, recuperación de faltantes de bienes y cancelación de cuentas por pagar etc.
9. Comprobar que los sobrantes de inventarios y medios monetarios, que una vez investigados son asumidos por la entidad se registran como Ingresos por Sobrantes de Bienes.

8.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las operaciones relacionadas con los ingresos de la entidad.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte:** las operaciones relacionadas con los ingresos recibidos han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades:** Determinación que los ingresos recibidos por la entidad hayan sido presentadas con exactitud de acuerdo documentos primarios.
3. **Existencia**: Determinar que los ingresos recibidos por la entidad existen efectivamente, así como las operaciones fueron autorizadas o aprobadas por las personas u organismos competentes.
4. **Valuación y propiedad**: Determinación que los conceptos que integran los ingresos estén debidamente valuados, no hayan sido sobreestimados o subestimados y sean propiedad de la entidad.
5. **Revelación y presentación**: Los conceptos que integran los ingresos están descritos y clasificados en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
Corte	Las transacciones están documentadas con las facturas y documentos primaros correspondientes y autorizadas por el Director General y los directivos según corresponda y en el período de su ocurrencia.	Las transacciones de las cuentas de Ingresos estén amparadas con la documentación correspondiente y debidamente autorizadas, en los casos que proceda.	Se detectó que los ingresos registrados por $1,000.00 en el mes de marzo corresponden a febrero de 2015 y no fueron autorizados por el Director General	Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
Exactitud de las cantidades	Los por cientos por comisiones e intereses ganados corresponden en lo acordado a los contratos con los clientes y los especialistas revisaran los cálculos de los mismos.	Se corresponden los por cientos obtenidos en ingresos por comisiones e intereses ganados con los acordados en los correspondientes contratos, así como son correctos los cálculos.	Se detectó que los ingresos por comisiones no están en correspondencia con lo acordado en el cliente ROSAED al pactarse un dos por ciento y evidenciarse un cuatro por ciento.	

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
Existencia	Las transacciones están documentadas con las facturas y documentos primaros correspondientes y autorizadas por el Director General y los directivos según corresponda y en el período de su ocurrencia.	Las transacciones de las cuentas de Ingresos estén amparadas con la documentación correspondiente y debidamente autorizadas, en los casos que proceda.	Se detectó que no existe facturas emitidas al cliente RODESA por $1,500.00 contabilizados como ventas.	
Valuación y propiedad	Las devoluciones de ventas deben ser aprobadas por el Director Comercial y los productos devueltos se recepcionarán como mercancía devuelta en el almacén separada del resto de las mercancías.	Las devoluciones de ventas están debidamente aprobadas por la autoridad facultada y el destino final de los productos o artículos devueltos.	Se detectó que las mercancías devueltas por $1,500.00 no están aprobadas por el Director Comercial.	Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
Revelación y presentación				

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 8.1al 8.3.**

TEMA IX AUDITORÍA A LOS COSTOS Y GASTOS

9.1. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

NOMINALES DEUDORAS

COSTO DE VENTAS

Incluyen los costos de las producciones terminadas, servicios prestados, trabajos ejecutados y mercancías vendidas, entregadas a los clientes.

Los débitos a estas cuentas se efectúan a costo real, aunque durante el mes pueden registrarse las entregas a costo planificado o a precio fijo de registro, siempre que se efectúen los ajustes correspondientes al final del mes, para registrar dichos importes al costo real.

En el caso de las ventas de mercancías que se controlan en inventario a precios de venta a la población, pueden debitarse incluyendo en sus costos los importes de los descuentos comerciales y del Impuesto de Circulación, siempre que dichos importes se disminuyan al final de cada mes.

Los saldos de estas cuentas se cancelan, al final del año, contra la cuenta Resultado.

COSTO POR EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Se registra en esta cuenta los importes del costo de la exportación de servicios.

Los débitos a esta cuenta se efectúan a costo real, aunque durante el mes pueden registrarse las entregas a costo planificado o a precio fijo de registro, siempre que se efectúen los ajustes correspondientes al final del mes, para registrar dichos importes al costo real, siempre que se pueda determinar.

Los saldos de estas cuentas se cancelan, al final del año, contra la cuenta Resultado

GASTOS DE DISTRIBUCIÓN Y VENTAS

Se registran en estas cuentas los gastos en que se incurran, relacionados con las actividades posteriores a la terminación del proceso productivo, destinados a garantizar el almacenamiento, entrega y distribución de la producción terminada, asumidos por la entidad y contenidos en el precio de venta.

Los gastos registrados en estas cuentas deben analizarse en los elementos establecidos en los Sistemas de Costo de la entidad.

Los saldos de estas cuentas se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

GASTOS GENERALES Y DE ADMINISTRACIÓN

Incluyen el importe de los gastos en que se incurre en las actividades de administración de la entidad (excluyendo los del personal de dirección vinculado a la producción) y aquellos que tienen un carácter general (protección, áreas verdes, etc.).

Comprenden entre otros, conceptos tales como: gastos de la fuerza de trabajo, del personal de dirección de la empresa, gastos en comisión de servicios, gastos de oficina (teléfonos, telégrafo, correos, consumo de materiales, electricidad, etc.), depreciación de los Activos Fijos Tangibles de las actividades generales y de administración, cafeterías y locales destinados a actividades socio-culturales, mantenimientos y reparaciones corrientes de las instalaciones y equipos de uso general, gastos generales de protección del trabajo y de preparación de cuadros.

Se debitan también por las pérdidas por paradas improductivas imputables a la organización y dirección de la entidad.

Los gastos registrados en estas cuentas se analizan en los elementos establecidos en los Sistemas de Costo de cada entidad.

Se acreditan, al final del año, cancelándose sus saldos contra la cuenta Resultado.

GASTOS DE PROYECTOS

En estas cuentas se registran los gastos incurridos en las actividades de proyectos nacionales, ramales, territoriales, internacionales, etc. que se autofinancian, en las que no existe producción en proceso, ni se calculan costos por productos o servicios, tales como: actividades comerciales y de gastronomía, servicios de transportación (excepto marítimo), servicios de comunicaciones, alojamiento y recreación, entre otros.

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año, contra la cuenta Resultado.
Los gastos registrados en estas cuentas se analizan en los elementos establecidos en los lineamientos de Costo.

GASTOS DE OPERACIÓN

En estas cuentas se registran los gastos incurridos en el desarrollo de las actividades en las que no existe producción en proceso, ni se calculan costos por productos o servicios, tales como: actividades comerciales y de gastronomía, servicios de transportación (excepto marítimo), servicios de comunicaciones, alojamiento y recreación, entre otros.
En el caso de las actividades comerciales y de gastronomía no se incluye en estas cuentas el costo de adquisición de los productos o mercancías comercializados, que se registran en las cuentas Costo de Ventas.
Los gastos registrados en estas cuentas se analizan en los elementos establecidos en los lineamientos de Costo.
Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN DE LA OSDE

Incluye el importe de los gastos en que se incurre en la actividad de administración de la OSD o Grupo Empresarial.
Comprenden entre otros, conceptos tales como: gastos de la fuerza de trabajo, del personal de dirección de la OSD, gastos en comisión de servicios, gastos de oficina (teléfonos, telégrafo, correos, consumo de materiales, electricidad, etc.), depreciación de los Activos Fijos Tangibles.
Los gastos registrados en estas cuentas se analizan en los elementos establecidos en los Sistemas de Costo de cada entidad.
Se debitan por los gastos incurrido en el período y su saldo se cancela al final del periodo contable contra la cuenta Resultado.

GASTOS FINANCIEROS

Comprenden los gastos en que se incurran, relacionados con las operaciones financieras.
Incluyen, entre otros, conceptos tales como: Gastos por intereses, comisiones bancarias, fluctuaciones de las tasas de cambio, multas, sanciones, morosidad e indemnizaciones,

pago de pólizas de seguro, pérdidas por cambio de monedas en deudas, otras contribuciones de destino específico, descuentos por pronto pago, pagos por pronto despacho.

FINANCIAMIENTO ENTREGADO A LA OSDE

Comprende el aporte que realiza la empresa para contribuir al financiamiento de la OSDE.

No se analiza por elementos del gasto. Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado

GASTOS POR ESTADÍA -IMPORTACIONES

Este rango de cuentas será utilizado por las entidades importadoras para registrar los gastos originados por estadía de los buques y otros medios de transporte de acuerdo con los términos pactados para las operaciones de carga y descarga o por el sobre cumplimiento de éstos en beneficio del transportista, además de las demoras en la extracción de mercancías, el almacenaje después de los días libres de almacenaje y por otros conceptos que inciden en la demora en la extracción y devolución de contenedores, con independencia de su posibilidad de recobro por no ser responsabilidad del importador.

Este rango de cuentas debe analizarse por estadía en almacenaje y por estadía en la devolución de los contenedores y dentro de ellos, por cada hecho que origina o es causante de la sobrestadía, entre ellos:

a) retención financiera,
b) deuda con el operador portuario y aéreo,
c) deuda con la Naviera o línea aérea,
d) deuda con la Aduana,
e) gasto por falta o errores en la documentación del Proveedor,
f) gasto por conexión/desconexión de contenedor refrigerado después del libre almacenaje,
g) gasto imputable a la Economía Nacional, dividido en:
   - ✓ gasto por responsabilidad del Comprador Interno,
   - ✓ gasto por responsabilidad del Transporte.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

GASTOS POR ESTADÍA – OTRAS ENTIDADES

Este rango de cuentas será utilizado por el resto de las entidades de la economía nacional para registrar los gastos originados por la facturación de los importadores, por la estadía de los buques y otros medios de transporte de acuerdo con los términos pactados para las operaciones de carga y descarga o por el sobre cumplimiento de éstos en beneficio del transportista, además de las demoras en la extracción de mercancías, el almacenaje después de los días libres de almacenaje y por otros conceptos que inciden en la demora en la extracción y devolución de contenedores.

Este rango de cuentas debe analizarse por sobrestadía en almacenaje y por sobrestadía en la devolución de los contenedores, y dentro de ellos por cada hecho que origina o es causante de la sobrestadía, entre ellos:

a) retención financiera,
b) deuda con el operador portuario y aéreo,
c) deuda con la Naviera o línea aérea,
d) deuda con la Aduana,
e) gasto por falta o errores en la documentación del Proveedor,
f) gasto por conexión/desconexión de contenedor refrigerado después del libre almacenaje,
g) gasto imputable a la Economía Nacional, dividido en:
   - ✓ gasto por responsabilidad del Comprador Interno,
   - ✓ gasto por responsabilidad del Transporte.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

GASTOS POR PÉRDIDAS

Incluyen los gastos por pérdidas, que una vez investigados, son asumidos por la entidad, al no poderse aplicar la responsabilidad material. Incluye, entre otras, las de cosechas agrícolas, el valor no depreciado de los Activos Fijos Tangibles dados de bajas antes de finalizar su vida útil y la sobrevaloración de la masa ganadera.

Comprenden el costo de las muertes de los animales en desarrollo, no atribuibles a culpables, tanto hasta el límite de las normas establecidas, como en exceso a éstas.

También se registran en estas cuentas las pérdidas por el exceso del costo real sobre el planificado de las inversiones materiales ejecutadas con medios propios, así como el exceso del costo de las actividades de autoconsumo.
Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

GASTOS POR PÉRDIDAS -DESASTRES

Representa pérdidas por desastres no financiadas por el seguro por la incidencia de hechos catastróficos, reconocidos como tal por la autoridad competente, entre los que tenemos ciclones tropicales, huracanes, intensas lluvias, penetraciones del mar, y otros eventos hidrometeorológicos, intensas sequías, incendios de grandes proporciones, sismos, accidentes de sustancias peligrosas, derrames de hidrocarburos, desastres sanitarios.
El saldo de esta cuenta se cancela al final del año, contra la cuenta Resultado.

GASTOS POR FALTANTES DE BIENES

Incluyen los gastos por faltantes de Activos Fijos Tangibles, Inventarios, medios monetarios, equipos por instalar y materiales para el proceso inversionista, que una vez investigados, son asumidos por la entidad
Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

OTROS GASTOS

Se registran en estas cuentas los gastos que no corresponden a las actividades fundamentales de la empresa, ni se consideran gastos financieros, pérdidas, faltantes, ni gastos de años anteriores.
Comprenden entre otros, gastos por concepto de: comedores, cafeterías y actividades socio-culturales, servicios no industriales prestados a trabajadores, gastos de capacitación para que los trabajadores alcancen hasta el noveno grado, servicios a comunidades y bateyes asumidos por la entidad y mantenimiento y reparaciones corrientes de Activos Fijos Tangibles arrendados.
También se registran en estas cuentas los gastos que asume la entidad por paralizaciones totales o parciales, por causas no imputables a la misma (falta de materias primas, materiales, combustibles o energía), así como los gastos de reparaciones

generales, mantenimiento y reparaciones corrientes de los Activos Fijos Tangibles, (cuando la paralización exceda a tres meses y los importes de las reparaciones generales de dichos activos excedan la provisión creada para su financiamiento); así como los gastos por movilizaciones hasta los términos establecidos por la legislación vigente.

Los gastos que se contabilizan en estas cuentas se analizan en los elementos establecidos en los Sistemas de Costo de cada entidad.

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

GASTOS DE EVENTOS

Se registran en estas cuentas los gastos asociados a los eventos aprobados en el Plan de la Economía. Comprende los gastos incurridos en la preparación, celebración de los eventos nacionales e internacionales los que se registran para cada evento por separado. No constituyen eventos nacionales las reuniones y otras actividades de la gestión administrativa.

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año, contra la cuenta Resultado, o según se disponga en la norma contable correspondiente.

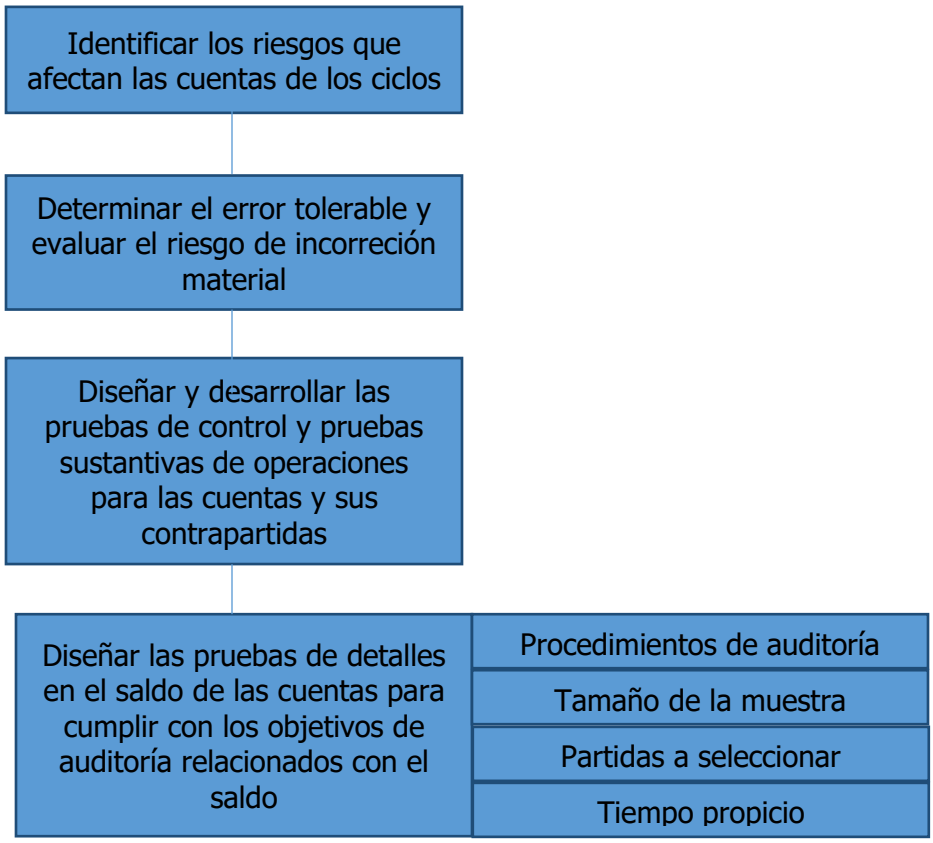
GASTOS DE RECUPERACIÓN DE DESASTRES

Representa los gastos en que incurre la entidad para reponer y recuperar las condiciones normales de funcionamiento, luego de las afectaciones a sus recursos materiales por la incidencia de hechos catastróficos, reconocidos como tal por la autoridad competente, entre los que tenemos ciclones tropicales, huracanes, intensas lluvias, penetraciones del mar, y otros eventos hidrometeorológicos, intensas sequías, incendios de grandes proporciones, sismos, accidentes de sustancias peligrosas, derrames de hidrocarburos, desastres sanitarios.

Se analiza por elementos de gastos

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año, contra la cuenta Resultado.

9.2. METODOLOGÍA PARA DISEÑAR PRUEBAS DE CONTROLES Y SUSTANTIVAS.



9.3. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES

RESOLUCIÓN CONJUNTA DE 1989 JUNTA CENTRAL DE PLANIFICACIÓN – COMITÉ ESTATAL DE FINANZAS – COMITÉ ESTATAL DE ESTADÍSTICA – COMITÉ ESTATAL DE PRECIOS "LINEAMIENTOS GENERALES DE COSTOS"

GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL - 2006

DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Las transacciones de Gastos estén amparadas con la documentación correspondiente y debidamente autorizadas, en los casos que proceda.

2. Cumplen los procedimientos previstos en el Sistema de Costo aprobado por la entidad y la legislación financiera vigente.
3. El Costo de Ventas se corresponde con entregas reales a los clientes y en el Costo por la Exportación de Servicios se corresponde con los costos incurridos por la Entidad para esta operación.
4. En las Unidades Presupuestadas se corresponde cada concepto de gasto con su registro de acuerdo al Clasificador por Objeto del Gasto y el Nomenclador de Actividades Económicas.
5. Cuentan con las fichas de costos y se encuentran actualizadas y cumplen lo establecido en la legislación vigente.
6. Se determinan las desviaciones en el Costo de Ventas, desglosadas por concepto, al compararse con las fichas de costos confeccionadas.
7. Las cancelaciones de cuentas y obligaciones por cobrar, así como por pérdidas de bienes y ajustes de años anteriores, cuentan con los expedientes y autorizaciones correspondientes.
8. Cuenta con el expediente para las reclamaciones por los gastos, pérdidas o daños ocasionados por desastres con o sin cobertura de seguros con los documentos de los gastos asociados a los trabajos preventivos, la declaración del daño, certificaciones y otros, así como el registro contable de los gastos incurridos y pérdidas durante las etapas de preparación, respuesta y recuperación del desastre.
9. Cuenta con el expediente con la documentación correspondiente por los gastos para loseventos que participa la entidad.
10. Se corresponden los por cientos incurridos en gastos por comisiones e intereses ganados con los acordados en los correspondientes contratos, así como son correctos los cálculos.

PRESUPUESTO

11. El anteproyecto del presupuesto y/o plan financiero se confecciona teniendo en cuenta los indicadores siguientes:

    UNIDADES PRESPUESTADA

    a) Total de Ventas o Ingresos (Según los obtenidos por su actividad)

b) Total de Gastos Corrientes (Se planifican según la forma de cálculo establecida en la legislación vigente y contando con las normas de gastos aprobadas para las diferentes actividades.)
c) Total de Gastos de Capital (se realiza, principalmente, a partir del nivel de inversiones materiales propuesto a aprobar por los diferentes órganos facultados y la compra de activos fijos nuevos y de uso (tangibles e intangibles).

UNIDADES PRESPUESTADA DE TRATAMIENTO ESPECIAL

d) Total de Ventas o Ingresos (Según los obtenidos por su actividad)
e) Total de Gastos Corrientes (Se planifican todos los gastos en que incurren al realizar su actividad, para lo cual tienen en cuenta la eficiencia a lograr en la prestación de los servicios y en el uso racional de los recursos materiales y financieros, el nivel de servicios a alcanzar en el ejercicio económico que se planifica y según las formas de cálculo establecida en la legislación vigente y el nivel de los inventarios que poseen.)
f) Resultado
g) Subvención a recibir
h) Aporte del resultado positivo patrimonial
i) Aportes al Presupuesto del Estado (Se Planifican los aportes al Presupuesto del Estado a partir de los tributos que deben pagar y los ingresos no tributarios que les corresponde aportar en el ejercicio económico, e incluyen de corresponder, la deuda que se tenga con el Fisco y deba liquidarse en el año según la Ley Anual del Presupuesto)
j) Total de Transferencias de Capital (se realiza, principalmente, a partir del nivel de inversiones materiales propuesto a aprobar por los diferentes órganos facultados y la compra de activos fijos nuevos y de uso (tangibles e intangibles), que responden al mejoramiento de las condiciones materiales para que la entidad cumpla con su misión.)

EMPRESAS ESTATALES Y SOCIEDADES MERCANTILES

a) Total de Ventas o Ingresos (Según los obtenidos por su actividad)
b) Subvención a Recibir del Presupuesto del Estado
c) Total de Gastos (En el total de gastos, se planifican los que incurren al realizar su actividad; toman en cuenta el nivel de producción o de prestación de servicios que

deben alcanzar en el ejercicio económico y según las formas de cálculo establecida en la legislación vigente.)

d) Utilidad antes de Impuesto
e) Dividendos a declarar en el Período, según corresponda por entidad
f) Rendimiento de la Inversión Estatal, según corresponda por entidad
g) Aportes al Presupuesto del Estado (Se Planifican los aportes al Presupuesto del Estado a partir de los tributos que deben pagar y los ingresos no tributarios que les corresponde aportar en el ejercicio económico, e incluyen de corresponder, la deuda que se tenga con el Fisco y deba liquidarse en el año según la Ley Anual del Presupuesto)
h) Total de Transferencias de Capital (se realiza, principalmente, a partir del nivel de inversiones materiales propuesto a aprobar por los diferentes órganos facultados y la compra de activos fijos nuevos y de uso (tangibles e intangibles), que responden al mejoramiento de las condiciones materiales para que la entidad cumpla con su misión.)

ORGANIZACIONES SUPERIORES DE DIRECCIÓN EMPRESARIAL

a) Los Gastos a partir del Presupuesto son aprobados por el órgano correspondiente y considerando las propuestas de aportes de las entidades que la integran.
b) Revisan las propuestas de Presupuesto presentadas por cada entidad que la integra.
c) La propuesta de Presupuesto total está conformado por las propuestas de los presupuestos de la OSDE y las recibidas de las entidades que la integran.
d) Se realizan los ajustes a los anteproyectos de presupuestos de las entidades que la integran, de forma que las propuestas se correlacionen con los indicadores que esta haya definido para su organización.

12. Los anteproyectos de presupuesto se presentan al organismo u órgano correspondiente según los modelos establecidos en la legislación vigente y con el Informe Valorativo donde se fundamenten las cifras propuestas en cada indicador.
13. El anteproyecto del presupuesto es analizado con los trabajadores según lo establecido en la legislación vigente.
14. Cuenta con el documento oficial con los indicadores directivos y limite aprobado por la autoridad competente.

15. El presupuesto confeccionado está aprobado por el Consejo de Dirección de la entidad, está desagregado por meses y por unidades organizativas o centros de costo de acuerdo a la estructura de la entidad en cuestión y no está confeccionada de manera lineal, sino de acuerdo a la ejecución histórica de los gastos e ingresos.
16. Se analizó con los trabajadores la desagregación y ejecución del Presupuesto según lo establecido en la legislación vigente.
17. Los gastos incurridos se corresponden con el Presupuesto aprobado.
18. Se analizan en el Consejo de Dirección la ejecución del presupuesto, así como las causas por las desviaciones por sobregiros en los gastos incurridos.
19. Cuenta con el informe valorativo realizado a la liquidación del presupuesto del ejercicio económico anterior comprobando que contenga los elementos establecidos en la legislación vigente.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero y el Estado de Gastos por Elementos, así como la emisión de los mismos.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes y en el momento que se ejecuten las mismas.
5. Las anotaciones en los registros de estas operaciones son realizadas en el momento que se ejecutan las mismas.
6. Verificar que el Costo de Venta incluye los costos de las producciones terminadas, servicios prestados, trabajos ejecutados y mercancías vendidas, entregadas a los clientes y al costo real, así como el costo por la exportación de los servicios corresponde con los conceptos establecidos.
7. Verificar que los Gastos Financieros incluyen, entre otros, conceptos tales como: Gastos por intereses, comisiones bancarias, fluctuaciones de las tasas de cambio, multas, sanciones, morosidad e indemnizaciones, pago de pólizas de seguro, pérdidas

por cambio de monedas en deudas, otras contribuciones de destino específico, descuentos por pronto pago, pagos por pronto despacho.

8. Comprobar que las revalorizaciones de las cuentas por cobrar y por pagar de operaciones registradas en moneda extranjera que conlleven gastos financieros por fluctuación de tasa de cambio se registren primeramente contra la Provisión por Perdida en Cambio de Monedas (si la tienen establecida) hasta el monto de su valor y el resto afectan los resultados de la Entidad.
9. Verificar que los gastos originados por las entidades importadoras y el resto de las entidades de la economía nacional por estadía de los buques y otros medios de transporte de acuerdo con los términos pactados para las operaciones de carga y descarga o por el sobre cumplimiento de éstos en beneficio del transportista, además de las demoras en la extracción de mercancías, el almacenaje después de los días libres de almacenaje y por otros conceptos que inciden en la demora en la extracción y devolución de contenedores, con independencia de su posibilidad de recobro por no ser responsabilidad del importador se registra en la cuentas Gastos por Estadía – Importadores y Gastos por Estadía – Otras Entidades.
10. Verificar que se registran en Gastos de Eventos los gastos asociados a los eventos aprobados en el Plan de la Economía y comprende los gastos incurridos en la preparación, celebración de los eventos nacionales e internacionales los que se registran para cada evento por separado.
11. Verificar que el aporte para contribuir al financiamiento de la OSDE y cubrir los desbalances financieros se registre en la cuenta Financiamiento Entregado a la OSDE.
12. Comprobar en cuanto a los Gastos de Administración de la OSDE lo siguiente:
    a) Corresponde a todos los gastos incurridos en la actividad de administración de la OSDE.
    b) Se registra en una subcuenta independiente el financiamiento recibido.
    c) Los aportes recibidos se acreditan de esta cuenta.
    d) En caso de exceso o defecto del monto recibidos del financiamiento de las empresas respecto a los gastos incurridos en cada periodo mensual se fija la cuenta por pagar o por cobrar según corresponda a las entidades.
13. Comprobar que los Gastos por Pérdidas incluyen los gastos por pérdidas, que una vez investigados, son asumidos por la entidad, al no poderse aplicar la responsabilidad

material. Incluye, entre otras, las de cosechas agrícolas, el valor no depreciado de los Activos Fijos Tangibles dados de bajas antes de finalizar su vida útil, la sobrevaloración de la masa ganadera, el costo de las muertes de los animales en desarrollo, no atribuibles a culpables, tanto hasta el límite de las normas establecidas, como en exceso a éstas, las pérdidas por el exceso del costo real sobre el planificado de las inversiones materiales ejecutadas con medios propios, así como el exceso del costo de las actividades de autoconsumo.

14. Verificar que los Gastos por Faltantes de Bienes incluyen los gastos por faltantes de Activos Fijos Tangibles, Inventarios, Medios monetarios, Equipos por instalar y materiales para el proceso inversionista, que una vez investigados, son asumidos por la entidad.
15. Comprobar que el importe del expediente habilitado para la reclamación de los gastos pérdidas o daños causados por desastres no financiados por el seguro se registra en la cuenta Gastos por Pérdidas - Desastre.
16. Verificar que los gastos incurridos los gastos en que incurre la entidad para reponer y recuperar las condiciones normales de funcionamiento, luego de las afectaciones a sus recursos materiales por la incidencia de hechos catastróficos, reconocidos como tal por la autoridad competente, entre los que tenemos ciclones tropicales, huracanes, intensas lluvias, penetraciones del mar, y otros eventos hidrometeorológicos, intensas sequías, incendios de grandes proporciones, sismos, accidentes de sustancias peligrosas, derrames de hidrocarburos, desastres sanitarios se registren en la cuenta Gastos por Recuperación de Desastres.
17. Verificar que se registran como Otros Gastos los gastos que no corresponden a las actividades fundamentales de la empresa, ni se consideran gastos financieros, pérdidas, faltantes, ni gastos de años anteriores.

PRESUPUESTO

18. Comprobarque la información contenida en el Presupuesto se corresponde con la información de los cuentas de gastos e ingresos del Estado de Rendimiento Financiero y en el caso de los gastos corresponden con el Estado de Gastos por Elementos.

9.4. OBJETIVOS DE AUDITORÍA.

El objetivo básico es que el auditor tenga evidencia de la veracidad, valuación y razonabilidad de las operaciones relacionadas con los gastos incurridos por la entidad.

Los objetivos de auditoría son los siguientes:

1. **Corte:** las operaciones relacionadas con los gastos incurridos han sido registradas en el periodo contable adecuado.
2. **Exactitud de las cantidades:** Determinación que los gastos incurridos por la entidad hayan sido presentadas con exactitud de acuerdo documentos primarios.
3. **Existencia**: Determinar que los gastos incurridos por la entidad existen efectivamente, así como las operaciones fueron autorizadas o aprobadas por las personas u organismos competentes.
4. **Valuación y propiedad**: Determinación que los conceptos que integran los gastos estén debidamente valuados, no hayan sido sobreestimados o subestimados y sean propiedad de la entidad.
5. **Revelación y presentación**: Los conceptos que integran los gastos están descritos y clasificados en los estados financieros, en concordancia con lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera y se presentan todas las revelaciones importantes en las notas a los estados financieros.

(Ejemplo de vinculación de objetivos de auditoría con pruebas de control y pruebas sustantivas.)

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
Corte	Las transacciones están documentadas con los y documentos primaros correspondientes y autorizadas por el Director General y los directivos según corresponda y en el período de su ocurrencia.	Las transacciones de Gastos estén amparadas con la documentación correspondiente y debidamente autorizadas, en los casos que proceda	Se detectó que los gastos de materiales de oficina registrados por $1,000.00 en el mes de marzo corresponden a febrero de 2015 y no fueron autorizados por el Director General	Verificar que los débitos y créditos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.
Exactitud de las cantidades	El Costo de Venta corresponderá a las entregas reales según las facturas emitidas a los clientes.	El Costo de Ventas se corresponde con entregas reales a los clientes y en el Costo por la Exportación de Servicios se corresponde con los costos incurridos por la Entidad para esta operación	Se detectó una diferencia de $1,000.00 entre las entregas reales a los clientes según las facturas revisadas por la Auditoría y el costo de venta registrado.	

Objetivo de Auditoría	Control existente	Prueba de control	Deficiencias	Pruebas sustantivas
Existencia	Las transacciones están documentadas con los documentos primarios correspondientes y autorizadas por el Director General y los directivos según corresponda y en el período de su ocurrencia.	Las transacciones de Gastos estén amparadas con la documentación correspondiente y debidamente autorizadas, en los casos que proceda	Se detectó que no existe facturas por servicios recibidos del proveedor RODESA por $1,500.00 contabilizados como gastos de administración.	
Valuación y propiedad	El concepto de gasto incurrido por la unidad estará de acuerdo a lo establecido en el Clasificador por Objeto del Gasto y el Nomenclador de Actividades Económicas.	En las Unidades Presupuestadas se corresponde cada concepto de gasto con su registro de acuerdo al Clasificador por Objeto del Gasto y el Nomenclador de Actividades Económicas.	Se detectó que no corresponde $1,000.00 de materias primas al evidenciarse facturas por servicios recibidos de personas naturales.	Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
Revelación y presentación				

Fuente: Adaptado a partir del diseño de "Auditoría. Un enfoque integral. Alvin A. Arens Randal J. Elder Mark S. Beasley", págs. 428 y 429.

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 9.1 al 9.3.**

TEMA X AUDITORÍA A LOS TRIBUTOS

10.1. LOS TRIBUTOS EN CUBA.

LEY No. 113/2012 "DEL SISTEMA TRIBUTARIO"
DECRETO No. 308/2012 DEL CONSEJO DE MINISTROS. "REGLAMENTO DE LAS NORMAS GENERALES Y DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS"
RESOLUCIÓN No. 132/2014 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "DISPONE LA CESIÓN A LAS EMPRESAS DE APROVECHAMIENTO HIDRÁULICO DE PARTE DE LAS RECAUDACIONES QUE SE REALICEN POR EL IMPUESTO SOBRE USO DE LAS AGUAS TERRESTRES."
LEY No. 76/1995. "LEY DE MINAS."
DECRETO No. 222/1997 DEL CONSEJO DE MINISTROS. "REGLAMENTO DE LA LEY DE MINAS."
RESOLUCIÓN No. 113/2010 DE LA OFICINA NACIONAL DE ADMISTRACIÓN TRIBUTARIA, "APRUEBA REGLAMENTO DEL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES. DISPOSICIONES GENERALES."

Nuestra legislación actual consta de 19 tipos de impuestos, 3 tasas, y tres contribuciones siendo ellos los siguientes:

IMPUESTOS:

1. Impuesto sobre los Ingresos Personales (2013).
2. Impuesto sobre Utilidades (2013).
3. Impuesto sobre las Ventas (2013).
4. Impuesto Especial a Productos y Servicios.
5. Impuesto sobre los Servicios (2013).
6. Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y solares Yermos.
7. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas.
8. Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales.
9. Impuesto sobre Transporte Terrestre (2013).
10. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones (2013).
11. Impuesto sobre la Transmisión de Bienes y Herencias (2013).
12. Impuesto sobre Documentos (2013).
13. Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo (2013).

14. Impuesto por el Uso o explotación de las playas. (En La Habana se aplicará en el área norte de las Playas del Este, limitada por el Rincón de Guanabo y el Río Bacuranao)
15. Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.
16. Impuesto por el Uso y Explotación de Bahías (2013).
17. Impuesto por la Utilización y Explotación de los recursos forestales y faunas silvestre (2013).
18. Impuesto por el Derecho de Uso de Aguas Terrestres.
19. Impuesto Aduanero (2013).

CONTRIBUCIONES:

1. Contribución a la Seguridad Social (2013).
2. Contribución Especial a la Seguridad Social (2013).
3. Contribución Territorial para el Desarrollo Local (2013) Artemisa y Mayabeque.

TASAS:

1. Tasa por Peaje (2013) Terraplén Caibarién – Cayo Santa María, Terraplén Cayo Coco y Autopista Matanzas-Varadero.
2. Tasa por Servicios de Aeropuertos a Pasajeros (2013).
3. Tasa por Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial (2013).

10.2. MODELOS TRIBUTARIOS.

- Modelo CR-09 "DECLARACIÓN-PAGO"

  Este modelo se utilizará por las personas tanto naturales como jurídicas, para declarar y pagar sus obligaciones, dentro o fuera del término de pago establecido, liquidar los aplazamientos con o sin fraccionamientos de la deuda tributaria, la determinación efectuada por auditoria, así como rectificar la declaración jurada presentada.

10.3. CUENTAS Y CLASES DE OPERACIONES.

RESOLUCIÓN No. 235/2005 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

RESOLUCIÓN No. 360/2013 DEL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. "SECCIÓN IV NOMENCLADOR Y CLASIFICADORES DEL MANUAL DE NORMAS CUBANAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA"

ACTIVOS

GASTOS DIFERIDOS A CORTO PLAZO

Representan desembolsos y gastos pagados por adelantado, que deben ser absorbidos en partes alícuotas por los costos o gastos de períodos posteriores, no superiores a un año.

Incluyen entre otros: seguros, alquileres, intereses, licencias de uso de aplicaciones informáticas, suscripciones de periódicos y revistas, impuestos, trabajos preparatorios para la producción masiva o en serie de nuevos tipos de productos y reparaciones corrientes de las plantas y equipos en períodos no uniformes. Incluye el importe del componente Otros de las inversiones que no se transfiere al valor del Activo Fijo Tangible y otros según la legislación financiera vigente.

El importe de los gastos que se cargan en estas cuentas debe analizarse por los elementos establecidos en los Sistemas de Costo.

Se debitan por los gastos en que se incurren y

Se acreditan por la proporción que se incluye en los gastos o costos de períodos posteriores.

CUENTAS NOMINALES DEUDORAS

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

Comprenden los importes de los impuestos que se encuentran incluidos en los precios de las ventas que se efectúan, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes. Incluye los importes de recuperación aprobados al MINCIN.

Se debitan por los impuestos cuyas obligaciones de pago se registran, al efectuarse las entregas.

Los saldos de estas cuentas se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

OTROS IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES

Se registran en estas cuentas los gastos que corresponden al impuesto sobre el uso de la fuerza de trabajo, la contribución a la seguridad social al corto y largo plazo, otros impuestos, tasas y contribuciones. Excluye el impuesto sobre las ventas y el impuesto sobre utilidades

Sus saldos se cancelan al final del año, contra la cuenta Resultado.

10.4. PRUEBAS DE CONTROLES, SUSTANTIVAS Y DETALLES.

GUÍA METODOLÓGICA DE AUDITORÍA FINANCIERA – MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL – 2006
GUÍA DE AUTOCONTROL DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA - 2012
DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS – CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA – 2013

10.4.1. DEBERES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Verificar la inscripción en el Registro de Contribuyentes y sus modificaciones.
2. Comprobar la información del Registro de Contribuyentes con los documentos siguientes:
   - Copia de la Escritura Pública protocolizada, Resolución de creación u otro documento certificado acreditativo de su constitución, según corresponda.
   - Certificación de la inscripción en el correspondiente registro constitutivo.
   - Poder Notarial o documento que acredita la condición del representante legal de la persona que tiene la obligación de inscribirse.
   - Otros documentos establecidos para determinar tributos.
   - Relación de las cuentas bancarias con que opera y la cuenta de Correo Electrónico.
   - Declaración de Dependencias.
   - En caso de establecimiento, sucursal, agencia, filial, subsidiaria, oficina, depósito, almacén o unidad adicional del negocio de una entidad se efectuó el trámite de inscripción en el Registro de Contribuyentes de su domicilio fiscal donde tiene su residencia legal.

10.4.2. IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS Y ESPECIAL A PRODUCTOS.

(Aplicación gradual en los cinco (5) años posteriores a la fecha de la entrada en vigor de la Ley del Sistema Tributario: año 2018)

Sujetos

Impuesto sobre las Ventas

Se establece un Impuesto sobre las ventas de los bienes destinados al uso y consumo que sean objeto de compraventa, importados o producidos, total o parcialmente en Cuba.

Se aplica a los bienes que se comercialicen en la red mayorista y minorista, sin perjuicio de la moneda en que se opere, en los términos y condiciones de la Ley del Sistema Tributario y demás disposiciones complementarias se establezcan.

Impuesto Especial a Productos

Se establece un Impuesto especial a los siguientes productos y servicios destinados al uso y consumo:

a) bebidas alcohólicas, vinos, licores y cervezas;
b) cigarros y tabacos;
c) hidrocarburos;
d) artículos suntuarios;
e) transmisión de energía eléctrica; y
f) otros que se establezcan en la Ley Anual del Presupuesto.

La nomenclatura de artículos suntuarios gravados se establece por el Ministro de Finanzas y Precios, según lo aconsejen las condiciones económicas y sociales del país, oído el parecer de los ministerios de Economía y Planificación, Comercio Interior y del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera.

Este Impuesto se aplica en adición a los impuestos sobre las Ventas o los Servicios.

Excepción

Se exceptúan del pago de los impuestos sobre las ventas, especial a productos y sobre los servicios, según corresponda:

a) los bienes que constituyan materia prima para la producción industrial; y
b) los bienes y servicios destinados a la exportación.

Base Imponible

Impuesto sobre las Ventas

El importe total de las ventas de los bienes gravados con este Impuesto.

Impuesto Especial a Productos

La base imponible de este Impuesto la constituye las unidades físicas o valor de las ventas, de los productos o servicios gravados con este

Tipos Impositivos

Impuesto sobre las Ventas

Los tipos impositivos se expresan en por ciento (%) y se aplican a la base imponible dispuesta para la comercialización mayorista y minorista, por productos, grupos de productos y destinos específicos, en correspondencia con lo dispuesto.

Las personas jurídicas autorizadas a comercializar bienes de forma mayorista, aplican sobre el importe total de las ventas, el tipo impositivo del dos por ciento (2%).

Las personas naturales autorizadas legalmente a comercializar productos de forma minorista, aplican sobre el valor total de las ventas efectuadas, el tipo impositivo del diez por ciento (10%).

Cuando las ventas se efectúen en pesos convertibles (CUC), se aplica la tasa de cambio vigente al momento de realizarse la venta, para las operaciones de compra de pesos convertibles (CUC) a la población, a los efectos de la liquidación y pago del Impuesto.

Las entidades que comercialicen en la red de comercio minorista bienes en pesos convertibles (CUC), pagarán este Impuesto aplicando al total de las ventas el tipo impositivo del diez por ciento (10%).

Impuesto Especial a Productos

A los productos o grupos de productos comercializados de forma mayorista, se les determinan tipos impositivos en valor por unidades físicas.

A los productos o grupos de productos y servicios comercializados de forma minorista, se les determinan tipos impositivos en por ciento (%) sobre el valor de las ventas o en valor por unidades físicas.

Venta de Productos Agropecuarios

La reglamentación de los tipos impositivos y los sujetos obligados al pago de los impuestos sobre las Ventas por la comercialización de productos agropecuarios, se realiza a través de la Ley del Presupuesto del Estado del año que corresponda.

EJECUCION DE LA AUDITORIA

PRUEBAS DE CONTROLES.

Impuesto sobre las Ventas

Mercado Agropecuario

1. Comprobar en el mayor número de vendedores posibles la existencia y corrección de la Declaración Jurada, en lo adelante DJ, verificando que esté foliada (preferiblemente de imprenta), acuñada, completa y debidamente firmada.

2. Comprobar que la mercancía en venta coincida en nomenclatura y precio con la declarada, para evitar la venta de productos no declarados.
3. De ser posible se verificará el peso de la mercancía para comprobar que en ningún caso la cantidad sea mayor que la declarada.
4. Se comprobará que cada vendedor posea el comprobante de liquidación que ampare el pago del Impuesto y el alquiler de medios y espacios.
5. Mediante indagaciones y observaciones valorar los procedimientos que utiliza el Mercado para garantizar que los precios de venta no se alteren (en cuantía superior) en el transcurso del día con relación a lo declarado, así como para que todos los vendedores paguen el Impuesto.
6. Conciliar los datos obtenidos con los que el Mercado tiene en su poder.
7. Se pedirá el total de las DJ del período determinado por el auditor, según la muestra seleccionada por éste, para su posterior confrontación con el modelo de liquidación diaria de efectivo.
8. Dentro de la muestra seleccionada debe estar incluido el día en curso, en ese caso específico se confrontará la que ha debido cobrar el Mercado según las DJ del día, con el importe existente en caja.
9. Comprobar en las DJ que los cálculos matemáticos sean correctos.
10. Comprobar que se le haya aplicado a la base imponible.
11. Verificar que las DJ cumplan los requisitos siguientes:
    - ✓ Estar debidamente foliadas
    - ✓ Que mantengan rigurosidad en el consecutivo.
    - ✓ Que las DJ canceladas sean conservadas y controladas, anexando a la misma las causas de su cancelación.
    - ✓ Que se confeccionen a tinta y no presenten tachaduras o enmiendas.
    - ✓ Que exista algún control por parte del Mercado de la cantidad de modelos de DJ utilizados o entregados en cada jornada.
    - ✓ Que estén firmadas por ambas partes (Vendedor y Funcionario del Mercado).
12. Confrontar la sumatoria de todas las DJ de un día con el modelo Liquidación Diaria de Efectivo, comprobando lo siguiente:
    - ✓ Que el total de la sumatoria de los diferentes conceptos de las DJ emitidas en el día, coincida con lo reflejado en la columna TOTALES de dicho Modelo de Liquidación.

- ✓ Que se haya deducido del impuesto total cobrado, solo el 1% del ingreso correspondiente al Mercado.
- ✓ Que las declaraciones juradas canceladas sean conservadas para su control, anexando a las mismas las causas de su cancelación, con el número de copia que se emita, firmado por el personal facultado.
- ✓ Que el Modelo de Liquidación Diaria de Efectivo se realice para cada día de venta y no para periodos mayores de tiempo con la excepción de los días que no trabaje el BNC.
- ✓ Que esté debidamente firmado por el responsable del área económica del Mercado
- ✓ Verificar que el total de efectivo depositado en el Banco coincida con el total del Modelo de liquidación de ese día. El efectivo recaudado debe ser depositado diariamente.

13. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09 llevados a la cuenta control que se habilita por tributo o actividad de la Oficina del municipio de la ONAT. Los que se conciliaran con los aportes realizados en la propia entidad.
14. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
15. Verificar con relación a los pagos efectuados al Presupuesto lo siguiente:
    - ✓ Que se haya pagado al Presupuesto la cantidad que se indica en el total de la columna APORTES del Modelo de Liquidación Diaria de Efectivo.
    - ✓ Que se realice el aporte del impuesto dentro del día hábil siguiente a su pago por el vendedor, según lo establecido por la Resoluciones del Ministerio de Finanzas y Precios que rigen la actividad y que de no ser así se haya pagado el correspondiente recargo por mora por los días que se haya dilatado el mismo.
    - ✓ Comprobar que de existir decomisos de mercancías en el Mercado, éstas sean vendidas y se aporte al Presupuesto el importe resultante de la misma, luego de deducido el por ciento correspondiente al descuento comercial minorista. Esto procede cuando el Mercado esté autorizado a ello lo que se verificará solicitando el documento que ampare dicha autorización, de lo contrario deberá trasladarse la mercancía decomisada a la Empresa Municipal de Comercio.

- ✓ Se comprobará que en el Acta por Decomiso conste la cantidad, tipo de mercancía, precio y el importe total de lo decomisado, debiendo coincidir este con lo aportado al presupuesto, luego de deducir el correspondiente descuento comercial minorista del Mercado.
- ✓ En caso de que el Mercado compre mercancías a un vendedor y posteriormente las venda a un precio superior al declarado por dicho vendedor, deberá pagar el impuesto por la diferencia aun no declarada. Esto se comprobará verificándose existe diferencia entre lo que debió ingresar según los precios del Informe de Recepción y lo ingresado realmente.

16. Acumular las determinaciones de adeudos en caso que procedan y el correspondiente recargo por mora, así como la confección de cuantos Papeles de Trabajo sean necesarios.
17. Comprobar que el aporte al Presupuesto del estado de este Impuesto se efectuó según el clasificador de ingresos por el párrafo siguiente 011302- Mercado Agropecuario
18. Colateralmente se seleccionará una muestra de las entidades que con mayor frecuencia concurren al mercado, para comprobar la veracidad de las declaraciones de las ventas efectuadas y la posibilidad de fraude fiscal, lo cual se realizará de la forma siguiente:
    - ✓ Solicitar en las entidades seleccionadas los documentos de salidas de los productos con destino a la venta en el mercado.
    - ✓ Solicitar la copia de la DJ y verificar la correspondencia en cuanto a la cantidad de productos declarados y los reflejados en los documentos de salida.
    - ✓ Verificar en los modelos de liquidación de efectivo la correspondencia entre los importes depositados y lo reflejado en la DJ.
    - ✓ Comprobar que las copias de las DJ de la entidad no hayan sido alteradas con relación a las que posee el mercado.

<u>Impuesto Especial a Productos</u>

1. Definir las características del contribuyente a auditar: Si es productor, productor-circulador o circulador solamente, a los efectos de determinar según su función, los descuentos comerciales y recargos que debe ceder o retener. Conocer que productos comercializa y a que clientes. Determinar si las funciones de circulación se realizan a nivel nacional, provincial o municipal, a los efectos de determinar la frecuencia de pago

del impuesto. Determinar los volúmenes de impuesto planificado para el año o reales del año anterior a los efectos de determinar la frecuencia de pago del impuesto.

2. Verificar si existe alguna legislación específica para el contribuyente a auditar que regule o modifique algún aspecto relacionado con el cálculo y registro del impuesto en esa entidad.
3. Verificar cuales son los párrafos de ingreso al presupuesto por los cuales el contribuyente debe efectuar los pagos.
4. Verificar los datos que sobre su persona contiene el expediente del contribuyente en el área de registro de contribuyentes del municipio.
5. Comprobar mediante la revisión de informaciones de recaudación si han existido fluctuaciones en los ingresos al Presupuesto por este concepto.
6. Comprobar en los registros de la entidad posible fluctuaciones en los niveles de ventas y sus causas, así como su influencia en la fluctuación del impuesto.
7. Verificar si la entidad tiene convenios de pago y esté efectuando la liquidación de sus plazos.
8. Comprobar que los precios, descuentos y recargos comerciales utilizados en la determinación del impuesto unitario sean los oficialmente establecidos según el nivel de aprobación correspondiente. Para ello se requerirá a la entidad los listados de precios y demás documentos (fichas de costo, solicitudes de aprobación de precios, etc.) relacionados con este aspecto.
9. Comprobar que los descuentos comerciales (Mayorista y Minorista) sean obtenidos por la entidad que realice la función de Circulación Mayorista o Minorista.
10. Comprobar la corrección de la determinación del Impuesto Unitario. Teniendo en cuenta que la operación para determinar el Impuesto por el método de diferencia entre precios es la siguiente: IC = Precio de Venta a Población – Descuento Comercial Mayorista – Descuento Comercial Minorista – Precio de Empresa + Recargo (si existiera)
11. Comprobar que todas las facturas que contengan ventas gravadas por este impuesto están consideradas en el Registro que la entidad debe tener habilitado para relacionar dichas ventas o que estén captadas por el Sistema Automatizado en caso de estar el cálculo de este impuesto en soporte magnético. Se debe tener en cuenta que las facturas (en estos registros) deben estar agrupadas por períodos de venta a partir de la fecha de la facturación y atendiendo a la frecuencia de pago a que debe atenerse según

sus características. Esta comprobación se efectuará sobre los registros de la entidad aplicando las técnicas de muestreo que se consideran apropiadas.

12. En esta comprobación se verificará que los precios en la facturación se apliquen correctamente según el cliente a quien se efectúe la venta, o sea, tener en cuenta que no se factura a precio de empresa a entidades a las que se les debe vender a precio de venta a población y viceversa.
13. Comprobar la corrección del importe de impuesto determinado a pagar, para ello se aplicará a las Unidades Físicas vendidas el Impuesto Unitario por producto determinado por auditoría.
14. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09 llevados a la cuenta control que se habilita por tributo o actividad de la Oficina del municipio de la ONAT. Los que se conciliaran con los aportes realizados en la propia entidad.
15. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
16. Comparar el impuesto determinado a pagar según auditoría con el aportado por la entidad.
17. Se comprobará la disciplina de los pagos periódicos efectuados por la entidad.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran incluidos en los precios de las ventas que se efectúan, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes e incluye los importes de recuperación aprobados al MINCIN cuyas obligaciones de pago se registran, al efectuarse las entregas.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.3. IMPUESTO SOBRE LOS SERVICIOS.

(Aplicación gradual en los cinco (5) años posteriores a la fecha de la entrada en vigor de la Ley del Sistema Tributario: año 2018)

Base Imponible

El total de los ingresos que generen los servicios prestados.

Tipo Impositivo

Las personas naturales pagan el Impuesto aplicando el diez (10) por ciento sobre el valor total de los ingresos que obtengan de los servicios prestados.

Las entidades, incluye las que brindan servicios gastronómicos pagaran el diez (10) porciento.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Solicitar a la entidad las unidades que posee y la categoría de las mismas.
2. Solicitar en la entidad los registros de ventas gastronómicas, depósitos, documentos primarios de las unidades que generan estas ventas con el objetivo de poder conformar la base imponible según auditoria, teniendo en cuenta las exenciones a deducir de esta.
3. Aplicar el tipo impositivo a la base imponible seleccionada.
4. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09 llevados a la cuenta control que se habilita por tributo o actividad de la Oficina del municipio de la ONAT. Los que se conciliaran con los aportes realizados en la propia entidad.
5. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
6. Determinar los posibles adeudos al presupuesto del estado.
7. Determinar los excesos de pagos al presupuesto.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.

3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.4. IMPUESTO SOBRE PROPIEDAD O POSESIÓN DE DETERMINADOS BIENES.

Sujetos

Personas naturales y jurídicas, cubanas y extranjeras, propietarias o poseedoras de bienes gravados ubicados en el territorio nacional.

Base Imponible

- Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas: Área de extensión de la tierra agrícola
- Por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales: Área de extensión de la tierra agrícola y forestales ociosas
- Propiedad o Posesión de Embarcaciones:

  Grupo 1: Comprende las embarcaciones dedicadas a la navegación en ríos, presas y embalses, de acuerdo a su inscripción en los registros correspondientes:

  a) de propulsión mecánica destinadas a la pesca deportiva y al recreo;
  b) de propulsión mecánica destinadas a la pesca comercial y de autoabastecimiento;
  c) de propulsión mecánica destinadas a la investigación;
  d) de propulsión mecánica destinadas a la transportación de pasajeros;
  e) de propulsión mecánica destinadas a actividades forestales, apícolas u otras actividades comerciales;
  f) de remos o velas destinadas a la pesca deportiva y al recreo; y
  g) de remos o velas destinadas a la pesca comercial.

  Grupo 2: Comprende las embarcaciones dedicadas a la navegación marítima, de acuerdo a su inscripción en los registros correspondientes, las cuales se dividen en:

  a) lista 1ra.: embarcaciones destinadas al tráfico de travesía internacional;
  b) lista 2da.: embarcaciones destinadas al tráfico de cabotaje;

c) lista 3ra.: embarcaciones destinadas a la pesca comercial;

d) lista 4ta.: embarcaciones destinadas al tráfico interior de los puertos;

e) lista 5ta.: embarcaciones destinadas al recreo; y

f) lista 6ta.: embarcaciones al servicio del Estado, en fines no comerciales.

Tipo Impositivo

Según las cuantías establecidas en la Ley No. 113 por cada tipo de Impuesto siendo:

- Propiedad de Viviendas y Solares Yermos: 2 por ciento
- Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas

Categoría de la tierra	Tipo impositivo
PRIMERA	120.00 por hectárea
SEGUNDA	90.00 por hectárea
TERCERA	60.00 por hectárea
CUARTA	30.00 por hectárea

- Por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales

Categoría de la tierra	Tipo impositivo
PRIMERA	180.00 por hectárea
SEGUNDA	135.00 por hectárea
TERCERA	90.00 por hectárea
CUARTA	45.00 por hectárea

- Propiedad o Posesión de Embarcaciones

  Grupo 1

  a) las embarcaciones de propulsión mecánica destinadas a la pesca deportiva y al recreo ochenta pesos (80.00);

  b) las embarcaciones de propulsión mecánica destinadas a la pesca comercial y de autoabastecimiento treinta pesos (30.00);

  c) las embarcaciones de propulsión mecánica destinadas a la investigación, quince pesos (15.00);

  d) las embarcaciones de propulsión mecánica destinadas a la transportación de pasajeros, cuarenta pesos (40.00);

  e) las embarcaciones de propulsión mecánica destinadas a actividades forestales, apícolas u otras actividades comerciales, veinticinco pesos (25.00);

f) las embarcaciones de remos o velas destinadas a la pesca deportiva y al recreo, sesenta pesos (60.00); y

g) las embarcaciones de remos o velas destinadas a la pesca comercial, veinte pesos (20.00).

Grupo 2,

a) las registradas en las Listas 1ª y 2ª, diez pesos (10.00) por cada metro y fracción de eslora, más veinticinco centavos (0.25) por cada tonelada de registro bruto;

b) las registradas en la Lista 2ª, destinadas a la transportación de pasajeros, cinco pesos (5.00) por cada metro y fracción de eslora, más doce centavos (0.12) por cada tonelada de registro bruto;

c) las registradas en la Lista 3ª, ocho pesos (8.00) por cada metro y fracción de eslora, más veinte centavos (0.20) por cada tonelada de registro bruto;

d) las registradas en la Lista 4ª, diez pesos (10.00) por cada metro y fracción de eslora;

e) las registradas en la Lista 4ª, destinadas a la transportación de pasajeros, cinco pesos (5.00) por cada metro y fracción de eslora;

f) las registradas en la Lista 5ª, de propulsión mecánica, quince pesos (15.00) por cada metro y fracción de eslora, más tres pesos (3.00) por cada caballo de fuerza del motor (HP);

g) las registradas en la Lista 5ª, sin propulsión mecánica, tributarán una cuantía fija de cuarenta pesos (40.00); y

h) las registradas en la Lista 6ª, cinco pesos (5.00) por cada metro y fracción de eslora.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Comprobar la extensión en el Registro de la Tenencia de la Tierra para la propiedad o posesión de tierras agrícolas.
2. Comprobar la extensión de tierra ociosa según el Certificado de Explotación de tierras agrícolas y forestales del Ministerio de la Agricultura por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales.

3. Comprobar el valor de según los grupos establecidos para la Base Imponible por la propiedad o posesión de embarcaciones.
4. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
5. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
6. Conformar la base imponible según auditoria.
7. Aplicar el tipo impositivo a la base imponible seleccionada.
8. Determinar los posibles adeudos al presupuesto del estado.
9. Determinar los excesos de pagos al presupuesto.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en los Estados de Situación o Balance General y de Rendimiento Financiero, así como la emisión de los mismos.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran en Gastos Diferidos a Corto Plazo por la parte pendiente de diferir y corresponden a obligaciones tributarias de meses posteriores y se acredita mensualmente la parte alícuota que resulte de dividir el importe pagado anticipadamente entre los meses que correspondan, según el período liquidado, afectando la cuenta de Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.4.1. IMPUESTO AL TRANSPORTE TERRESTRE.

Sujetos

Están obligadas al pago de este Impuesto las personas naturales y jurídicas, cubanas o extranjeras, propietarias o poseedoras de vehículos de motor y de tracción animal destinados al transporte terrestre

Están exentos del pago de este Impuesto los propietarios o poseedores de:

a) vehículos de motor del servicio diplomático y consular extranjero acreditados en la República de Cuba;
b) vehículos de motor y de tracción animal de las unidades presupuestadas de los ministerios de las Fuerzas Armadas Revolucionarias y del Interior; y
c) vehículos de motor y de tracción animal, no autorizados a circular libremente por la vía, que se dediquen al transporte de carga o a labores especiales, tales como: cilindros, aplanadoras, motoniveladoras, carretas con estera, ruedas de hierro, cosechadoras, alzadoras, montacargas, grúas, mototraillas, excavadoras y cualquier otro similar para los cuales, conforme a la legislación vigente, no se exige la licencia de circulación o la licencia de operación.

Base Imponible y Tipo Impositivo

Está relacionado con la clasificación que se realice del vehículo y el pago se efectúa en moneda nacional o pesos convertibles según corresponda.

Las cuantías a pagar por concepto de Impuesto sobre el Transporte Terrestre en correspondencia con la clasificación de vehículos de motor y de tracción animal, resulta la siguiente:

Clasificación de Vehículos:

Vehículos de motor:

Clase "A": vehículos destinados al transporte de pasajeros, tales como: motos, motocicletas, automóviles de hasta ocho asientos sin contar el del conductor y ómnibus;

Clase "B": vehículos para el transporte de carga, tales como: motocicletas, motonetas o similares, camiones, autocamiones, tractores, remolques y semirremolques; y

Clase "C": vehículos para servicios especiales, tales como: humanitarios, ambulancias y funerarios.

Vehículos de tracción animal:

Clase "A": vehículos para el transporte de pasajeros; y

Clase "B": vehículos para el transporte de carga.

	Vehículos de motor	**Cuantías a Pagar en CUP**

	Vehículos de motor	Cuantías a Pagar en CUP
1	Por los vehículos comprendidos dentro de la clase "A" se pagarán las cuantías siguientes:	
	Motocicletas y similares para el transporte de personas exclusivamente;	22.00
	Cuando estén equipados con un carro lateral o cama adjunta;	30.00
	Autos y jeeps de uno a cinco asientos;	52.00
	Autos y jeeps de seis o más asientos, paneles y camionetas;	75.00
	Microbuses, ómnibus rígidos o articulados, camiones y otros similares.	90.00
2	Por los vehículos comprendidos dentro de la clase "B", incluyendo autocamiones y sus arrastres o rastras, cualquiera que sea su tonelaje, se tributa con la escala siguiente:	
-	Camiones y autocamiones equipados con gomas neumáticas:	
	Cuando su peso bruto no exceda de una tonelada, incluyendo las motocicletas, motonetas o similares destinadas al transporte de carga;	30.00
	Cuando su peso bruto esté comprendido entre más de una y hasta dos toneladas;	75.00
	Cuando su peso bruto esté comprendido entre más de dos y hasta cinco toneladas;	90.00
	Cuando su peso bruto esté comprendido entre más de cinco y hasta diez toneladas: 60.00 por camión más 15.00 por tonelada o fracción;	
	Cuando su peso bruto esté comprendido entre más de diez y hasta cuarenta toneladas: 200.00 por camión más 15.00 por cada tonelada o fracción;	
	Cuando su peso bruto sobrepase las cuarenta toneladas: 200.00 pesos por camión más 20.00 por cada tonelada o	

	Vehículos de motor	Cuantías a Pagar en CUP
	fracción que exceda las cuarenta toneladas.	
	Los tractores y arrastres tributarán independientemente, según el tonelaje que representen en cada clasificación, como si fueran camiones.	
El peso bruto a que se refiere este apartado será el que resulte de la inspección técnica actualizada del vehículo.		
3	Por los vehículos comprendidos dentro de la clase "C", se tributará de acuerdo a la escala siguiente:	
	Humanitarios: los vehículos de uso de los asilos e instituciones humanitarias para sus fines benéficos;	6.00
	Ambulancias;	45.00
	Funerarios: los vehículos para el uso de las funerarias y otros servicios auxiliares.	54.00
	Vehículos de tracción animal	
1	Por los vehículos utilizados en el transporte de pasajeros se tributa de acuerdo al uso que se destinen, conforme a las cuantías siguientes:	
	Dedicados al uso exclusivo de sus propietarios o poseedores;	22.00
	Dedicados a la prestación de servicios públicos de transportación;	30.00
	Por los vehículos utilizados en el transporte de carga se tributa de acuerdo a la capacidad máxima de carga conforme al tipo impositivo siguiente:	
	• dedicados al transporte de carga y que posean dos ruedas cualquiera que sea el uso al que se destina:	
	- con capacidad de carga de hasta una tonelada;	18.00
	- con capacidad de carga entre más de una y dos toneladas;	22.00
	- con capacidad de carga superior a dos toneladas.	30.00

	Vehículos de motor	Cuantías a Pagar en CUP
	• dedicados al transporte de carga y que posean cuatro ruedas, cualquiera que sea el uso a que se destinen:	
	- con capacidad de carga de hasta dos toneladas;	22.00
	- con capacidad de carga entre más de dos y hasta cuatro toneladas,	30.00
	- con capacidad de carga superior a cuatro toneladas.	45.00

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Conocer que:

   Realizan el pago de este Impuesto en pesos cubanos (CUP):

   a) los ciudadanos cubanos y extranjeros que tengan su residencia permanente en el territorio nacional;
   b) los órganos y organismos del Estado;
   c) las organizaciones políticas, sociales y de masas y sus dependencias;
   d) las instituciones eclesiásticas o religiosas;
   e) las asociaciones;
   f) las unidades básicas de producción cooperativa, las cooperativas de créditos y servicios, las cooperativas de producción agropecuaria;
   g) las cooperativas no agropecuarias;
   h) las entidades estatales; e
   i) cualquier otra cuyas operaciones se realicen totalmente en pesos cubanos (CUP).

   Realizan el pago del Impuesto en pesos convertibles (CUC):

   a) los ciudadanos extranjeros con residencia temporal en el territorio nacional;
   b) las sociedades mercantiles de capital cubano, que operan en pesos convertibles (CUC), las empresas mixtas y las partes en los contratos de asociación económica internacional;
   c) las empresas de capital totalmente extranjero;
   d) las sucursales, representaciones o agencias de compañías extranjeras acreditadas en el territorio nacional; y

e) otras entidades no estatales autorizadas a realizar total o parcialmente operaciones en pesos convertibles (CUC).

2. Revisar el listado actualizado de los vehículos conciliado con el Registro de Vehículos Provincial.
3. Solicitar el listado de los vehículos correspondientes a los pagos efectuados en el periodo objeto de auditoría.
4. Solicitar al departamento de transporte de la entidad el parque automotor y el listado de los vehículos expedidos por el Registro de Vehículos provincial.
5. Solicitar el submayor de los Activos Fijos Tangibles y seleccionar los correspondientes a equipos y medios de transporte automotor y de tracción animal.
6. Realizar una conciliación entre el listado por el cual la entidad pagó el impuesto, el parque de equipos del Registro de Vehículos Provincial, el listado del departamento de transporte de la entidad y los equipos y medios de transporte obtenidos del submayor de los Activos Fijos Tangibles, determinando la cantidad de vehículos automotor y tracción animal que posee la entidad.
7. Comprobar que cada vehículo esté clasificado de acuerdo a lo que se establece la legislación.
8. Es importante la fecha de alta en el Registro Provincial de Vehículos, para poder determinar la deuda a partir de la misma, así como en caso de baja, se pagaría el impuesto hasta la fecha en que causó la baja en el Registro de vehículos.
9. Clasificar si hay algún vehículo de carga de la clase "B", al cual se le haya aumentado o disminuido su tonelaje, de existir, solicitar el documento que ampara su autorización que autoriza el cambio de no existir tomar el del listado.
10. Verificar de estos vehículos:
    a) Los datos de la inscripción en el Registro Provincial de Vehículos.
    b) Los cambios en la Licencia de Circulación.
    c) Comprobar que los inscriptos en el plazo voluntario de pago, estén pagando el año completo por el nuevo tonelaje autorizado.
    d) Comprobar que los inscriptos fuera del plazo voluntario de pago, estén pagando hasta el último día del mes que se cambió el tonelaje por el que tenía fijado anteriormente el vehículo y el resto de los meses que faltan por decursar del año se pague la parte proporcional del tipo impositivo por el nuevo tonelaje del vehículo.

11. Verificar que los vehículos de carga (camiones) hayan tributado por su peso bruto (tara del equipo más la capacidad de carga[8]) de acuerdo al tipo impositivo establecido.
12. Comprobar que el término de pago al presupuesto haya sido el establecido en la legislación vigente.
13. Verificar que si no se pagó el impuesto en el término de pago voluntario al aplicar el Recargo por Mora en los casos de existir de la clase "B" de tonelaje en algún vehículo, el Recargo se debe aplicar al importe total a pagar en el año por este concepto.
14. En el caso de altas de vehículos el importe se pagará dentro de los 30 días hábiles de alta, por la parte proporcional correspondiente a los meses del año que faltaren por de cursar, pero se considerará pago fuera de fecha, transcurrido los 30 días hábiles siguientes a la fecha de adquirir la propiedad o posesión del vehículo procediendo el Recargo por Mora a partir de este fecha.
15. Cuando un vehículo cause baja del registro e vehículos, se calculará el Impuesto hasta el mes en que la misma se llevó a efecto y en los casos que se haya pagado el Impuesto correspondiente al año completo, se efectuara la devolución de ingresos por los meses siguientes a la baja oficial, previa solicitud por escrito del contribuyente efectuado por este motivo.
16. Comprobar la bonificación de un cincuenta por ciento (50 %) para el pago del Impuesto Sobre el Transporte Terrestre, a los propietarios o poseedores de tractores, remolques y semirremolques, utilizados en el sector agropecuario y forestal, y no comprendidos dentro de las exenciones propias de este Impuesto.
17. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
18. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
19. Realizar los cálculos para determinar el Impuesto a pagar
20. Calcule la diferencia entre lo determinado por Auditoría y lo pagado.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.

[8]- Se entiende por tonelada, las toneladas de Peso Bruto y no las toneladas de carga la fracción de tonelada se considerará como una tonelada completa a estos efectos.

2. Comprobar los saldos con los reflejados en los Estados de Situación o Balance General y de Rendimiento Financiero, así como la emisión de los mismos.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran en Gastos Diferidos a Corto Plazo por la parte pendiente de diferir y corresponden a obligaciones tributarias de meses posteriores y se acredita mensualmente la parte alícuota que resulte de dividir el importe pagado anticipadamente entre los meses que correspondan, según el período liquidado, afectando la cuenta de Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.5. TRIBUTOS POR EL USO O EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES Y PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

10.4.5.1. IMPUESTO POR EL USO O EXPLOTACIÓN DE LAS PLAYAS

Sujetos

Las personas naturales y jurídicas, cubana o extranjera que usen o exploten el recurso natural playa, en el desarrollo de sus operaciones económicas y con fines turísticos, de prestación de servicios de las zonas de playa siguientes:

	Zonas	Provincia	Límites de aplicación del Impuesto
1.	Cayo Largo del Sur	Municipio especial Isla de la Juventud	El área al Sur del vial de acceso, con las canteras en su extremo Este y por Playa Sierna en el Oeste, incluida esta y la Marina ubicada al Norte.
2.	Playas del Este	La Habana	El área al Norte de la Vía Blanca, limitada al Este por el Rincón de Guanabo y al Oeste por el Río Bacuranao.
3.	Varadero	Matanzas	El área de la Península comprendida al Norte y Sur de la Autopista, limitada al Este por Cayo Uva y al Oeste por la Playa del Oasis, incluido el poblado de Santa Marta en su totalidad.

	Zonas	Provincia	Límites de aplicación del Impuesto
4.	Cayo Las Brujas	Villa Clara	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por Playa Caracol en su extremo Este y por Playa Salinas en su extremo Oeste.
5.	Cayo Ensenachos	Villa Clara	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por el Canal de la U y al Oeste el canal de la Guasa.
6.	Cayo Santa María	Villa Clara	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por el Canal de Santa María y al Oeste por Punta Madruguilla.
7.	Cayo Coco	Ciego de Ávila	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por Playa Las Coloradas en su extremo Este y por Playa los Perros en su extremo Oeste.
8.	Cayo Guillermo	Ciego de Ávila	El área al Norte del vial de acceso, acotadas por Playa El Paso en su extremo Este y por Playa Pilar en su extremo Oeste.
9.	Región turística de Holguín	Holguín	El área al Norte de la Carretera Banes Holguín, acotadas por la Bahía de Saná en su extremo Este y por el extremo Oeste de la Bahía de Jururú.

Base Imponible

El ingreso bruto resultante de la actividad económica.

Tipo Impositivo

Se definen y aprueban anualmente por la Ley del Presupuesto del Estado.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Obtener el Estado de Rendimiento Financiero del período a auditar y proceder a realizar su análisis en cuanto a los ingresos brutos resultante de la actividad económica.
2. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
3. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha

4. Calcular el Impuesto a pagar según auditoría, determinando la diferencia y aplicando el recargo por mora correspondiente.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.5.2. IMPUESTO POR EL VERTIMIENTO APROBADO DE RESIDUALES EN CUENCAS HIDROGRÁFICAS

Sujetos

Las personas jurídicas que usan los cuerpos receptores de las cuencas hidrográficas como lugar de destino de sus residuales. Se aplica inicialmente para la protección de la cuenca hidrográfica que tributa a la Bahía de La Habana, extendiéndose gradualmente a otras bahías y a las restantes cuencas hidrográficas.

Base Imponible

Está constituida por el nivel de agresividad del vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas según certificación conjunta del CITMA y el INRH.

Tipo Impositivo

Los tipos impositivos se establecen Ley Anual del Presupuesto de conformidad con los niveles de agresividad y la forma directa o indirecta de verter los residuales, medidos en metros cúbicos (m^3) diarios. Los indicadores antes descritos se hacen constar en la certificación anterior.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Comprobar que cuenta con la certificación conjunta del CITMA y el INRH.
2. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
3. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
4. Calcular el Impuesto a pagar según auditoría, determinando la diferencia.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.5.3. IMPUESTO POR EL USO Y EXPLOTACIÓN DE BAHÍAS

Impuesto sobre el uso y explotación de las bahías de La Habana, Mariel, Matanzas, Cienfuegos y Santiago de Cuba, extendiéndose gradualmente la aplicación de este al resto de las bahías del territorio nacional. A los efectos de la aplicación de este tributo se entiende por uso y explotación de la bahía, el uso del litoral y la basificación.

Base Imponible y Tipo Impositivo

La base imponible y los tipos impositivos del Impuesto por la Utilización y Explotación de las Bahías, serán los que para cada caso y a continuación se establecen:

1. Uso del litoral

Se obligan por este concepto todas las entidades que posean instalaciones, tales como muelles, espigones, y otros, o simplemente posean límites marítimos en el litoral de la bahía.

1.1. Empresas estatales: 0.25 unidades monetarias a razón de 0.10 USD y 0.15 CUP diarios por cada metro lineal perimetral.

1.2. Otras empresas: 0.25 USD diarios por cada metro lineal perimetral.

1.3. Límites marítimos sin uso comercial ni industrial pertenecientes a empresas estatales: 0.10 unida-des monetarias, a razón de 0.05 USD y 0.05 CUP diarios por cada metro lineal perimetral.

1.4. Límites marítimos sin uso comercial ni industrial pertenecientes a otras empresas: 0.10 USD diarios por cada metro lineal perimetral.

2. Por basificación en las Bahías

Se obligan por este concepto las personas naturales o jurídicas propietarias o poseedoras de embarcaciones que utilicen las aguas y puertos de la bahía.

4.1. Diques Flotantes: 0.01 unidades monetarias, a razón de 0.005 USD y 0.005 CUP diarios por cada tonelada de registro bruto.

4.2. Diques flotantes pertenecientes a entidades que operan totalmente en moneda nacional: 0.01 CUP diarios por cada tonelada de registro bruto.

4.3. Varaderos: 0.01 unidades monetarias a razón de 0.005 USD y 0.005 CUP diarios por cada tonelada de registro bruto. Los que operen en una sola moneda pagarán en esta la cantidad total.

4.4. Embarcaciones menores destinadas al servicio de buques, la transportación de carga o de personal y al cabotaje.

Estas embarcaciones se clasificarán en propulsadas y no propulsadas.

4.4.1. Por las embarcaciones propulsadas se pagará un tipo impositivo mensual por caballo de fuerza según la tabla siguiente:

HP	Total	CUP	USD
0 - 90	0,50	0,40	0,10
91 - 150	0,45	0,35	0,10
151 - 350	0,40	0,30	0,10
351 - 500	0,35	0,25	0,10
501 - 1000	0,30	0,20	0,10
1001 - 2000	0,25	0,15	0,10
2001 - 3600	0,20	0,10	0,10
+ 3600	0,15	0,05	0,10

4.4.2. Por las embarcaciones no propulsadas se pagará un tipo impositivo mensual por capacidad de carga expresada en toneladas, según la tabla siguiente:

Capacidad de Carga en Toneladas	Total	CUP	USD
0 - 400 Toneladas	0,50	0,40	0,10
401 - 1000 Toneladas	0,45	0,35	0,10
. + 1000 Toneladas	0,40	0,30	0,10

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Comprobar a las personas naturales que no operan a través de agencias consignatarias y posean embarcaciones basificadas el documento emitido por la Capitanía del Puerto.
2. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
3. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
4. Calcular el Impuesto a pagar según auditoría, determinando la diferencia y aplicando el recargo por mora correspondiente.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.5.4. IMPUESTO POR LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES Y LA FAUNA SILVESTRE

Se entiende como utilización y explotación de los recursos antes mencionados, el aprovechamiento de la madera y productos no madereros, tales como, resinas, cortezas,

semillas, follajes, lianas, bejucos y otros, y la utilización de áreas para la práctica de caza siempre que se realicen con fines económicos, así como el desarrollo de actividades comerciales y recreativas en áreas protegidas.

Base imponible

La constituye, según proceda, la cantidad de metros cúbicos de madera por especies y surtido a talar, las toneladas métricas, kilogramos, millares de puntos, metros lineales o producciones estimadas de productos no madereros y las hectáreas usadas o explotadas.

Tipo impositivo

Se establece por actividad y grupos de especies y surtidos según la tabla siguientes:

IMPUESTO RELACIONADO CON LA ACTIVIDAD FORESTAL					
GRUPO DE ESPECIES	**SURTIDO**				
	ESPECIALES	**GRUESO**	**MEDIANO**	**FINO**	**LEÑAS**
Coníferas	13.00	11.00	8.50	6.50	0.75
Usos especiales	45.50	38.50	29.75	22.75	2.60
Preciosas	26.00	22.00	17.00	13.00	1.50
Duras	27.40	23.10	17.80	13.60	1.60
Semiduras	20.80	17.60	13.60	10.40	1.20
Blandas	14.30	12.10	10.40	7.10	0.80
Extracción de Guano	3.00 pesos /millar de puntos				
Producciones no madereras	2 % del valor de la producción estimada		Aplicables: Oleorresina de pino; follaje; corteza; semillas para exportación y artesanía; naturaleza muerta; bejucos y otros productos del bosque.		

En el caso de las especies existentes en bosques naturales, se aplica además de los valores referidos anteriormente con un incremento del diez por ciento (10 %) del importe resultante de su aplicación.

La práctica de caza se grava con el tipo impositivo establecido para esta actividad, con independencia de que se realice en áreas protegidas, según la tabla siguiente:

IMPUESTO RELACIONADO CON LA PRACTICA DE CAZA Y AREAS PROTEGIDAS		
ACTIVIDAD	**VALOR**	**APLICABLES**
Coto de caza	3.96 pesos / ha anual	Superficie del Coto de caza
Áreas protegidas	2.43 pesos / ha anual	Superficie de área protegida

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Verificar la Guía Forestal o Autorización emitida por el Servicio Forestal del Ministerio de la Agricultura
2. Verificar la Guía General o Autorización emitida por el Servicio Forestal del Ministerio de la Agricultura. (Solo sujetos que no realizan la actividad autorizada de forma permanente)
3. Se comprobará si la declaración jurada presentada por la entidad se corresponde con la ejecución del plan de producción o producción real obtenida.
4. Conciliar con el servicio estatal forestal comprobándose las guías emitida a favor de la entidad, la autorización de tala mensual, las que en su totalidad conforman la guía general y si se remiten a la Oficina municipal de la ONAT.
5. Conciliar con el Servicio Estatal Forestal el plan de producción, las evaluaciones de áreas y las autorizaciones de corte.
6. Se investigará si la entidad (Empresa Estatal Forestal) posee unidades silvícola, si están dentro del mismo municipio o fuera de este y si tributan de forma independiente.
7. Conocer si el servicio forestal ha modificado la Guía General por no haberse ejecutado a cabalidad la autorización contemplada en esta y si se ha procedido hacer los ajustes correspondientes.
8. Investigue las áreas dedicadas al "Coto de Caza y Ecoturismo".
9. Se revisará si el cumplimiento del plan de producción se ha ejecutado a cabalidad, de no proceder se efectuaran los ajustes correspondientes y se actuará de acuerdo a los resultados
10. Se verificará el destino de la producción y se tendrá en cuenta las producciones que no gravan, aquí se tendrá en cuenta que producto a la realización de labores silvícolas

autorizadas las entidades obtienen productos que son comercializados y que en buena medida no son considerados dentro del pago del Impuesto.

11. Se comprobará mediante los registros de ventas y cobro el tipo de moneda en que se ha realizado la producción y se procederá de acuerdo a lo establecido.
12. La ejecución del plan, o sea los volúmenes de producción (tala, raleo, así como la obtención de productos no madereros) se conciliará con el informe estadístico de producción.
13. En el Departamento de Servicio Estatal Forestal solicitamos el "Plan de Producción", las evaluaciones de áreas y la autorización de Corta".
14. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
15. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
16. Calcular el Impuesto a pagar según auditoría, determinando la diferencia.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.5.5. IMPUESTO POR LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES Y LA FAUNA SILVESTRE – ACTIVIDAD MINERA

Sujetos

Las personas naturales y jurídicas debidamente autorizada por el correspondiente Título de la concesión, para el ejercicio de una o varias fases de la actividad minera.

A los efectos legales, se considera Título de concesión minera, las Resoluciones del extinto Ministerio de la Industria Básica y del Ministerio de Energía y Minas y los Decretos del Consejo de Ministro o su Comité Ejecutivo que expresamente autoricen cada concesión.

Los concesionarios que ejecuten una o varias fases de la actividad minera están obligada de acuerdo a lo legalmente establecido a:

- Pagar los cánones por la ejecución de una actividad Minera.
- Pagar el derecho de superficie, por el área que se destine a la construcción de las instalaciones de procesamiento.
- Pagar las regalías por la explotación de Recursos Naturales.

Base Imponible y Tipo Impositivo

La base imponible y el tipo impositivo se establecerán teniendo en cuenta la fase en que se encuentren las labores mineras, y de modo diferenciado según se trate de canon, derecho de superficie o regalía.

Canon

El Artículo 76 de la Ley de Minas, establece que los concesionarios pagarán como canon, determinadas anualidades adelantadas, quedando como base de cálculo para dicho pago, las hectáreas de terreno utilizadas por el titular de la concesión atendiendo a la escala siguiente:

a) dos pesos por hectárea, durante la subfase de prospección;
b) cinco pesos por hectárea durante la subfase de exploración;
c) Diez pesos por hectárea durante la fase de explotación;

Regalía

Cuando las condiciones de la explotación minera y la realización de la producción así lo aconsejen, se establece el cálculo para el pago de las regalías sobre:

a) El valor de venta de la producción.
b) La cotización promedio trimestral que se registre en los mercados mundiales de los productos minerales obtenidos.
c) El valor que expresamente se pacte.

El Estado recibe la regalía por la explotación de los Recursos Naturales en el territorio nacional por cada concesionario, en correspondencia con la escala siguiente lo que establece en la disposición por lo que sea otorgada la concesión.

Regalías aplicables.

- Desde el 1% hasta el 5%

- Desde el 1% hasta el 3%
- Hasta el 1%

Derecho de Superficie

Los concesionarios pagan el estado el precio del derecho de superficie que se establece en el Título de la concesión para el área que se destine a la contribución de las instalaciones de procesamiento, fijándose las condiciones de derecho del mismo.

Así mimos las personas que exploten los suelos agrícolas o forestales con fines mineros, geológico, industriales, constructivo y otros, pagaran el valor resarcimiento por el cambio de uso del suelo a tal efecto se emitirá un certificado expedido por la Dirección Provincial de Suelo del Ministerio de la Agricultura.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Conciliar con la Oficina de Recursos Minero la información concerniente en cuanto a:
    - Los recursos mineros que utiliza o explota la entidad.
    - La autorización a ejecutar actividades mineras.
    - La inscripción en el registro minero.
    - Las áreas de ejecución de la actividad minera.
    - La fase o fases que se encuentra ejecutando.
    - La fecha de inicio de las labores mineras.
    - La Resolución que otorga el Título de concesión minera.
2. En la oficina de suelo se conocerá sobre la notificación del certificado del valor del resarcimiento de los suelos que han sido otorgado al contribuyente.
3. Se revisará en la empresa si los Recursos Mineros explotados se exportan y a través de que banco financiero realizan las operaciones con el exterior.
4. Se revisarán las operaciones bancarias.
5. Se comprobará las hectáreas de terreno utilizadas y la fase o fases en que se encuentra la utilización o explotación de los Recursos Mineros, aplicándose lo expuesto en la Resolución en que se otorga el Título de concesión minera (Canon).
6. En cuanto a la regalía se tomara toda su producción mercantil, según registro mensualmente, aplicándose el cálculo del Impuesto de acuerdo a lo estipulado en el Título de concesión.

7. Igualmente se comprobará si el concesionario ha realizado el pago anual al otorgarle la concesión para las áreas que se destinen a la construcción de las instalaciones de procesamiento y que se fijan en citado Título.
8. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
9. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
10. Calcular el Impuesto a pagar según auditoría, determinando la diferencia.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.5.6. IMPUESTO POR EL DERECHO DE USO DE LAS AGUAS TERRESTRES

La captación se realice directamente, desde obras o medios de conducción y distribución no administrados por terceros, ya sea con fines técnico-productivos o para la prestación de un servicio.

Se entiende como utilización de las aguas terrestres la captada directamente con los medios propios y recursos del usuario.

Sujetos

Las personas naturales y jurídicas, que usen las aguas terrestres, siempre que la capten directamente con sus propios medios y recursos, con fines técnico-productivos o para la prestación de un servicio.

Base Imponible

La constituye según proceda, el volumen de agua autorizado a cada usuario a captar directamente, por la autoridad competente, así como las tasas de recargo por el exceso de consumo de agua

Tipo Impositivo

Se define en la Ley Anual del Presupuesto

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago a la Empresa de Aprovechamiento Hidráulico del territorio. Los que se conciliaran con los aportes realizados en la propia entidad.
2. Relacione los importes pagados por las Empresas de Aprovechamiento Hidráulico la fecha de pago tomándose del modelo CR-09 llevados a la cuenta control que se habilita por tributo o actividad de la Oficina del municipio de la ONAT. Los que se conciliaran con los aportes realizados en la propia entidad.
3. En el caso de las provincias Artemisa, Mayabeque y Ciego de Ávila, comprobar que estas empresas solo aportaron el treinta (30) por ciento al cederle el Presupuesto del Estado el setenta por ciento (70%) de las recaudaciones, correspondiente al año 2014, para cubrir sus gastos de operaciones que incluyen los de gestión, control y cobro de este tributo
4. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
5. Realizar los cálculos para determinar el Impuesto a pagar.
6. Calcule la diferencia entre lo determinado por Auditoría y lo pagado.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.

4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.6. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL PARA EL DESARROLLO LOCAL

Sujetos

Son sujetos de esta Contribución, las empresas, las sociedades mercantiles de capital totalmente cubano y las cooperativas, por sus establecimientos, sin perjuicio del municipio en que estén enclavados

Base Imponible: Está constituida por la totalidad de los ingresos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios, atribuibles a cada establecimiento o a la propia empresa, sociedad o cooperativa cuando genere por sí misma estos ingresos.

Tipo Impositivo: El que se disponga en la Ley Anual del Presupuesto.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Obtener el Estado de Rendimiento Financiero del período a auditar y proceder a realizar su análisis en cuanto a los ingresos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios, atribuible a cada establecimiento o a la propia empresa, sociedad o cooperativa cuando genere por sí misma estos ingresos.
2. Comprobar que se registró como un gasto financiero y se consideró deducible en la determinación del Impuesto sobre Utilidades.
3. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
4. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
5. Calcular la Contribución a pagar según auditoría, determinando la diferencia.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.

3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

10.4.7. TASA POR LA RADICACIÓN DE ANUNCIOS Y PROPAGANDA COMERCIAL

Sujetos

Son sujetos de esta Contribución, las empresas, las sociedades mercantiles de capital totalmente cubano y las cooperativas, por sus establecimientos, sin perjuicio del municipio en que estén enclavados

Base Imponible: Los metros cuadrados (m²) de superficie o fracción del medio portador del anuncio o propaganda comercial.

Cuando el medio portador del anuncio o propaganda comercial sea una pared, un muro o similar, el importe de esta Tasa se calcula sobre la base de los metros cuadrados (m²) de superficie o fracción de estos, que ocupe el anuncio o propaganda comercial.

Si por las características no se puede determinar fehacientemente la superficie, se asume la de la figura geométrica plana que más se le asemeje. Cuando contenga anuncios en más de una cara o lado, se suma la totalidad de la superficie que estos ocupen y al área resultante se le aplica el tipo impositivo previsto.

Para la determinación de la base imponible, se reconoce la siguiente clasificación tipológica del suelo del término municipal establecida por las direcciones municipales de Planificación Física en función de los planes de ordenamiento territorial vigentes:

Zona 1:	Zona Rural.
Zona 2:	Asentamientos rurales y zonas de asentamientos urbanos que no formen parte de las zonas que a continuación se describen.
Zona 3:	Centro urbano de servicios (comerciales, culturales, de recreación, de salud, gastronómicos y otros).
Zona 4:	Zonas de desarrollo turístico.

Zona 5:	Zonas de alto valor arquitectónico, urbanístico, ambiental y paisajístico (incluye los centros históricos).

Tipo Impositivo: Los tipos impositivos de esta Tasa, por metros cuadrados (m²) o fracción de estos y por cada mes autorizado, son los siguientes:

	Pesos
Zona 1:	15.00
Zona 2:	20.00
Zona 3:	30.00
Zona 4:	40.00
Zona 5:	50.00

Por el medio portador del anuncio o propaganda comercial con una medida inferior a un metro cuadrado, se abona solo el cincuenta por ciento (50 %) del tipo impositivo previsto.

Por las vallas publicitarias, se aplica un tipo impositivo de dos pesos (2.00), por cada metro cuadrado o fracción de estos y por cada mes autorizado, con independencia de la zona en que se encuentren ubicadas.

Por los anuncios que identifiquen la sede o el domicilio de las entidades, establecimientos u oficinas, y solo contengan el nombre o la razón social de estos, se tributa por cada mes que corresponda, un tipo impositivo fijo de ocho pesos (8.00) por cada metro cuadrado o fracción de estos, con independencia de la zona en que aquellos se encuentren ubicados.

Cuando la superficie del medio portador del anuncio o propaganda comercial exceda de treinta metros cuadrados (30 m²) o fracción de estos, el importe de esta tasa se calcula de la forma siguiente:

a) hasta treinta metros cuadrados (30 m²), se aplica el tipo impositivo correspondiente a la zona en que se encuentre ubicado el medio portador del anuncio o propaganda comercial; y
b) por cada metro cuadrado o fracción de estos que exceda de los treinta metros cuadrados (30 m²), se aplica un peso (1.00), por cada mes autorizado, independientemente de la zona en que se encuentre ubicado el medio portador del anuncio o propaganda comercial.

PRUEBAS DE CONTROLES.

1. Conciliar con la Dirección de Planificación Física de la provincia o municipio que corresponda de los permisos concedidos para la colocación de los anuncios o propaganda comercial.
2. El sujeto obligado al pago consta de la autorización para la colocación del anuncio o propaganda comercial, expedida por la Dirección de Planificación Física de la provincia o municipio, según corresponda, y cualquier otra autorización que, en atención a las características de la zona en que se pretende la colocación, esté legalmente establecida.
3. Relacione los importes pagados por la Entidad la fecha de pago tomándose del modelo CR-09.
4. Se revisará el cumplimiento de los términos de pagos y si ha procedido a aplicarse recargos y sanciones por pagos fuera de fecha
5. Calcular la tasa a pagar según auditoría, determinando la diferencia.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

1. Verificar que están habilitadas las cuentas y subcuentas relacionadas con las cuentas.
2. Comprobar los saldos con los reflejados en el Estado de Rendimiento Financiero, así como la emisión del mismo.
3. Analizar en caso de existir diferencias, las causas de las mismas y su impacto en la razonabilidad de la información financiera. Determinar desde cuando no cuadran estos saldos.
4. Comprobar que se registran los impuestos que se encuentran cuyas obligaciones de pago se registran.
5. Verificar que los débitos registrados se corresponden con las operaciones efectuadas según los conceptos, documentos primarios e importes.

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 10.1 al 10.4.**

TEMA XI CIERRE DE AUDITORÍA

11.1. REVISIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES, COMPROMISOS Y LITIGIOS PENDIENTES.

Adaptado de AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL 11ª. EDICIÓN. ALVIN. A.ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY. Página 747

Un **pasivo contingente** es una posible obligación futura ante una entidad externa por un importe desconocido que resulta de las actividades ya que se han desarrollado.

Se requieren tres condiciones para que exista un pasivo contingente:

1) la existencia de un pago futuro potencial a una entidad externa o el daño a algún otro activo que podría resultar de una condición existente;
2) incertidumbre acerca del monto del pago o daño futuro; y
3) algún evento o eventos futuros que resolverán el resultado.

Un ejemplo que reúne estas tres condiciones sería una demanda legal que ya inició pero que aún no se resuelve.

La incertidumbre del pago futuro puede variar de extremadamente probable a sumamente improbable.

PROBABILIDAD DE OCURRENCIA Y TRATAMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS (RESUMEN DE LOS REQUISITOS)	
Probabilidad de la ocurrencia del evento	**Tratamiento en los estados financieros**
Remota (oportunidad baja)	La no revelación es necesaria
Razonablemente posible (más que remota, pero menos que probable)	La revelación de la nota al pie es necesaria
Probable (tendente a ocurrir)	• Si el monto puede ser estimado razonablemente; se ajustarán las cuentas de los estados financieros. • Si el monto no puede ser calculado razonablemente; la revelación de la nota será necesaria.

Cuando se efectúa la revelación apropiada de una contingencia material en los estados financieros por medio de una nota al pie, ésta debe describir la naturaleza de la contingencia

hasta el grado en que se le conoce y la opinión de los asesores legales o de la administración en lo referente al resultado esperado.

Hay ciertos pasivos contingentes que causan considerable preocupación al auditor:

- Litigio pendiente por infracción de patente, responsabilidad del producto u otras acciones.
- Controversias con respecto a tributos.
- Garantías del producto.
- Documentos por cobrar descontados.
- Garantías por obligaciones de terceros.
- Saldos sin utilizar de cartas de crédito pendientes.

Los estándares de auditoría son muy claros en cuanto a que es la administración, no el auditor, el responsable de identificar y decidir acerca del tratamiento contable adecuado para los pasivos contingentes.

Es poco práctico para los auditores en la mayoría de las auditorías descubrir contingencias sin la cooperación de la administración.

El objetivo de los auditores al verificar los pasivos contingentes es evaluar el tratamiento contable de los pasivos contingentes conocidos e identificar, en la medida de lo posible, cualesquiera contingencias que aún no sean identificadas por la administración.

Estrechamente vinculados con los pasivos contingentes están los **compromisos** los cuales pueden consistir en la compra de materias primas o el alquiler de instalaciones a determinado precio, contratos para vender mercancía a un precio fijo, planes de gratificaciones, planes de reparto de utilidades y pensiones, acuerdos de regalías y partidas similares. En un compromiso, la característica más importante es el *acuerdo de comprometer a la empresa a una serie de condiciones fijas* en el futuro, sin considerar lo que suceda con las utilidades o a la economía como un todo. En una economía libre, es de suponer que la entidad acceda a establecer compromisos para mejorar sus propios intereses, pero puede resultar que éstos sean más o menos ventajosos de lo que se anticipó en un principio. Por lo común, los compromisos se describen juntos en una nota al pie separada o se combinan en una nota al pie relacionada con las contingencias.

Muchas de estas obligaciones potenciales se verifican comúnmente como parte integral de diversos segmentos del contrato, y no como una actividad separada cercana al final de la auditoría.

EJEMPLOS:

Los saldos sin utilizar en las cartas de crédito pendientes se comprueban como parte de la confirmación de saldos y préstamos bancarios.

Prueba de Control – 17 Efectivo en Banco

"Solicitar al banco los Estados de Cuenta del movimiento de los saldos de las distintas cuentas bancarias de la entidad, seleccionando los períodos de acuerdo al movimiento, verificando los importes y conceptos de los mismos con los que se encuentran en poder de la entidad, para confirmar su veracidad."

Asimismo, las controversias por tributos se pueden examinar como parte del análisis de los tributos.

Pruebas de control – 8 Pagos (relacionados con Nóminas)

"Verificar que las **transacciones** relacionadas con las cuentas de Obligaciones con el Presupuesto o del órgano u organismo son reales y están amparadas en los documentos correspondientes; a saber:

a. obligaciones por impuestos, tasas y contribuciones,
b. importes pendientes de aportar por concepto de documentación preparatoria de inversiones materiales;
c. importes pendientes de transferir directamente a los órganos u organismos a los que se subordina la entidad, de acuerdo a las regulaciones financieras vigentes; y
d. otros aportes previstos en la legislación financiera vigente"

Aunque las contingencias se verifiquen de forma separada, es común desarrollar las pruebas con bastante anticipación antes de los últimos días de la terminación de la auditoría, a fin detener la seguridad de que se han verificado correctamente. Las pruebas de pasivos contingentes cercanas al final del contrato de la auditoría son más una revisión que una búsqueda inicial.

Los procedimientos de auditoría adecuados para la comprobación de las contingencias están menos definidos que aquéllos que ya se analizaron en otras áreas de auditoría, porque el objetivo primordial en la etapa inicial de las pruebas es determinar la *existencia* de contingencias.

Si el auditor concluye que existen pasivos contingentes, se debe evaluar la importancia del pasivo potencial y la naturaleza de la revelación necesaria en los estados financieros. El pasivo potencial es, en algunos casos, lo bastante bien conocido como para que incluírsele en los estados financieros como pasivo real. En otros casos, la revelación puede ser innecesaria si la contingencia es sumamente remota o inmaterial. Con frecuencia, se obtiene una evaluación separada del pasivo potencial hecha por sus propios asesores legales, en lugar de confiar en la administración o sus abogados.

Por lo general, la búsqueda de compromisos desconocidos se efectúa como parte de cada área auditada.

EJEMPLO

Al verificar las operaciones de venta, el auditor debe estar alerta para identificar los compromisos de venta.

En forma similar, se pueden identificar los compromisos para la compra de materias primas o equipo como parte de la auditoría de cada una de estas cuentas.

El auditor también debe estar alerta ante la posibilidad de detectar compromisos al estar leyendo los contratos y los archivos de correspondencia.

El auditor confía en la experiencia y conocimiento del asesor legal de los asuntos legales del cliente a fin de proporcionar una opinión profesional relacionada con los resultados que se esperan del litigio y el monto probable del pasivo, incluyendo los costos del juicio. También es probable que el asesor legal sepa de los litigios pendientes y demandas que la administración haya realizado.

PRUEBAS DE CONTROLES.

La lista no incluye todas las posibilidades, y cada procedimiento no necesariamente se debe desarrollar en cada auditoría.

1. Investigar con la administración (por escrito utilizando el Acta de Declaración) la posibilidad de contingencias no registradas. (En estas indagaciones el auditor debe ser específico para describir las diferentes clases de contingencias que pueden requerir revelación. Por lo regular, las preguntas a la administración no son útiles para descubrir la falla intencional en la revelación de contingencias existentes, pero si la administración ha pasado por alto cierto tipo de contingencias o no comprende de forma plena los requisitos de contabilidad para su revelación, la investigación puede ser fructífera.)

2. Solicitar a la Dirección de la entidad auditada una certificación que está consciente de que no existen pasivos contingentes no revelados.
3. Revisar las actas del consejo de dirección y de la junta general de accionistas (según corresponda) en busca de indicios de litigios u otras contingencias.
4. Analizar los gastos legales correspondientes al periodo auditado, y revisar las facturas y estados de cuentas de los asesores legales en busca de indicios de pasivos contingentes, y en especial de litigios y evaluaciones fiscales pendientes.
5. Solicitar una certificación en la Asesoría Jurídica de la entidad que avale la legitimidad de las operaciones revisadas de cobros y pagos en referencia a litigios y reclamaciones pendiente. (Profundizar los elementos obtenidos en los ciclos de cobros y pagos).

   La certificación debe incluir los siguientes elementos:

   a. Litigios pendientes amenazantes y demandas firmes y no firmes o evaluaciones en las que el abogado se ha visto involucrado en un grado importante confirmando que la lista está completa.
   b. Información o comentarios acerca de la situación de cada cuestión listada. La información deseada incluye la acción legal que el cliente piensa tomar, la probabilidad de un resultado desfavorable, o un cálculo del importe o alcance de la pérdida potencial.
   c. Si la asesoría jurídica informa, sobre un asunto legal que exija su revelación en los estados financieros y que le responda directamente al auditor. Si la asesoría jurídica decide limitar la respuesta, las razones para hacerlo también deberán incluirse.
6. Revisar la documentación de auditoría para detectar cualquier información que indique una contingencia potencial.
7. Examinar las cartas de crédito pendientes a la fecha de balance y obtener una confirmación de los saldos usados y no usados.

11.2. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

11.2.1. NCA 850 HECHOS POSTERIORES A LA FECHA DEL BALANCE.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 850 HECHOS POSTERIORES A LA FECHA DEL BALANCE.

El propósito de esta norma es brindar conocimientos sobre la responsabilidad del auditor, con respecto a los hechos posteriores a la fecha del balance.

Para el cumplimiento de esta norma es imprescindible remitirse a las Normas Cubanas de Información Financiera vigentes.

Hechos que ocurren hasta la fecha de emisión del dictamen del auditor

El auditor debe desarrollar procedimientos orientados a obtener evidencia suficiente, competente y relevante de auditoría de que todos los acontecimientos que puedan requerir ajuste o revelación en los Estados Financieros, han sido identificados.

Se debe tener presente que el término de hechos posteriores, se utiliza para referirse tanto a los hechos que ocurren entre el final del periodo y la fecha del dictamen del auditor, así como los hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor.

Los procedimientos para identificar hechos que puedan requerir ajuste, o revelación en los Estados Financieros se deben realizar tan próximos como sea factible de la fecha del dictamen del auditor y normalmente incluyen lo siguiente:

a) Revisar procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que se identifican los hechos posteriores.
b) Leer actas o minutas de las juntas de accionistas o del consejo de dirección, que se sostuvieron después de la fecha de los Estados Financieros.
c) Leer los Estados Financieros más recientes del sujeto a auditar que estén disponibles y según se considere necesario, los presupuestos, flujo de efectivo y otros informes relacionados.
d) Indagar o ampliar investigaciones previas verbales o por escrito, con los asesores jurídicos del sujeto a auditar, respecto a litigios o reclamaciones.
e) Investigar con la administración si ha ocurrido algún hecho posterior que pudiera afectar los Estados Financieros y que obligan a la entidad a ajustar los importes reconocidos, o bien a reconocer partidas no reconocidas con anterioridad.
f) Averiguar con la administración si ha ocurrido algún hecho posterior a la fecha del balance que no implica ajuste, pero por su importancia debe revelarse la naturaleza del evento y la estimación de sus efectos financieros, ya que de no hacerse puede afectar a los usuarios de los Estados Financieros para realizar las evaluaciones pertinentes y tomar decisiones económicas.

11.2.2. NIA 560 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s) 2011

NIA 560 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE.

Hechos posteriores al cierre

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:
   (a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y
   (b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
   (a) Fecha de los estados financieros: fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.
   (b) Fecha de aprobación de los estados financieros: fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos.
   (c) Fecha del informe de auditoría: fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700.
   (d) Fecha de publicación de los estados financieros: fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros.
   (e) Hechos posteriores al cierre: hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

   A1. Si los estados financieros auditados, con posterioridad a su publicación, se incluyen en otros documentos, puede que el auditor tenga responsabilidades adicionales con respecto a los hechos posteriores al cierre que tal vez, necesite considerar, tales como los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de

valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores. Por ejemplo, puede requerirse que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del documento final de oferta.

Fecha de aprobación de los estados financieros

A2. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad) que tienen la responsabilidad de concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y especifican el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y de gobierno. En algunas jurisdicciones se exige la aprobación final de los estados financieros por parte de los accionistas. En ellas, la aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Fecha del informe de auditoría

A3. La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros. Por consiguiente, la fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros. (…). Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado 5(c), y la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

Fecha de publicación de los estados financieros

A4. La fecha en la que se publican los estados financieros depende, generalmente, del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en que se presentan ante una autoridad reguladora. Dado que unos estados financieros auditados no pueden publicarse sin el informe de auditoría, la fecha de publicación de los estados financieros auditados no sólo debe coincidir con la fecha del informe de auditoría o ser posterior a ella, sino que también debe coincidir con la fecha en la que se entrega el informe de auditoría a la entidad o ser posterior a ella

Requerimientos

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

6. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias.

7. El auditor aplicará los procedimientos que el apartado 6 requiere de modo que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría, que incluirán lo siguiente:

   (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.

   (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros.

   (c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las

cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles.

(d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.

8. Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de conformidad con la NIA 580, de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

A6. En función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 6 pueden comprender procedimientos, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que incluyan la revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones efectuadas entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Los procedimientos de auditoría requeridos por los apartados 6 y 7 son adicionales a los procedimientos que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, proporcionen evidencia sobre hechos posteriores al cierre (por ejemplo, para obtener evidencia de auditoría sobre saldos contables a la fecha de los estados financieros, tales como procedimientos de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores de cuentas a cobrar).

A7. El apartado 7 establece determinados procedimientos de auditoría en este contexto que el auditor debe aplicar de acuerdo con el apartado 6. Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden, sin embargo, depender de la información disponible y, en concreto, del grado de preparación de los registros contables desde la fecha de los estados financieros. Cuando los registros contables no estén actualizados, y por consiguiente, no se hayan preparado estados

financieros intermedios (ya sea con fines internos o externos), o no se hayan preparado actas de las reuniones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, los procedimientos de auditoría aplicables pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. El apartado A8 ofrece ejemplos de algunas cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta en el curso de estas indagaciones.

A8. Además de los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 7, el auditor puede considerar necesario y adecuado:

- leer los últimos presupuestos disponibles de la entidad, los pronósticos de flujos de efectivo y otros informes relacionados de la dirección, referidos a periodos posteriores a la fecha de los estados financieros;
- indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones; o
- examinar si pueden ser necesarias manifestaciones escritas sobre determinados hechos posteriores al cierre para respaldar otra evidencia de auditoría y, de ese modo, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Indagación

A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
- Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
- Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
- Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.

- Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

PRUEBAS DE CONTROLES.

Los procedimientos de auditoría para la revisión de eventos posteriores pueden dividirse convenientemente en dos categorías: procedimientos que se integran normalmente como parte de la verificación de los saldos de cuentas a fin de año, y aquellos procedimientos desarrollados específicamente con el propósito de descubrir eventos u operaciones que deben reconocerse como eventos posteriores.

La primera categoría incluye pruebas de corte y evaluación efectuadas como parte de los procedimientos sustantivos que han sido analizados y estudiados en temas anteriores, de los cuales se muestran algunos a continuación:

EFECTIVO EN BANCO Y EN OTRAS INSTITUCIONES

1. Con relación a las conciliaciones bancarias compruebe que:
   a) Los depósitos en efectivos y cheques en tránsito de la última conciliación fueron considerados en cuenta en los estados de cuentas bancarios posteriores.
   b) Las partidas reflejadas en los estados de cuenta y no en los registros contables fueron registradas posteriormente.

INVERSIONES FINANCIERAS (TEMPORALES Y/O PERMANENTES)

1. Comparar el valor de mercado de las inversiones financieras del período posterior con el costo registrado, como prueba de costo mínimo o valuación en el mercado.

COBROS

1. Comprobar la factibilidad de cobranza de las cuentas por cobrar, cuentas por cobrar diversas, así como la disminución de los cobros anticipados al revisar las entradas de efectivo y los servicios y productos vendidos anticipadamente del período posterior.

PAGOS

1. Comprobar la factibilidad de cobranza de las cuentas por pagar, cuentas por pagar diversas, así como la disminución de los pagos anticipados al revisar las salidas de efectivo y los servicios y productos comprados anticipadamente del período posterior.

INVENTARIOS

1. Comparar el precio de compra de inventario del período posterior con el costo registrado, como prueba de costo mínimo o valuación en el mercado.

La segunda categoría de pruebas se desarrolla específicamente para obtener información e incorporarla a los saldos de cuenta o notas al pie en las cuentas del año en curso. Estas pruebas incluyen las siguientes:

1. Revisar procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que se identifican los hechos posteriores.
2. Leer actas o minutas de las juntas de accionistas o del consejo de dirección, que se sostuvieron después de la fecha de los Estados Financieros.
3. Leer los Estados Financieros más recientes del sujeto a auditar que estén disponibles y según se considere necesario, los presupuestos, flujo de efectivo y otros informes relacionados con énfasis en:
   - ✓ Los cambios en el negocio relacionados con los resultados que corresponden al mismo periodo en el año que se está auditando,
   - ✓ Los cambios registrados después del fin del año.
   - ✓ La base de preparación de los estados financieros del periodo actual,
4. Indagar o ampliar investigaciones previas verbales o por escrito, con los asesores jurídicos del sujeto a auditar, respecto a litigios o reclamaciones.

5. Investigar con la administración si ha ocurrido algún hecho posterior que pudiera afectar los Estados Financieros y que obligan a la entidad a ajustar los importes reconocidos, o bien a reconocer partidas no reconocidas con anterioridad.
6. Averiguar con la administración si ha ocurrido algún hecho posterior a la fecha del balance que no implica ajuste, pero por su importancia debe revelarse la naturaleza del evento y la estimación de sus efectos financieros, ya que de no hacerse puede afectar a los usuarios de los Estados Financieros para realizar las evaluaciones pertinentes y tomar decisiones económicas.

11.3. ACUMULACIÓN DE EVIDENCIA FINAL

Adaptado de AUDITORÍA. UN ENFOQUE INTEGRAL 11ª. EDICIÓN. ALVIN. A.ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY. Página 747

El auditor tiene varias responsabilidades al término de la auditoría que aplican a todos los ciclos, además de revisar los eventos posteriores. La acumulación final de la evidencia que se analiza en esta sección está compuesta por cinco:

1) desarrollo de procedimientos analíticos finales,
2) evaluación del supuesto de negocio en marcha,

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 851 EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.

Criterios del auditor en el dictamen o informe de la auditoría

El auditor debe determinar si, a su juicio, existe una incertidumbre de importancia relativa relacionada a sucesos o condiciones que por sí solos o en agregado, puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento**.**

Si se hace revelación suficiente en los Estados Financieros del suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento, el auditor debe expresar su opinión, pero modificar el informe y dictamen añadiendo un párrafo de énfasis del asunto que haga resaltar la existencia de una incertidumbre de importancia relativa relacionada al suceso o condición y que atraiga la atención.

Si no se hace revelación adecuada en los Estados Financieros, el auditor debe expresar una opinión con salvedad o adversa, según sea apropiado. El informe y dictamen debe incluir referencia específica al hecho de que hay una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Si a juicio del auditor, la entidad no tiene la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento, debe expresar una opinión adversa si los Estados Financieros han sido preparados sobre una base de empresa en funcionamiento.

3) obtener la carta de representación de la administración,
4) considerarla información que acompaña a los estados financieros y
5) lectura de otra información en los informes anuales.

Cada uno de éstos se realiza en las etapas tardías de la auditoría.

Los procedimientos analíticos efectuados durante la terminación de la auditoría son útiles como revisión final para detectar errores o problemas financieros considerables, y para ayudar al auditor a echar un último vistazo a los estados financieros.

El conocimiento del negocio del cliente, combinado con procedimientos analíticos efectivos, ayuda a identificar puntos que posiblemente se hayan pasado por alto en una auditoría.

Cuando se realizan los procedimientos analíticos durante la etapa final de revisión, por lo general, el auditor lee los estados financieros, incluyendo las notas y considera

1) la idoneidad de la evidencia reunida acerca de los saldos de cuentas o relaciones inusuales o inesperadas identificadas durante la planeación o en el curso de la realización de la auditoría, y
2) saldos de cuenta inusuales o inesperados y relaciones que no fueron identificadas con anterioridad.

Los resultados de los procedimientos analíticos finales pueden indicar que es necesaria evidencia adicional.

Los procedimientos analíticos son uno de los tipos más importantes para evaluar un negocio en marcha. Las pláticas con la administración y una revisión de los planes futuros son consideraciones importantes en la evaluación de los procedimientos analíticos. El conocimiento del negocio del cliente obtenido a través de la auditoría es una información importante que se utiliza para evaluar la factibilidad de un fracaso financiero en transcurso del año siguiente un desacuerdo o un juicio entre el auditor y el auditado.

Dado que una certificación es más formal que la comunicación oral, también ayuda a minimizar malentendidos entre la administración y el auditor.

La carta no debe estar fechada antes del dictamen de auditoría, para asegurarse de que no hay declaraciones relacionadas con la revisión de eventos posteriores. La carta implica que el cliente la ha originado. Una negación del auditado para preparar y firmar la carta exigiría una opinión con salvedades o negación de la opinión.

La creencia de la administración de que los estados financieros se presentan de forma objetiva conforme a las normas de información financiera aplicables.

Integridad de la información

- Disponibilidad de todos los registros financieros y datos relacionados.
- Integridad y disponibilidad de todas las minutas de reuniones de accionistas, directores y comités asesores.
- Ausencia de operaciones no registradas.

Reconocimiento, valuación y revelación

- La creencia de la administración de que los efectos de cualquier error no registrado en los estados financieros son inmateriales para los estados financieros.
- Información que concierne a fraudes que implican a
  1) la administración,
  2) empleados que tienen una importante función en el control interno, u
  3) otros donde el fraude pudiera tener un efecto material sobre los estados financieros.
- Información que respecta a operaciones con partes relacionadas y cantidades por cobrar o a pagar a partes relacionadas.
- Demandas no firmes o evaluaciones que el abogado de la entidad ha advertido son probables de ser ejecutados y deben ser revelados conforme con las Normas Cubanas de Información Financiera.
- Conformidad con los aspectos de los acuerdos contractuales que pudieran afectar los estados financieros.

Eventos posteriores

- Extinción de algún cliente principal con una cuenta por cobrar vencida a la fecha del balance.
- Fusión o adquisición después de la fecha del balance.

Control interno

- Conocimiento de la administración de sus responsabilidades para establecer y mantener un control interno efectivo sobre los informes financieros.
- Conclusión de la administración acerca de la efectividad del control interno sobre los informes financieros hasta el final del periodo fiscal.
- Revelación al auditor de todas las deficiencias en el diseño o en la operación del control interno sobre los informes financieros identificados como parte de la evaluación de la administración, incluyendo una revelación separada de las deficiencias o debilidades materiales.
- Conocimiento de la administración de cualquier fraude material u sospecha de fraude que involucre
    1) a la alta administración,
    2) o a otros empleados que tienen una función significativa en el control interno, o
    3) otros donde el fraude puede tener efecto material sobre los estados financieros.

En algunas auditorías, el auditor puede encontrar evidencia diferente que contradice las declaraciones en la certificación. En tales casos, el auditor deberá investigar las circunstancias y considerar si las declaraciones en la carta son confiables.

11.4. EVALUACIÓN DE RESULTADOS

Después de aplicar todos los procedimientos de auditoría en cada área auditada, incluyendo la revisión de contingencias, eventos posteriores y acumulación final de la evidencia, el auditor integra los resultados en *una conclusión global*. En última instancia, el auditor decide si se ha acumulado suficiente evidencia de auditoría para llegar a la conclusión de que los estados financieros están formulados de acuerdo con las normas de información financiera aplicables, aplicados de manera uniforme en relación con los del año anterior. De igual forma, los auditores de compañías públicas también llegan a una conclusión global sobre la efectividad del control interno sobre los informes financieros.

La evaluación de la suficiencia de la evidencia es una revisión que el auditor hace de toda la auditoría para determinar si se han probado de forma adecuada todos los aspectos importantes, tomando en cuenta todas las circunstancias del compromiso. Un paso principal en este proceso es la revisión de todo el programa de auditoría para cerciorarse de que todas las etapas se han terminado y documentado con precisión, y que se han satisfecho todos los objetivos de la auditoría. Esta revisión incluye decidir si el programa de auditoría es adecuado, tomando en cuenta áreas problemáticas identificadas a medida que la auditoría transcurría.

11.5. DICTAMEN DE AUDITORES Y COMUNICACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 330 COMUNICACIÓN A LOS DIRECTIVOS DE ASUNTOS IMPORTANTES EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.

El propósito de esta norma es establecer el deber del auditor de comunicar a los directivos, de asuntos importantes en el proceso de auditoría.

Es válida la aplicación de esta norma para las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente, sólo en los incisos j) y k).

Comunicación a los directivos de asuntos importantes en el proceso de auditoría:

Para el cumplimiento de esta norma el auditor debe identificar:

a) Las personas responsabilizadas con los asuntos que se requieren comunicar, por lo general son aquellas que tienen el encargo de que la entidad logre sus objetivos y en ellas se confían la supervisión, el control y la dirección de esta. Se determina tomando en cuenta la estructura de mando de la entidad.
b) Los asuntos relevantes que surgen durante el proceso de la auditoría, que deben ser comunicados a los auditados según la responsabilidad que tienen asignadas dichas personas.

Es importante garantizar el cumplimiento del proceso de información y comunicación, con las organizaciones políticas, de masas, y otras que por su interés se requiera ser convocadas, el colectivo de trabajadores de las entidades objeto de auditoría, y para tales fines se dispone lo siguiente:

a) El jefe de grupo con la carta de presentación, comunica al máximo nivel de dirección del sujeto a auditar, a los directivos de las organizaciones políticas de masas, otras que por

su interés se requieran, y al colectivo laboral, los objetivos, el alcance del trabajo a desarrollar, y solicita apoyo para desempeñar sus funciones, excepto cuando la auditoría se ejecute expresamente para comprobar la comisión de presuntos hechos delictivos, de corrupción o de otra naturaleza que lo justifique.

b) En la ejecución de la auditoría, el auditor atiende y canaliza cualquier inquietud o información que le brinden los trabajadores y las organizaciones políticas y de masas.
c) Cuando se detecte un presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa, se notifica los resultados parciales a la administración en los casos que se requiera, previa autorización del jefe de la unidad organizativa de auditoría, sin que afecten su continuidad.
d) Efectuar reuniones con los jefes de las áreas, con la participación de directivos de las organizaciones políticas, de masas y los trabajadores, para informar los resultados parciales de la auditoría, donde se señalan las violaciones y deficiencias detectadas, causas y condiciones que inciden en ello y sus responsables.
e) Informar el resultado final de la auditoría a los miembros del Consejo de Dirección, así como al jefe inmediato del nivel superior o a quien él designe, si la responsabilidad afecta a los directivos principales o al jefe máximo del sujeto auditado.
f) Notificar el resultado final de la auditoría, mediante informe que presenta el jefe de grupo correspondiente, al máximo nivel de dirección del sujeto auditado, dentro del término de hasta diez días (10) siguientes a la reunión de información del resultado final de la auditoría al Consejo de Dirección, así como dejar evidencia documental de la notificación de su entrega con la fecha, nombres, apellidos y firma de quien recibe.
g) Interesar a la administración y al sindicato de la entidad donde se realiza la auditoría, su participación y la de los trabajadores en la reunión final para dar a conocer las conclusiones, recomendaciones y declaración de responsabilidad administrativa, en el término de hasta diez días (10) siguientes a la entrega del informe final y se elabora acta en la que se consignan los participantes por la administración, las organizaciones políticas, de masas y cantidad de trabajadores.
h) En las auditorías que sean realizadas por: La Contraloría General de la República, los organismos de la Administración del Estado autorizados a practicar la auditoría externa, así como las que realizan las Unidades Centrales de Auditoría Interna y las Unidades de Auditoría Interna, el jefe de la unidad organizativa de auditoría garantiza que se

entregue carta con las conclusiones de la auditoría al Primer Secretario del Partido y al Presidente del Consejo de la Administración del territorio donde se encuentre ubicada el sujeto auditado, adjuntando una copia de la declaración de responsabilidad administrativa, en los casos que corresponda.

i) Los auditores están exentos de brindar las informaciones que refieren los incisos d), e), f) y g), excepcionalmente, cuando las mismas puedan afectar los resultados de la auditoría, siempre con la aprobación expresa del jefe de la unidad organizativa de auditoría, según proceda.
j) Notificar los resultados parciales y final por escrito mediante acta firmada por las partes.
k) Para las auditorías que realizan las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente, deben analizar los resultados de la auditoría con el Consejo de Dirección, e informan a los trabajadores de estos.

Para las auditorías que se realicen a entidades con intereses en el exterior deben:

a) Informar al Embajador o Jefe de Misión del Estado Cubano y a los representantes de las entidades cubanas, en el exterior, dentro de las primeras 24 horas de llegada de los auditores, los objetivos y el alcance del trabajo a realizar.
b) Si en el transcurso de la auditoría se detectaran hallazgos que evidencien descontrol administrativo o hagan suponer presuntos hechos delictivos, debe informarse con la mayor brevedad al Embajador o Jefe de Misión del Estado Cubano o al funcionario designado por este.
c) El jefe de la auditoría debe informar a todos los trabajadores de la entidad auditada, el resultado del trabajo, así como a la dirección de la organización partidista, tal como está establecido para las auditorías en el territorio nacional.

Al concluir el trabajo, el jefe de la auditoría coordina una reunión de información de los resultados con el Embajador o Jefe de Misión del Estado Cubano, los miembros del equipo de dirección vinculados a las áreas comerciales, políticas y otras que considere necesarias del sujeto auditado, según el caso, dando a conocer las deficiencias, además de exponer las causas y condiciones que las originaron y cuando corresponda se precisa el Acta de Responsabilidad Administrativa. La evidencia escrita de esta reunión debe plasmarse en el Acta de notificación de los resultados parciales y final de la auditoría.

RESOLUCIÓN No. 340/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA "NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA". NCA 1500 DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE, SUS MODIFICACIONES Y ESPECIFICACIONES EN AUDITORÍAS CON PROPÓSITO ESPECIAL.

El propósito de esta normas es establecer pautas sobre la forma y contenido del dictamen que emiten los auditores que laboran en las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente, relativo a los Estados Financieros del sujeto a auditar que contrate sus servicios.

Dictamen

El Dictamen constituye la opinión de los auditores sobre la razonabilidad de los Estados Financieros que se han sometido a su consideración para ser objeto de revisión, comprobación y análisis. La opinión se fundamenta en los resultados de la auditoría expresados en el informe gerencial, con las aclaraciones y precisiones reflejadas en las notas a los Estados Financieros.

El dictamen se estructura en:

a) Titulo: Dictamen de Auditores.

b) Destinatario: (Nombre(s) y apellidos del máximo nivel de dirección de la entidad, Junta General de Accionistas o Consejo de Dirección).

c) Autorización que faculta a la sociedad civil de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente para brindar los servicios de auditoría, incluyendo los dictámenes técnicos de la revisión de los Estados Financieros.

d) Nombre del Órgano que le otorgó la autorización, número de la resolución, mes y año en que se emitió la misma.

La estructura del Dictamen puede quedar redactada de la siguiente forma:

Estados Financieros

Hemos examinado los Estados Financieros que comprenden el estado de situación del 31 de diciembre del año __, así como los estados de resultados, de flujo de efectivo, de movimiento de las utilidades retenidas, el de movimiento de capital y otros en correspondencia con el tipo de estado que elabore la empresa que se esté dictaminando, por el ejercicio anual terminado en dicha fecha, así como, un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

Se debe expresar la responsabilidad de las administraciones sobre los Estados Financieros de la forma siguiente:

Responsabilidad de las administraciones sobre los Estados Financieros

Las administraciones son responsables de la preparación y presentación razonable de los Estados Financieros de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF). Esta responsabilidad incluye el diseño, la implementación y el mantenimiento de los controles internos relevantes para la preparación y presentación razonable de los Estados Financieros de manera tal que estén exentos de errores significativos, ya sea por fraude o error, la elección y aplicación de políticas contables adecuadas, y la realización de estimaciones contables razonables de acuerdo a las circunstancias.

En el dictamen se debe expresar la responsabilidad de los auditores sobre la opinión que emiten de los Estados Financieros quedando como sigue:

Responsabilidad de los auditores

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los Estados Financieros objeto de análisis.

Hemos realizado nuestro examen de acuerdo con las Normas Cubanas de Auditoría que requieren el cumplimiento de requisitos éticos, la planificación y ejecución de procedimientos adecuados para obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros se hallan exentos de errores significativos. Una auditoría consiste en la ejecución de procedimientos para obtener evidencia sobre las cifras y desgloses incluidos en los Estados Financieros. Los procedimientos elegidos dependen del criterio del auditor e incluyen una evaluación del riesgo de que los Estados Financieros presenten errores significativos, ya sea por fraude o error.

En dicha evaluación, el auditor considera los controles internos relevantes para la preparación y presentación razonable de los Estados Financieros, a fin de diseñar los procedimientos de auditoría quesean adecuados de acuerdo a las circunstancias, pero no con el objetivo de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, los que son evaluados en el Informe gerencial. Una auditoría financiera también incluye la evaluación de la razonabilidad de las políticas contables utilizadas y de las estimaciones contables efectuadas por las administraciones de la entidad, así como de la presentación de los Estados Financieros tomados en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para sustentar nuestra opinión.

El párrafo de opinión se debe redactar si presenta o no salvedades, según corresponda:

Salvedades

En nuestra opinión, los Estados Financieros adjuntos expresan (razonablemente con algunas Salvedades, no expresan Razonablemente y la Abstención de Opinión) en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de __, así como el resultado de sus operaciones y flujos de efectivo por el ejercicio anual terminado en ambas fechas, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera.

De no existir Salvedades.

En nuestra opinión, los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de __, así como el resultado de sus operaciones y flujos de efectivo por el ejercicio anual terminado en ambas fechas, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera.

En el párrafo de énfasis, se hace referencia de algún aspecto significativo.

Fecha del dictamen: El auditor debe reflejar en el dictamen el día de terminación de la auditoría.

Firma del dictamen: Firma de la persona o socio responsabilizado con la dirección del trabajo de la auditoría, para emitir dictámenes de la revisión de los Estados Financieros.

RESOLUCIÓN No. 36/2012 DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. METODOLOGÍA PARA LA CALIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LAS AUDITORÍAS.

GENERALIDADES

ARTÍCULO 1: La "Metodología para la Evaluación y Calificación de las Auditorías", tiene como objetivo, establecer de manera uniforme las regulaciones básicas a cumplir en la valoración cuantitativa y cualitativa de los resultados obtenidos en las auditorías que se realizan por el Sistema Nacional de Auditoría, con excepción de los auditores internos que no pertenecen a las Unidades Centrales de Auditoría Interna o Unidades de Auditoría Interna, los que quedan exentos de calificar las auditorías que ejecutan en su propia entidad u organización económica.

ARTÍCULO 2: Los criterios de aplicación de la presente metodología, a considerar por el auditor actuante, son los siguientes:

1. Analizar la calificación propuesta por el jefe de grupo y los auditores actuantes con el supervisor y el jefe de la unidad de auditoría que ejecuta la acción de control, de lo que debe quedar constancia escrita que permita su verificación, la que se archiva en el expediente de la auditoría. Tomando en consideración, para otorgar la evaluación y calificación de las auditorías, lo siguiente:
    a. Para las auditorías Financiera o de Estados Financieros y de Cumplimiento, se emiten tanto la calificación del control interno como la correspondiente a la auditoría que se realiza, siempre en correspondencia con los objetivos de la misma.
2. Como elementos para otorgar la calificación a la entidad auditada deben considerarse:
    a. Los resultados obtenidos en el control y administración de los recursos financieros, materiales y humanos vinculados con su actividad principal y las de apoyo, en correspondencia con el sistema de control interno implementado.
    b. El estado de la contratación económica y el cumplimiento de la legislación vigente.
    c. Si se encuentran creadas las condiciones para la comisión de presuntos hechos delictivos y presuntos hechos de corrupción administrativa, o se compruebe su existencia, definiendo en todos los casos las causas y condiciones que generaron estos hechos.
    d. El control administrativo, cuyo estado pueda generar daño económico significativo o que conlleve a la pérdida, destrucción y otras causas que perjudiquen el adecuado archivo de los documentos y que no garanticen su salvaguarda según lo dispuesto.
4. La calificación se otorga a partir de los hallazgos detectados en la auditoría y en caso de que la entidad auditada por su sistema de control interno, conociera de las deficiencias detectadas y cuenten con un plan de medidas para su solución, se debe reflejar en los resultados y si procede en las conclusiones del informe, si la deficiencia todavía existe, debe considerarse para la calificación de la auditoría.

(…)

ARTÍCULO 4: El sistema de evaluación y calificación según los tipos de auditoría establecidos es el siguiente:

(…)

ARTÍCULO 6: **AUDITORÍA FINANCIERA O DE ESTADOS FINANCIEROS**

Califica la razonabilidad de los estados financieros a partir de los siguientes aspectos:

RAZONABLE

Cuando los saldos que muestran las cuentas en los estados financieros cumplan lo regulado en las Normas Cubanas de Información Financiera, teniendo en cuenta los criterios de importancia relativa y riesgo probable, considerándose que estén respaldadas las operaciones realizadas por los documentos primarios; estén conciliadas con terceros en los casos que concierna y avaladas por estos; se correspondan con el uso y contenido de las cuentas contables establecidas en los manuales y procedimientos de la legislación vigente; y cuenten con evidencia suficiente, competente y relevante que garantice la legalidad, autenticidad y correspondencia de la información revisada y que refleje su real ascendencia.

RAZONABLE CON SALVEDADES

Cuando en los saldos que se exponen en las cuentas de los estados financieros se comprueben errores que muestren incumplimientos no significativos de las Normas Cubanas de Información Financiera, por lo que su incidencia en la evaluación de la situación financiera y el desempeño de la entidad no es relevante, teniendo en cuenta los criterios de importancia relativa y riesgo probable. Estén respaldadas las operaciones realizadas con los documentos primarios; conciliadas con terceros las cuentas que lo requieran; y exista evidencia suficiente, competente y relevante que garantice la legalidad, autenticidad y correspondencia de la información revisada.

NO RAZONABLE

Cuando en los saldos que muestran las cuentas en los estados financieros se comprueben errores que originan incumplimientos significativos de las Normas Cubanas de Información Financiera; se detectan de forma reiterada operaciones sin respaldo documental; que no están avaladas por terceros en los casos que se requiere; existen errores e irregularidades que afectan la evaluación de la situación financiera y el desempeño de la entidad auditada; y no exista evidencia suficiente, competente y relevante que garantice la legalidad, autenticidad y correspondencia de la información revisada.

ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

Cuando se compruebe que los estados financieros en su conjunto no ofrecen la información suficiente y relevante que permita al auditor sustentar una opinión, así como que las

limitaciones en el alcance del trabajo no permiten definir sus efectos en la razonabilidad de la información económica financiera al cierre del período auditado.

ORIENTACIÓN DE ESTUDIO INDEPENDIENTE

1. **Ejercicio 11.1al 11.14.**

ANEXOS

ANEXO 1: PROFORMA EFE 5920 – 02 ESTADO DE SITUACIÓN

Ministerio de Finanzas y Precios Estados Financieros	Estado de Situación EFE - 5920-02	Acumulado hasta:	Unidad de Medida Pesos Cubanos con dos decimales

Entidad:

Código Entidad			N.A.E.		D.P.A		Página 1 de 4 (5920-02)
ORG.	SUB	CÓDIGO	DIVISIÓN	CLASE	PROVINCIA	MUNICIPIO	

CONCEPTOS	Filas	N	Plan Anual	Apertura	Real hasta la fecha
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)
ACTIVO					
Activos Circulantes	01				
Efectivo en Caja (101-108)	02				
Efectivo en Banco y en Otras Instituciones (109-119)	03				
Inversiones a Corto Plazo o Temporales (120-129)	04				
Efectos por Cobrar a Corto Plazo (130-133)	05				
Menos: Efectos por Cobrar Descontados (365-368)	06				
Cuenta en Participación (134)	07				
Cuentas por Cobrar a Corto Plazo (135-139)	08				
Menos: Provisión para Cuentas Incobrables (369)	09				
Pagos por Cuenta de Terceros (140)	10				
Participación de Reaseguradores por Siniestros Pendientes (141)	11				
Préstamos y Otras Operaciones Crediticias a Cobrar a Corto Plazo (142)	12				
Suscriptores de Bonos (143)	13				
Pagos Anticipados a Suministradores (146-149)	14				
Pagos Anticipados del Proceso Inversionista (150-153)	15				
Adeudos con Cobros Diferidos (154)	16				
Inmuebles para Comercializar (155)	17				
Derecho de Superficie para Comercializar (156)	18				
Terrenos para Comercializar (157)	19				
Anticipos a Justificar (161-163)	20				
Adeudos del Presupuesto del Estado (164-166)	21				
Adeudos del Órgano u Organismo (167-170)	22				
Adeudos con el Fondo Presupuestario (171)	23				
Reparaciones Generales en Proceso (172)	24				
Ingresos Acumulados por Cobrar (173-180)	25				
Dividendos y Participaciones por Cobrar (181)	26				
Ingresos Acumulados por Cobrar – Reaseguros Aceptados (182)	27				
Total de Inventarios	28				
Materias Primas y Materiales (183)	29				
Combustibles y Lubricantes (184)	30				
Partes y Piezas de Repuesto (185)	31				
Envases y Embalajes (186)	32				
Útiles, Herramientas y Otros (187)	33				
Menos: Desgaste de Útiles y Herramientas (373)	34				
Producción Terminada (188)	35				
Mercancías para la Venta (189)	36				
Menos: Descuento Comercial e Impuesto (370-372)	37				
Medicamentos (190)	38				
Base Material de Estudio (191)	39				
Vestuario y Lencería (192)	40				
Alimentos (193)	41				
Inventarios de Mercancías de Importación (194)	42				
Inventarios de Mercancías de Exportación (195)	43				
Producción Auxiliar Terminada (196)	44				
Otros Inventarios (205-207)	45				

Entidad:							
Código Entidad			N.A.E.		D.P.A		Página 2 de 4 (5920-02)
ORG.	SUB	CÓDIGO	DIVISIÓN	CLASE	PROVINCIA	MUNICIPIO	

CONCEPTOS	Filas	N	Plan Anual	Apertura	Real hasta la fecha
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)
Inventarios Ociosos (208)	46				
Inventarios de Lento Movimiento (209)	47				
Producción en Proceso (700-730)	48				
Créditos Documentarios (211)	49				
Activos a Largo Plazo	50				
Efectos por Cobrar a Largo Plazo (215-217)	51				
Cuentas por Cobrar a Largo Plazo (218-220)	52				
Préstamos Concedidos a Cobrar a Largo Plazo (221-224)	53				
Inversiones a Largo Plazo o Permanentes (225-234)	54				
Inmuebles para Comercializar a Largo Plazo (235)	55				
Derecho de Superficie para Comercializar a Largo Plazo (236)	56				
Terrenos para Comercializar a Largo Plazo (237)	57				
Activos Fijos	58				
Activos Fijos Tangibles (240-251)	59				
Menos: Depreciación de Activos Fijos Tangibles (375-389)	60				
Fondos Bibliotecarios (252)	61				
Monumentos y Obras de Arte (254)	62				
Activos Fijos Intangibles (255 - 264)	63				
Menos: Amortización de Activos Fijos Intangibles (390-399)	64				
Inversiones en Proceso (265-279)	65				
Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista (280-289)	66				
Activos Diferidos	67				
Gastos Diferidos a Corto Plazo (300-309)	68				
Gastos Diferidos a Largo Plazo (310-319)	69				
Otros Activos	70				
Pérdidas en Investigación (330-331)	71				
Faltantes de Bienes en Investigación (332-333)	72				
Cuentas por Cobrar Diversas – Operaciones Corrientes (334-342)	73				
Cuentas por Cobrar Diversas del Proceso Inversionista (343-345)	74				
Efectos por Cobrar en Litigio (346)	75				
Cuentas por Cobrar en Litigio (347)	76				
Efectos por Cobrar Protestados (348)	77				
Cuentas por Cobrar en Proceso Judicial (349)	78				
Depósitos y Fianzas (354-355)	79				
Fondo de Amortización de Bonos – Efectivo y Valores (364)	80				
Menos: Otras Provisiones Reguladoras de Activos (374)	81				
TOTAL DEL ACTIVO	82				
PASIVO					
Pasivos Circulantes	83				
Sobregiro Bancario (400)	84				
Efectos por Pagar a Corto Plazo (401-404)	85				
Cuentas por Pagar a Corto Plazo (405-415)	86				
Cobros por Cuenta de Terceros (416)	87				
Dividendos y Participaciones por Pagar (417)	88				
Cuentas en Participación (418-420)	89				
Cuentas por Pagar - Activos Fijos Tangibles(421-424)	90				
Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista (425-429)	91				

Entidad:							
Código Entidad			N.A.E.		D.P.A		Página 3 de 4 (5920-02)
ORG.	SUB	CÓDIGO	DIVISIÓN	CLASE	PROVINCIA	MUNICIPIO	

CONCEPTOS	Filas	N	Plan Anual	Apertura	Real hasta la fecha
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)
Cobros Anticipados (430-434)	92				
Depósitos Recibidos (435-439)	93				
Obligaciones con el Presupuesto del Estado (440-449)	94				
Obligaciones con el Órgano u Organismo (450-453)	95				
Obligaciones con el Fondo Presupuestario (454)	96				
Nóminas por Pagar (455-459)	97				
Retenciones por Pagar (460-469)	98				
Préstamos Recibidos y Otras Operaciones Crediticias por Pagar (470-479)	99				
Gastos Acumulados por Pagar (480-489)	100				
Provisión para Reparaciones Generales (491)	101				
Provisión para Vacaciones (492)	102				
Provisión para Inversiones (493)	103				
Otras Provisiones Operacionales (494-499)	104				
Provisión para Pagos de los Subsidios de Seguridad Social a Corto Plazo (500)	105				
Fondo de Compensación para Desbalances Financieros (501)	106				
Pasivos a Largo Plazo	107				
Efectos por Pagar a Largo Plazo (510-514)	108				
Cuentas por Pagar a Largo Plazo (515-519)	109				
Préstamos Recibidos por Pagar a Largo Plazo (520-524)	110				
Obligaciones a Largo Plazo (525-532)	111				
Otras Provisiones a Largo Plazo (533-539)	112				
Bonos por Pagar (540-144-363)	113				
Bonos Suscritos (541)	114				
Pasivos Diferidos	115				
Ingresos Diferidos (545-548)	116				
Ingresos Diferidos por Donaciones Recibidas (549)	117				
Otros Pasivos	118				
Sobrantes en Investigación (555-564)	119				
Cuentas por Pagar Diversas (565-569)	120				
Ingresos de Períodos Futuros (570-574)	121				
TOTAL DEL PASIVO	122				
PATRIMONIO NETO O CAPITAL CONTABLE					
Inversión Estatal (600-612) Sector Público	123				
Patrimonio (600) Sector Privado	124				
Capital Social Suscrito y Pagado	125				
Recursos Recibidos (617-618) Sector Público	126				
Donaciones Recibidas – Nacionales (620)	127				
Donaciones Recibidas – Exterior (621)	128				
Utilidades Retenidas (630-634)	129				
Subvención por Pérdida (635-639)	130				
Reservas para Contingencias (645)	131				
Otras Reservas Patrimoniales (646-654)	132				
Menos: Recursos Entregados (619) Sector Público	133				
Donaciones Entregadas –Nacionales (626)	134				
Donaciones Entregadas – Exterior (627)	135				
Pago a Cuenta de las Utilidades (690)	136				
Pago a Cuenta de los Dividendos (691)	137				
Pérdida (640-644)	138				

Entidad:							
Código Entidad			N.A.E.		D.P.A		Página 4 de 4 (5920-02)
ORG.	SUB	CÓDIGO	DIVISIÓN	CLASE	PROVINCIA	MUNICIPIO	

CONCEPTOS	Filas	N	Plan Anual	Apertura	Real hasta la fecha
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)
Más o Menos: Revalorización de Activos Fijos Tangibles (613 - 615)	139				
Otras Operaciones de Capital (616 - 619) Sector Privado	140				
Revaluación de Inventarios (697)	141				
Ganancia o Pérdida no Realizada (698)	142				
Resultado del Período	143				
TOTAL DE PATRIMONIO NETO	144				
TOTAL DEL PASIVO Y PATRIMONIO NETO O CAPITAL CONTABLE	145				

HECHO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

APROBADO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.

D	M	A

11. Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5920-02 Estado de Situación.

Periodicidad de emisión: Mensual
Acumulado hasta: Mes y año de cierre del modelo
Unidad de Medida: Pesos y Centavos
Entidad: Se anota el nombre oficial de la entidad a la que corresponda la información.
Código de la Entidad: Código oficial de la entidad.
NAE: Código por donde se clasifica la entidad, división y clase.
DPA: Código de la provincia y municipio.

Columnas
Columna (A) Conceptos: Nombre de las cuentas que conforman el Estado de Situación.
Columna (B): Número de las filas.
Columna (C) Notas (N): Número que identifica las notas a los Estados Financieros.
Columna (1) Plan Anual.
Columna (2) Apertura.
Columna (3) Real hasta la fecha.

Filas
Fila No. 1 Activos Circulantes, sumatoria de la fila 2 hasta la 5 más la suma de las filas 7 y 8 más la sumatoria de la fila 10 hasta la 28, más la fila 49, menos las filas 6, y 9.
Fila No. 2 Efectivo en Caja, suma del saldo de las cuentas del rango 101 a 108.
Fila No.3 Efectivo en Banco y en Otras Instituciones, suma del saldo de las cuentas del rango 109 a 119.
Fila No. 4 Inversiones a Corto Plazo o Temporales, suma del saldo de las cuentas del rango 120 a 129.
Fila No. 5 Efectos por Cobrar a Corto Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 130 a 133.
Fila No. 6 Efectos por Cobrar Descontados, suma del saldo de las cuentas del rango 365 a 368.
Fila No. 7 Cuenta en Participación, saldo de la cuenta 134.
Fila No. 8 Cuentas por Cobrar a Corto Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 135 a 139.
Fila No. 9 Provisión para Cuentas Incobrables, saldo de la cuenta 369.
Fila No. 10 Pago por Cuenta de Terceros, saldo de la cuenta 140.
Fila No. 11 Participación de Reaseguradores por Siniestros Pendientes, saldo de la cuenta 141.

Fila No. 12 Préstamos y Otras Operaciones Crediticias a Cobrar a Corto Plazo, saldo de la cuenta 142.
Fila No. 13 Suscriptores de Bonos, saldo de la cuenta 143.
Fila No. 14 Pagos Anticipados a Suministradores, suma del saldo de las cuentas del rango 146 a 149.
Fila No. 15 Pagos Anticipados del Proceso Inversionista, suma del saldo de las cuentas del rango 150 a 153.
Fila No. 16 Adeudos con Cobros Diferidos, saldo de la cuenta 154.
Fila No. 17 Inmuebles para Comercializar, saldo de la cuenta 155
Fila No. 18 Derecho de Superficie para Comercializar, saldo de la cuenta 156.
Fila No. 19 Terrenos para Comercializar, saldo de la cuenta 157.
Fila No. 20 Anticipos a Justificar, suma del saldo de las cuentas del rango 161 a 163.
Fila No. 21 Adeudos del Presupuesto del Estado, suma del saldo de las cuentas del rango 164 a 166.
Fila No. 22 Adeudos del Órgano u Organismo, suma del saldo de las cuentas del rango 167 a 170.
Fila No. 23 Adeudos con el Fondo Presupuestario, saldo de la cuenta 171. (Uso exclusivo de Entidades Autorizadas).
Fila No. 24 Reparaciones Generales en Proceso, saldo de la cuenta 172.
Fila No. 25 Ingresos Acumulados por Cobrar, suma del saldo de las cuentas del rango 173 a 180.
Fila No. 26 Dividendos y Participaciones por Cobrar, saldo de la cuenta 181.
Fila No. 27 Ingresos Acumulados por Cobrar – Reaseguros Aceptados, saldo de la cuenta 182.
Fila No.28 Total de Inventarios, sumatoria de las filas 29 hasta la 33 más la 35 y 36, más la sumatoria de la fila 38 hasta la 48 menos la sumatoria de las fila 34 y 37
Fila No. 29 Materias Primas y Materiales, saldo de la cuenta 183.
Fila No. 30 Combustibles y Lubricantes, saldo de la cuenta 184.
Fila No. 31 Partes y Piezas de Repuesto, saldo de la cuenta 185.
Fila No. 32 Envases y Embalajes, saldo de la cuenta 186.
Fila No. 33 Útiles, Herramientas y Otros, saldo de la cuenta 187.
Fila No. 34 Desgaste de Útiles y Herramientas, saldo de la cuenta 373.
Fila No. 35 Producción Terminada, saldo de la cuenta 188.
Fila No. 36 Mercancías para la Venta, saldo de la cuenta 189
Fila No. 37 Descuento Comercial e Impuesto, suma del saldo de las cuentas del rango 370 a 372.
Fila No. 38 Medicamentos, saldo de la cuenta 190.
Fila No. 39 Base Material de Estudio, saldo de la cuenta 191.
Fila No. 40 Vestuario y Lencería, saldo de la cuenta 192.
Fila No. 41 Alimentos, saldo de la cuenta 193.
Fila No. 42 Inventarios de Mercancías de Importación, saldo de la cuenta 194.
Fila No. 43 Inventarios de Mercancías de Exportación, saldo de la cuenta 195.
Fila No. 44 Producción Auxiliar Terminada, saldo de la cuenta 196.
Fila No. 45 Otros Inventarios, suma del saldo de las cuentas del rango 205 a 207.
Fila No. 46 Inventarios Ociosos, saldo de la cuenta 208.
Fila No. 47 Inventarios de Lento Movimiento, saldo de la cuenta 209.
Fila No. 48 Producción en Proceso, suma del saldo de las cuentas del rango 700 a 730.
Fila No. 49 Créditos Documentarios, saldo de la cuenta 211.
Fila No. 50 Activos a Largo Plazo, sumatoria de las filas 51 hasta la 57.
Fila No. 51 Efectos por Cobrar a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 215 a 217.
Fila No. 52 Cuentas por Cobrar a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 218 a 220.
Fila No. 53 Préstamos Concedidos a Cobrar a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 221 a 224.
Fila No. 54 Inversiones a Largo Plazo o Permanentes, suma del saldo de las cuentas del rango 225 a 234.
Fila No. 55 Inmuebles para Comercializar a Largo Plazo, saldo de la cuenta 235.
Fila No. 56 Derecho de Superficie para Comercializar a Largo Plazo, saldo de la cuenta 236.
Fila No. 57 Terrenos para Comercializar a Largo Plazo, saldo de la cuenta 237.

Fila No. 58 Activos Fijos, suma de las filas 59, 61, 62, 63, 65 y 66 menos las filas 60 y 64.
Fila No. 59 Activos Fijos Tangibles, suma de saldo de las cuentas del rango 240 a 251.
Fila No. 60 Depreciación de Activos Fijos Tangibles, suma del saldo de las cuentas del rango 375 a 389.
Fila No. 61 Fondos Bibliotecarios, saldo de la cuenta 252.
Fila No. 62 Monumentos y Obras de Arte, saldo de la cuenta 254.
Fila No. 63 Activos Fijos Intangibles, suma del saldo de las cuentas del rango 255 a 264.
Fila No. 64 Amortización de Activos Fijos Intangibles, suma del saldo de las cuentas del rango 390 a 399.
Fila No. 65 Inversiones en Proceso, suma del saldo de las cuentas del rango 265 a 279.
Fila No. 66 Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista, suma del saldo de las cuentas del rango 280 a 289.
Fila No. 67 Activos Diferidos, sumatoria de las filas 68 y 69.
Fila No. 68 Gastos Diferidos a Corto Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 300 a 309.
Fila No. 69 Gastos Diferidos a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 310 a 319.
Fila No. 70 Otros Activos, sumatoria de la fila 71 hasta la 80 menos la fila 81.
Fila No. 71 Pérdidas en Investigación, suma del saldo de las cuentas del rango 330 a 331.
Fila No. 72 Faltantes de Bienes en Investigación, suma del saldo de las cuentas del rango 332 a 333.
Fila No. 73 Cuentas por Cobrar Diversas – Operaciones Corrientes, suma del saldo de las cuentas del rango 334 a 342.
Fila No. 74 Cuentas por Cobrar Diversas del Proceso Inversionista, suma del saldo de las cuentas del rango 343 a 345.
Fila No. 75 Efectos por Cobrar en Litigio, saldo de la cuenta 346.
Fila No. 76 Cuentas por Cobrar en Litigio, saldo de la cuenta 347.
Fila No. 77 Efectos por Cobrar Protestados, saldo de la cuenta 348.
Fila No. 78 Cuentas por Cobrar en Proceso Judicial, saldo de la cuenta 349.
Fila No. 79 Depósitos y Fianzas, suma del saldo de las cuentas del rango 354 a 355.
Fila No. 80 Fondo de Amortización de Bonos – Efectivo y Valores, saldo de la cuenta 364.
Fila No. 81 Otras Provisiones Reguladoras de Activos, saldo de la cuenta 374.
Fila No. 82 Total del Activo, sumatoria de las filas 01,50, 58, 67 y 70.
Fila No. 83 Pasivos Circulantes, sumatoria de la fila 84 hasta la 106.
Fila No. 84 Sobregiro Bancario, saldo de la cuenta 400.
Fila No. 85 Efectos por Pagar a Corto Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 401 a 404.
Fila No. 86 Cuentas por Pagar a Corto Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 405 a 415.
Fila No. 87 Cobros por Cuenta de Terceros, saldo de la cuenta 416.
Fila No. 88 Dividendos y Participaciones por Pagar, saldo de la cuenta 417.
Fila No. 89 Cuentas en Participación, suma del saldo de las cuentas del rango 418 a 420.
Fila No. 90 Cuentas por Pagar – Activos Fijos Tangibles, suma del saldo de las cuentas del rango 421 a 424.
Fila No. 91 Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista, suma del saldo de las cuentas del rango 425 a 429.
Fila No. 92 Cobros Anticipados, suma del saldo de las cuentas del rango 430 a 434
Fila No. 93 Depósitos Recibidos, suma del saldo de las cuentas del rango 435 a 439.
Fila No. 94 Obligaciones con el Presupuesto del Estado, suma del saldo de las cuentas del rango 440 a 449.
Fila No. 95 Obligaciones con el Órgano u Organismo, suma del saldo de las cuentas del rango 450 a 453.
Fila No. 96 Obligaciones con el Fondo Presupuestario, saldo de la cuenta 454. (Uso exclusivo de Entidades Autorizadas).
Fila No. 97 Nóminas por Pagar, suma del saldo de las cuentas del rango 455 a 459.
Fila No. 98 Retenciones por Pagar, saldo de la cuenta de rango 460 a 469.

Fila No.99 Préstamos Recibidos y Otras Operaciones Crediticias por Pagar, suma del saldo de las cuentas del rango 470 a 479.
Fila No.100 Gastos Acumulados por Pagar, suma del saldo de las cuentas del rango 480 a 489.
Fila No.101 Provisión para Reparaciones Generales, saldo de la cuenta 491.
Fila No.102 Provisión para Vacaciones, saldo de la cuenta 492.
Fila No.103 Provisión para Inversiones, saldo de la cuenta 493.
Fila No.104 Otras Provisiones Operacionales, suma del saldo de las cuentas del rango 494 a 499.
Fila No.105 Provisión para Pagos de los Subsidios de Seguridad Social a Corto Plazo, saldo de la cuenta 500.
Fila No.106 Fondo de Compensación para Desbalances Financieros, saldo de la cuenta 501.
Fila No.107 Pasivos a Largo Plazo, sumatoria de la fila 108 hasta la 114
Fila No.108 Efectos por Pagar a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 510 a 514.
Fila No.109 Cuentas por Pagar a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 515 a 519.
Fila No.110 Préstamos Recibidos por Pagar a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 520 a 524.
Fila No. 111 Obligaciones a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 525 a 532.
Fila No. 112 Otras Provisiones a Largo Plazo, suma del saldo de las cuentas del rango 533 a 539.
Fila No.113 Bonos por Pagar, saldo de la cuenta 540 menos el saldo de la cuenta 144 Bonos Emitidos en Cartera, menos el saldo de la cuenta 363 Bonos Redimidos.
Fila No. 114 Bonos Suscritos, saldo de la cuenta 541
Fila No. 115 Pasivos Diferidos sumatoria de la fila 116 y 117.
Fila No. 116 Ingresos Diferidos, suma del saldo las cuentas del rango 545 a 548.
Fila No. 117 Ingresos Diferidos por Donaciones Recibidas, saldo de la cuenta 549.
Fila No. 118 Otros Pasivos, sumatoria de la fila 119 hasta la 121
Fila No. 119 Sobrantes en Investigación, suma del saldo de las cuentas del rango 555 a 564.
Fila No. 120 Cuentas por Pagar Diversas, suma del saldo de las cuentas del rango 565 a 569.
Fila No. 121 Ingresos de Períodos Futuros, suma del saldo de las cuentas del rango 570 a 574.
Fila No. 122 Total del Pasivo, sumatoria de las filas 83, 107, 115 y 118.
Fila No.123 Inversión Estatal, suma del saldo de las cuentas del rango 600 a 612 (Sector Público).
Fila No. 124 Patrimonio, (Sector Privado), saldo de la cuenta 600.
Fila No.125 Capital Social Suscrito y Pagado, suma del saldo de las cuentas del rango 601 a 603 Capital Social Autorizado más suma del saldo de las cuentas del rango 607 a 609 Acciones Suscritas, menos suma del saldo de las cuentas del rango 604 a 606 Acciones por Emitir, menos saldo de la cuenta 610 Subscriptores de Acciones, menos el saldo de las cuentas del rango 611 a 612 Acciones en Tesorería.
Fila No.126 Recursos Recibidos (Sector Público), suma del saldo de las cuentas del rango 617 a 618.
Fila No.127 Donaciones Recibidas - Nacionales (Sector Público y Privado), saldo de la cuenta 620.
Fila No. 128 Donaciones Recibidas – Exterior (Sector Público y Privado), saldo de la cuenta 621.
Fila No.129 Utilidades Retenidas (Sector Público y Privado), suma del saldo de las cuentas del rango 630 a 634.
Fila No.130 Subvención por Pérdida (Sector Público), suma del saldo de las cuentas del rango 635 a 639.
Fila No. 131 Reservas para Contingencias (Sector Público y Privado), saldo de la cuenta 645.
Fila No.132 Otras Reservas Patrimoniales (Sector Público y Privado), suma del saldo de las cuentas del rango 646 a 654
Fila No.133 Recursos Entregados (Sector Público), saldo de la cuenta 619.
Fila No.134 Donaciones Entregadas-Nacionales, saldo de la cuenta 626.
Fila No.135 Donaciones Entregadas-Exterior, saldo de la cuenta 627.
Fila No.136 Pago a Cuenta de las Utilidades, saldo de la cuenta 690.
Fila No.137 Pago a Cuenta de los Dividendos, saldo de la cuenta 691.
Fila No.138 Pérdida (Sector Público y Privado), suma del saldo de las cuentas del rango 640 a 644.

Fila No.139 Revalorización de Activos Fijos Tangibles (Sector Público y Privado), suma del saldo de las cuentas del rango 613 a 615
Fila No.140 Otras Operaciones de Capital (Sector Privado), suma del saldo de las cuentas del rango 616 a 619.
Fila No.141 Revaluación de Inventarios, saldo de la cuenta 697.
Fila No.142 Ganancia o Pérdida no realizada, más resultado positivo o menos resultado negativo del saldo de la cuenta 698.
Fila No.143 Resultado del Período, más el resultado positivo o menos el resultado negativo de las filas a continuación:
Fila 37 del Estado de Rendimiento Financiero modelo 5921 - 02.
Fila 43 del Estado de Rendimiento Financiero Actividad del Seguro y Reaseguro modelo 5922 - 02.
Fila 54 del Estado de Rendimiento Financiero para la Actividad Agropecuaria que no posean otras Actividades modelo 5923 - 02.
Fila No.144 Total de Patrimonio Neto, sumatoria de la fila 123 hasta la 132, menos la sumatoria de la filas 133 hasta 138 más el resultado positivo o menos resultado negativo de las filas 139 hasta 143.
Fila No.145.Total de Pasivo y Patrimonio Neto o Capital Contable sumatoria de las filas 122 y 144.

Pie del modelo
Hecho por: Nombre, apellido y firma del especialista que elaboró el modelo.
Aprobado por: Nombre, apellido y firma del Jefe de la Entidad.
Día, mes y año de elaboración del modelo.

ANEXO 2 PROFORMA EFE 5921-02 ESTADO RENDIMIENTO FINANCIERO

Ministerio de Finanzas y Precios Estados Financieros	Estado de Rendimiento Financiero EFE – 5921- 02	Acumulado hasta:	Unidad de Medida Pesos Cubanos con dos decimales

Entidad:

Código Entidad			N.A.E.		D.P.A		
ORG.	SUB.	CÓDIGO	DIVISIÓN	CLASE	PROVINCIA	MUNICIPIO	

CONCEPTOS	Fila	N	Real año anterior hasta la fecha	Plan Anual	Plan hasta la fecha	Real hasta la fecha
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)	(4)
Ventas (900 - 913)	1					
Más: Ingresos por Exportación de Bienes (914)	2					
Ingresos por Exportación de Servicios (915)	3					
Subvenciones (916-919)	4					
Menos: Devoluciones y Rebajas en Ventas (800 – 804)	5					
Impuesto por las Ventas (805 – 809)	6					
Ventas Netas	7					
Menos: Costo de Ventas (810 – 817)	8					
Costo por Exportación de Servicios (818)	9					
Utilidad o Pérdida Bruta en Ventas	10					
Menos: Gastos de Distribución y Ventas (819 – 821)	11					
Utilidad o Pérdida Neta en Ventas	12					
Menos: Gastos Generales y de Administración (822 – 824)	13					
Gastos de Operación (826 – 833)	14					
Gastos de Administración de la OSD (834)	15					
Utilidad o Pérdida en Operaciones	16					
Menos: Gastos de Proyectos (825)	17					
Gastos Financieros (835 – 839)	18					
Financiamiento entregado a la OSD (840)	19					
Gastos por Estadía – Importadores (841– 842)	20					
Gastos por Estadía – Otras Entidades (843–844)	21					
Gastos por Pérdidas (845 – 848)	22					
Gastos por Pérdidas-Desastres (849)	23					
Gastos por Faltantes de Bienes (850 – 854)	24					
Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones (855-864)	25					
Otros Gastos (865 – 866)	26					
Gastos de Eventos (867)	27					
Gastos de Recuperación de Desastres (873)	28					
Más: Ingresos Financieros (920 – 925)	29					
Ingresos por Estadía (navieras y operadores) (926– 927)	30					
Ingresos por Recobro de Estadía (importadores y otras entidades) (928 – 929)	31					
Ingresos por Sobrantes de Bienes (930 – 939)	32					
Otros Ingresos (950 – 952)	33					
Ingresos por Donaciones Recibidas (953)	34					
Utilidad o Pérdida antes del Impuesto.	35					
Menos: Impuesto sobre Utilidades	36					
Utilidad o Pérdida después de Impuesto	37					

HECHO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

APROBADO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.

D	M	A

13. Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5921 – 02 Estado de Rendimiento Financiero.

NOTA: Se exceptúa de este estado a la Actividad de Seguro y Reaseguro y a la Actividad Agropecuaria que no posean otras actividades.

Periodicidad de emisión: Mensual.
Acumulado hasta: Mes y año de cierre del modelo.
Unidad de Medida: Pesos y Centavos.
Entidad: Se anota el nombre oficial de la entidad a la que corresponda la información.
Código de la Entidad: Código oficial de la entidad.
N.A.E.: Código por donde clasifica la Entidad, se clasifica en división y clase.
D.P.A.: Código de la provincia y municipio a la que corresponde la Entidad.
Columnas
Columna A: (Conceptos) Nombre de las cuentas que conforman el Estado de Rendimiento Financiero.
Columna B: Número de las Filas.
Columna C: Notas (N): Número que identifica las notas a los Estados Financieros.
Columna 1: Real Año Anterior hasta la fecha.
Columna 2: Plan Anual.
Columna 3: Plan hasta la fecha.
Columna 4: Real hasta la fecha.

Filas
Fila No.1 Ventas, suma del saldo de las cuentas del rango 900-913.
Fila No.2 Ingresos por Exportación de Bienes, saldo de la cuenta 914.
Fila No.3 Ingresos por Exportación de Servicios, saldo de la cuenta 915.
Fila No.4 Subvenciones, suma del saldo de las cuentas del rango 916-919.
Fila No.5 Devoluciones y Rebajas en Ventas, suma del saldo de las cuentas del rango 800-804.
Fila No.6 Impuesto por las Ventas, suma del saldo de las cuentas del rango 805-809.
Fila No.7 Ventas Netas, sumatoria de las filas 1 hasta la 4 menos las filas 5 y 6.
Fila No.8 Costo de Ventas, suma del saldo de las cuentas del rango 810-817.
Fila No.9 Costo por Exportación de Servicios, saldo de la cuenta 818.
Fila No. 10 Utilidad o Pérdida Bruta en Ventas, diferencia de la filas 7 menos la fila 8 y 9.
Fila No.11 Gastos de Distribución y Ventas, suma del saldo de las cuentas del rango 819-821.
Fila No.12 Utilidad o Pérdida Neta en Ventas, fila 10 menos la fila 11.
Fila No.13 Gastos Generales y de Administración, suma del saldo de las cuentas del rango 822-824.
Fila No.14 Gastos de Operación, suma del saldo de las cuentas del rango 826-833.
Fila No.15 Gastos de Administración de la OSD, saldo de la cuenta 834.
Fila No. 16 Utilidad o Pérdida en Operaciones, fila 12 menos la sumatoria de las filas 13 hasta la 15.
Fila No.17 Gastos de Proyectos, saldo de la cuenta 825.
Fila No.18 Gastos Financieros, suma del saldo de las cuentas del rango 835-839.
Fila No.19 Financiamiento Entregado a la OSD, saldo de la cuenta 840.
Fila No.20 Gastos por Estadía –Importadores, suma del saldo de las cuentas del rango 841-842.
Fila No.21 Gastos por Estadía – Otras Entidades, suma del saldo de las cuentas del rango 843-844.
Fila No.22 Gastos por Pérdidas, suma del saldo de las cuentas del rango 845-848.
Fila No. 23 Gastos por Pérdidas-Desastres, saldo de la cuenta 849.
Fila No.24 Gastos por Faltantes de Bienes, suma del saldo de las cuentas del rango 850-854.
Fila No.25 Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones, suma del saldo de las cuentas del rango 855-864.
Fila No.26 Otros Gastos, suma del saldo de las cuentas del rango 865-866.
Fila No.27 Gastos de Eventos, saldo de la cuenta 867.
Fila No.28 Gastos de Recuperación de Desastres, saldo de la cuenta 873.

Fila No.29 Ingresos Financieros, suma del saldo de las cuentas del rango 920-925.
Fila No.30 Ingresos por Estadía (navieras y operadores), suma del saldo de las cuentas del rango 926-927.
Fila No.31 Ingresos por Recobro de Estadía (importadores y otras entidades), suma del saldo de las cuentas del rango 928-929.
Fila No.32 Ingresos por Sobrantes de Bienes, suma del saldo de las cuentas del rango 930-939.
Fila No.33 Otros Ingresos, suma del saldo de las cuentas del rango 950-952.
Fila No.34 Ingresos por Donaciones Recibidas, saldo de la cuenta 953.
Fila No.35 Utilidad o Pérdida antes del Impuesto, fila 16 menos sumatoria de la fila 17 hasta la fila 28 más las filas 29 hasta la 34.
Fila No.36 Impuesto sobre Utilidades según la legislación vigente.
Fila No.37 Utilidad o Pérdida después de Impuesto, fila 35 menos la fila 36.

Hecho por: Nombre y firma del especialista que elaboró el modelo.
Aprobado por: Nombre y firma del Jefe de la Entidad.
Día, mes y año de elaboración del modelo.

ANEXO 3 PROFORMA EFE 5924 - 02 ESTADO DE GASTOS POR ELEMENTOS

Ministerio de Finanzas y Precios Estados Financieros	Estado de Gastos por Elementos EFE 5924-02	Acumulado hasta:	Unidad de Medida: Pesos Cubanos con dos decimales

Entidad:

Código Entidad			NAE		DPA		
ORG	SUB.	CODIGO	DIVISION	CLASE	PROVINCIA	MUNICIPIO	

CONCEPTO	Filas	N	Plan del Año	Plan hasta la fecha	Real hasta la fecha
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)
Materias Primas y Materiales	01				
Combustibles y Lubricantes	02				
Energía	03				
Salario	04				
De ellos: Salario Escala	05				
Pagos Adicional del Perfeccionamiento Empresarial	06				
Otros Pagos Adicionales	07				
Pago por Resultado	08				
Acumulación de Vacaciones (9.09%)	09				
Depreciación y Amortización	10				
Otros Gastos Monetarios	11				
De ellos: Servicios Comprados entre entidades	12				
Pagos a Personas Naturales	13				
Servicios de Mantenimiento y Reparación Constructivo	14				
Reparación y Mantenimiento de Viales	15				
Otros Servicios de Mantenimiento y Reparaciones Corrientes	16				
Gastos por importación de servicios	17				
Viáticos	18				
TOTAL DE GASTOS POR ELEMENTOS	19				

HECHO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

APROBADO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.

D	M	A

19. Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5924 - 02 Estado de Gastos por Elementos

Periodicidad de emisión: Mensual.
Acumulado hasta: Mes y año de cierre del modelo.
Unidad de Medida: Pesos y Centavos.
Entidad: Se anota el nombre oficial de la entidad a la que corresponda la información.
Código de la Entidad: Código oficial de la entidad.
N.A.E.: Código por donde clasifica la Entidad, se clasifica en división y clase.
D.P.A.: Código de la provincia y municipio a la que corresponde la Entidad.

Columnas
Columna A: (Conceptos) Nombre del elemento de costo.
Columna B: Número de las Filas.
Columna (C) Notas (N): Corresponde al código de referencia hacia las notas al balance.
Columna 1: Plan del Año.
Columna 2: Plan hasta la fecha.

Columna 3: Real hasta la fecha.

Filas
Fila No.1 Corresponde al gasto total por consumo de Materias Primas y Materiales.
Fila No.2 Corresponde al gasto total por consumo de Combustibles y Lubricantes.
Fila No.3 Corresponde al gasto total por consumo de Energía.
Fila No.4 Corresponde al gasto de Salario.
Fila No.5 Corresponde al gasto por Salario Escala.
Fila No.6 Corresponde al gasto por Pagos Adicional del Perfeccionamiento Empresarial.
Fila No.7 Corresponde al gasto por Otros Pagos Adicionales.
Fila No.8 Corresponde al gasto de Pago por Resultado.
Fila No.9 Corresponde al gasto de la Acumulación de Vacaciones (9.09%).
Fila No.10 Corresponde al gasto por Depreciación y Amortización.
Fila No.11 Corresponde al total de Otros Gastos Monetarios.
Fila No.12 Corresponde al gasto por Servicios Comprados entre entidades.
Fila No.13 Corresponde al gasto por pagos a Personas Naturales.
Fila No.14 Servicios de Mantenimiento y Reparación Constructivo, corresponde a los gastos asociados a la contratación de mantenimiento y reparaciones de inmuebles
Fila No.15 Reparación y Mantenimiento de Viales, corresponde a los gastos asociados a la reparación y mantenimiento de viales, caminos y carreteras.
Fila No. 16 Otros Servicios de Mantenimiento y Reparaciones Corrientes, corresponde a los gastos asociados a la contratación de mantenimiento y reparación de muebles y equipos que incluye entre otros mantenimiento de vehículos, maquinarias y equipos, equipos de computación y otros.
Fila No. 17 Gastos por Importación de Servicios, gastos en que incurre la entidad cuando se efectúa una transacción de servicios entre un residente en la economía nacional y un no residente, comprende todos los servicios prestados por no residentes a residentes.
Fila No. 18 Viáticos, gastos en que incurre la entidad por este concepto.
Fila No.19 TOTAL DE GASTOS POR ELEMENTOS sumatoria de las filas 1 a la 4; la 10 y 11.
Pie del modelo.
Hecho por: Nombre, apellido y firma del especialista que elaboró el modelo.
Aprobado por: Nombre, apellido y firma del Jefe de la Entidad.
Día, mes y año de elaboración del modelo.

ANEXO 4 PROFORMA EFE 5925 - 02 ESTADO DE INVERSIONES

Ministerio de Finanzas y Precios Estados Financieros	Estado de Inversiones EFE 5925-02	Acumulado hasta:	Unidad de Medida: Pesos Cubanos con dos decimales

Entidad:

Código Entidad			NAE		DPA		Página 1 de 1 (5925-02)
ORG.	SUB.	CODIGO	DIVISION	CLASE	PROVINCIA	MUNICIPIO	

CONCEPTO	Filas	N	Plan del Año	Plan hasta la fecha	Ejecución del Año hasta la fecha.
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)
SECCION I : INVERSIONES	01				
Reparaciones Generales en Proceso(172)	02				
Inversiones en Proceso (265 – 279)	03				
Construcción y Montaje	04				
Equipos	05				
Otros Gastos	06				
Plan de Preparación de Inversiones	07				
Fomentos Agrícolas	08				
Fomentos y Desarrollo Mineros	09				
Fomentos y Desarrollo Forestales	10				
Fondo para el Medio Ambiente	11				
Fondo Nacional de Ciencia e Innovación Tecnológica	12				
Otros No Especificados	13				
Fondo de Fomento Desarrollo Ganadero	14				
Compra de Activos Fijos Tangibles (290)	15				
Compra de Activos Fijos Intangibles (291)	16				
SECCION II: INVERSIONES FINANCIERAS	17				
Inversiones a Largo Plazo o Permanentes (225 – 234)	18				

HECHO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

APROBADO POR:

_____

Nombre y Apellidos

_____

Firma

CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.

D	M	A

21. Indicaciones Metodológicas de la Proforma EFE 5925 –02 Estado de Inversiones
Periodicidad de emisión: Mensual.
Acumulado hasta: Mes y año de cierre del modelo.
Entidad: Se anota el nombre oficial de la entidad a la que corresponda la información.
Código de la Entidad: Código oficial de la entidad.
N.A.E.: Código por donde clasifica la Entidad, se clasifica en división y clase.
D.P.A.: Se clasifica por código de la provincia y el municipio.

Columnas
Columna A Conceptos: Nombre de las cuentas que conforman el Estado de Inversiones
Columna B: Número de filas.
Columna C Notas (N): Número que identifica las notas a los Estados Financieros.
Columna 1 Plan del Año.
Columna 2 Plan hasta la fecha.
Columna 3 Ejecución del Año hasta la fecha.

Nota: Cuando las operaciones de las subcuentas representan la ejecución del período se tomarán los saldos de cada uno de los componentes. En este caso debe existir de forma independiente registrado el saldo de inicio de año y los traspasos a Fondos Básicos.
Cuando los análisis de saldo de inicio de año y traspaso a Fondos Básicos estén dentro de las subcuentas de componentes, se informarán los débitos del período.

Filas
Fila No.1 SECCIÓN I: INVERSIONES, suma de las filas 2, 3, 15 y 16.
Fila No.2 Reparaciones Generales en Proceso, débitos de la cuenta 172.
Fila No.3 Inversiones en Proceso, sumatoria de los débitos de las cuentas del rango 265 a 279 debe corresponder con la suma de las fila 4 a la 14.
Fila No.4 Construcción y Montaje, suma de los débitos de la subcuenta 0010 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.5 Equipos, suma de los débitos de la subcuenta 0020 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.6 Otros Gastos, suma de los débitos de la subcuenta 0030 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.7 Plan de Preparación de Inversiones, suma de los débitos de la subcuenta 0040 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.8 Fomentos Agrícolas, suma de los débitos de la subcuenta 0050 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.9 Fomentos y Desarrollo Mineros, suma de los débitos de la subcuenta 0060 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.10 Fomentos y Desarrollo Forestales, suma de los débitos de la subcuenta 0070 del rango de las cuentas 265 a 279.
Fila No.11 Fondo para el Medio Ambiente, suma de los débitos de la subcuenta 0080 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.12 Fondo Nacional de Ciencia e Innovación Tecnológica, suma de los débitos de la subcuenta 0090 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.13 Otros no Especificados, suma de los débitos de la subcuenta 0100 del rango de cuentas 265 a 279
Fila No.14 Fondo de Fomento Desarrollo Ganadero, suma de los débitos de la subcuenta 0200 del rango de cuentas 265 a 279.
Fila No.15 Compra de Activos Fijos Tangibles, total del débito de la cuenta 290.
Fila No.16 Compra de Activos Fijos Intangibles, total del débito de la cuenta 291.
Fila No.17 SECCIÓN II INVERSIONES FINANCIERAS, refleja el saldo de la fila 18
Fila No.18. Inversiones a Largo Plazo o Permanentes, suma de los débitos del rango de cuentas 225 a 234.

Pie del modelo.
Hecho por: Nombre, apellido y firma del especialista que elaboró el modelo.
Aprobado por: Nombre, apellido y firma del Jefe de la Entidad.
Día, mes y año de elaboración del modelo.

ANEXO 5 ESTADO DE COSTO DE LA PRODUCCIÓN VENDIDA

EJEMPLO PARA EMPRESAS CON ACTIVIDADES PRODUCTIVAS (EXCEPTO COMERCIALES, ACTIVIDADES EN QUE NO EXISTE PROCESO, NI SE CALCULAN COSTOS POR PRODUCTOS O SERVICIOS Y AGROPECUARIAS)

ESTADO DE COSTO DE LA PRODUCCIÓN VENDIDA							
	CÓDIGO DPA		CÓDIGO REEUP		CÓDIGO CAE		
Organismo:	PROV	MUN	ORG	EMP	SECT	RAMA	S.RAM
Entidad:							
Fecha:: ___ de _____ 19_____							

Total de Gastos por elementos		xxx
Menos:		
Saldos de las cuentas Otros Gastos	xxx	
Débitos del período a las cuentas Gastos Diferidos a Corto y a Largo Plazo (excepto de los Gastos Diferidos a Largo plazo, provenientes de las Inversiones Materiales)	xxx	
Saldo de la cuenta de Gastos de Distribución y Ventas	xxx	
Saldo de la cuenta de Gastos Generales y de Administración	xxx	xxx
(-) Aumento (+) Disminución de la variación de los saldos de las cuentas Producción en Proceso de los productos almacenados con destino al insumo o al autoconsumo		xxx
(+) Aumento (-) Disminución de las cuentas Producción en Proceso de los productos almacenados con destino al insumo o al autoconsumo, por conceptos distintos a cargos por costo y créditos por producción		xxx
Costo de la Producción Total		xxx
(-) Aumento (+) Disminución de la variación de los saldos de las cuentas Producción en Proceso, (excepto de los productos almacenados, destinados al insumo o al autoconsumo)		xxx
(+) Aumento (-) Disminución de las cuentas Producción en Proceso, (excepto de los productos almacenados destinados al insumo o al autoconsumo), por conceptos distintos a cargos por costo y créditos por producción		xxx
Costo de la producción Mercantil		xxx
(-) Aumento (+) Disminución de la variación de los saldos de las cuentas de Inventarios, correspondientes a las producciones terminadas		xxx
(+) Aumento (-) Disminución de las cuentas de Inventarios, correspondientes a las producciones terminadas, por conceptos distintos a cargos por producción y créditos por entregas		xxx
Costo de la Producción Vendida		

CONTADOR	DIRECTOR	CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.
_____	_____	
Nombre y Apellidos	Nombre y Apellidos	D M A
_____	_____	
Firma	Firma	

Nota: Las empresas que opten por la variante de registrar las producciones intermedias que se almacenan con destino a insumo o al autoconsumo, en cuentas específicas de Inventarios, deben adecuar el formato que se presenta del Estado de Costo de la Producción Vendida, de la siguiente forma:

a. Se habilitará una fila, antes de la determinación del Costo de la Producción Total, para eliminar la doble incidencia de gastos, al insumirse las producciones intermedias.

b. Se cancelarán las dos filas habilitadas en el formato presentado, referentes a las producciones almacenadas con destino al insumo o el autoconsumo.

ANEXO 6 ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS.

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS							
	CÓDIGO DPA		CÓDIGO REEUP		CÓDIGO CAE		
Organismo:	PROV	MUN	ORG	EMP	SECT	RAMA	S.RAM
Entidad:							
Fecha:: ___ de _____ 19_____							

1. <u>DETERMINACIÓN DE LA VARIACIÓN DEL CAPITAL DE TRABAJO</u>

<u>CUENTAS</u>	SALDOS <u>AL INICIO</u>	SALDOS EN <u>LA FECHA</u>	VARIA <u>CIÓN</u>
<u>ACTIVO CIRCULANTE</u>			
Efectivo en Caja	xxx	xxx	xxx
Efectivo en Banco y en otras Instituciones	xxx	xxx	xxx
Inversiones a Corto Plazo o Temporales	xxx	xxx	xxx
Efectos por Cobrar a Corto Plazo	xxx	xxx	xxx
Menos: Efectos por Cobrar Descontados	(xxx)	(xxx)	(xxx)
Cuentas por Cobrar a Corto Plazo	xxx	xxx	xxx
Menos: Provisión para Cuentas Incobrables	(xxx)	(xxx)	(xxx)
Pagos Anticipados a Suministradores	xxx	xxx	xxx
Pagos Anticipados del Proceso Inversionista (1)	xxx	xxx	xxx
Anticipos a Justificar	xxx	xxx	xxx
Adeudos del Presupuesto del Estado	xxx	xxx	xxx
Adeudos del Órgano u Organismo	xxx	xxx	xxx
Reparaciones Generales en Proceso	xxx	xxx	xxx
Ingresos Acumulados por Cobrar	xxx	xxx	xxx
Inventarios	xxx	xxx	xxx
Menos:Descuento Comercial e Impuesto	(xxx)	(xxx)	(xxx)
Menos:Desgaste de Útiles y Herramientas	(xxx)	(xxx)	(xxx)
Producción en Proceso	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
TOTAL DE ACTIVO CIRCULANTE	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
<u>PASIVO CIRCULANTE</u>			
Efectos por Pagar a Corto Plazo	xxx	xxx	xxx
Cuentas por Pagar a Corto Plazo	xxx	xxx	xxx
Cuentas por Pagar – Activos Fijos Tangibles (1)	xxx	xxx	xxx
Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista (1)	xxx	xxx	xxx
Cobros Anticipados	xxx	xxx	xxx
Depósitos Recibidos	xxx	xxx	xxx
Obligaciones con el Presupuesto del Estado	xxx	xxx	xxx
Obligaciones con el Órgano u Organismo	xxx	xxx	xxx

Nóminas por Pagar	xxx	xxx	xxx
Retenciones por Pagar	xxx	xxx	xxx
Préstamos Recibidos	xxx	xxx	xxx
Gastos Acumulados por Pagar	xxx	xxx	xxx
Provisión para Reparaciones Generales (Opcional)	xxx	xxx	xxx
Provisión para Vacaciones	xxx	xxx	xxx
Otras Provisiones Operacionales	xxx	xxx	xxx
TOTAL DE ACTIVO CIRCULANTE	xxx	xxx	xxx
CAPITAL DE TRABAJO	xxx	xxx	
AUMENTO O DISMINUCIÓN DEL CAPITAL DE TRABAJO			xxx
Sólo se incluyen cuando la entidad financia su proceso inversionista con recursos operacionales, aunque sea parcialmente.			

2. DETERMINACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS EN EJECUCIÓN PENDIENTES DE REINTEGRAR

CUENTAS	SALDOS AL INICIO	SALDOS EN LA FECHA	VARIACIÓN
ACTIVOS DEL PROCESO INVERSIONISTA			
Pagos Anticipados del Proceso Inversionista	xxx	xxx	xxx
Inversiones Materiales	xxx	xxx	xxx
Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista	xxx	xxx	xxx
Cuentas por Cobrar Diversas del Proceso Inversionista	xxx	xxx	xxx
Pérdidas y Faltantes en Investigación - Equipos y Materiales para el Proceso Inversionista	xxx	xxx	xxx
TOTAL DE ACTIVOS	xxx	xxx	xxx
Menos: PASIVOS DEL PROCESO INVERSIONISTA			
Cuentas por Pagar- Activos Fijos Tangibles	xxx	xxx	xxx
Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista	xxx	xxx	xxx
Documentación Preparatoria Pendiente de Aportar alPresupuesto del Estado	xxx	xxx	xxx
Sobrantes en Investigación - Equipos y Materiales del Proceso Inversionista	xxx	xxx	xxx
Recursos Recibidos para Inversiones Materiales	xxx	xxx	xxx
Mas:	xxx	xxx	xxx
Efectivos en Banco para Inversiones Materiales	xxx	xxx	xxx
Total de Pasivos	xxx	xxx	xxx
Inversiones Materiales Pendientes de Reintegrar	xxx	xxx	xxx

3. DETERMINACIÓN DE LAS VARIACIONES DE SALDOS DE LOS RESTANTES ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO

CUENTAS	SALDOS AL INICIO	SALDOS EN LA FECHA	VARIACIÓN
ACTIVOS			
Efectos, Cuentas y Partidas por Cobrar a Largo Plazo	xxx	xxx	xxx
Inversiones a Largo Plazo o Permanentes	xxx	xxx	xxx

Activos Fijos Tangibles	xxx	xxx	xxx
Menos: Depreciación de Activos Fijos Tangibles	xxx	xxx	xxx
Activos Fijos Intangibles	xxx	xxx	xxx
Menos: Amortización de Activos Fijos Intangibles	xxx	xxx	xxx
Gastos Diferidos a Corto Plazo	xxx	xxx	xxx
Gastos Diferidos a Largo Plazo	xxx	xxx	xxx
Faltantes y Pérdidas en Investigación (excepto Equipos y Materiales del Proceso Inversionista)	xxx	xxx	xxx
Cuentas por Cobrar Diversas- Operaciones Corrientes	xxx	xxx	xxx
Operaciones entre Dependencias- Activo	xxx	xxx	xxx
Depósitos y Fianzas	xxx	xxx	xxx
Pagos a Cuenta de las Utilidades	xxx	xxx	xxx
TOTAL ACTIVOS	xxx	xxx	xxx
PASIVOS Y PATRIMONIO			
Efectos, Cuentas y Partidas por Pagar a Largo Plazo	xxx	xxx	xxx
Obligaciones a Largo Plazo	xxx	xxx	xxx
Ingresos Diferidos	xxx	xxx	xxx
Sobrantes en Investigación (excepto Equipos y Materiales del Proceso Inversionista)	xxx	xxx	xxx
Cuentas por Pagar Diversas	xxx	xxx	xxx
Ingresos de Períodos Futuros	xxx	xxx	xxx
Operaciones entre Dependencias - Pasivo	xxx	xxx	xxx
Inversión Estatal	xxx	xxx	xxx
Donaciones Recibidas	xxx	xxx	xxx
Utilidades Retenidas	xxx	xxx	xxx
Subsidio por Pérdidas	xxx	xxx	xxx
Pérdida	xxx	xxx	xxx
Reservas Patrimoniales	xxx	xxx	xxx
TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO	xxx	xxx	xxx

4. DETALLE DE LAS FUENTES QUE PRODUCEN INCREMENTO DEL CAPITAL DE TRABAJO

CUENTAS	SALDOS AL INICIO	SALDOS EN LA FECHA	VARIACIÓN
Utilidad del Período		xxx	
Disminuciones de Activos (Variaciones negativas - Punto 3)	xxx		
Incremento de Pasivos y Patrimonio (Variaciones Positivas-Punto3)	xxx		
TOTAL DE FUENTES		xxx	

5. DETALLE DE LAS APLICACIONES QUE PRODUCEN DISMINUCIÓN DEL CAPITAL DE TRABAJO

CUENTAS	SALDOS AL INICIO	SALDOS EN LA FECHA	VARIACIÓN
Pérdida del Período		xxx	
Incremento de Activos (Variaciones Positivas - Punto 3)		xxx	
Disminuciones de Pasivos y Patrimonio (Variaciones Negativas - Punto3)		xxx	
Inversiones Materiales pendientes de reintegrar (punto 2)		xxx	
TOTAL DE APLICACIONES		xxx	

CONTADOR	DIRECTOR	CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS
_____	_____	

		REGULACIONES VIGENTES.
Nombre y Apellidos _____ Firma	Nombre y Apellidos _____ Firma	D M A

NOTA: La diferencia entre los totales de Fuentes y de Aplicaciones debe coincidir con la variación del Capital de Trabajo.

ANEXO 7 ESTADO DEL MOVIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL

EJEMPLO: PARA EMPRESAS DEL SECTOR PÚBLICAS

ESTADO DEL MOVIMIENTO DE LA INVERSIÓN ESTATAL							
	CÓDIGO DPA		CÓDIGO REEUP		CÓDIGO CAE		
Organismo:	PROV	MUN	ORG	EMP	SECT	RAMA	S.RAM
Entidad:							
Fecha:: ___ de _____ 19_____							

Conceptos	Importe del Período	
Saldo al inicio del año de la cuenta Inversión Estatal		xxx
Más: Créditos		
Recepción autorizada de recursos por reestructuración administrativa	xxx	
Recepción de Activos Fijos Tangibles en Ejecución para conclusión proceso inversionista	xxx	
Avalúo o tasación que incrementa el valor de los Activos Fijos Tangibles	xxx	
Sobrantes de Activos Fijos Tangibles cuyas causas se desconocen	xxx	
Utilización de Reservas Patrimoniales	xxx	
Gastos diferidos procedentes de proyectos o construcciones en proceso descontinuados	xxx	
Inversiones Financieras en otras empresas por cuenta del Presupuesto del Estado	xxx	
Traslado al final del año del saldo de la cuenta Recursos Recibidos para Inversiones Materiales	xxx	
Traslado al final del año de los saldos de las cuentas Donaciones Recibidas	xxx	
Otros Créditos (Detallar)	xxx	
Total de Créditos		xxx
Menos: Débitos		
Traslado autorizado de recursos por reestructuración administrativa	xxx	
Traslado de Activos Fijos Tangibles en Ejecución para que se concluya el proceso inversionista	xxx	
Avalúo o tasación que disminuye el valor de los Activos Fijos Tangibles	xxx	
Aporte por amortización de Activos Fijos Tangibles en Ejecución descontinuados, registrados como Gastos Diferidos a Largo Plazo	xxx	
Liquidación de Inversiones Financieras en otras empresas por cuenta del Presupuesto del Estado	xxx	
Baja de Activos Fijos Tangibles adquiridos con recursos del Presupuesto del Estado (Plan Financiero de Inversiones)	xxx	
Aporte al Presupuesto de Activos Fijos Tangibles reclasificados como Inventarios	xxx	
Otros Débitos (Detallar)	xxx	
Total de Débitos		xxx
Saldo al final del período de las cuentas Inversión Estatal		xxx

CONTADOR _____	DIRECTOR _____	CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.
Nombre y Apellidos _____ Firma	Nombre y Apellidos _____ Firma	D M A

Nota: De haberse habilitado varias cuentas de Inversión Estatal, se detallará por separado el movimiento del año de cada una de ellas.

ANEXO 8 ESTADO DEL MOVIMIENTO DE CAPITAL

Este estado debe presentar las distintas cuentas y conceptos que integran el Capital. agrupándose según se muestra a continuación. Es de uso exclusivo de las empresas del Sector Privado.

ESTADO DEL MOVIMIENTO DE CAPITAL							
	CÓDIGO DPA		CÓDIGO REEUP		CÓDIGO CAE		
Organismo:	PROV	MUN	ORG	EMP	SECT	RAMA	S.RAM
Entidad:							
Fecha:: ___ de _____ 19_____							

DETALLE	AL INICIO DEL PERÍODO ECONÓMICO	AL FINAL DEL PERÍODO ECONÓMICO	VARIACIONES
Capital Social Autorizado			
(-) Acciones por Emitir			
(+) Premio en Ventas de Acciones			
(-) Descuento en Ventas de Acciones			
(-) Suscriptores de Acciones			
(+) Acciones Suscritas			
(+) Acciones en Tesorería			
Capital Social Suscrito y Pagado			
(+) Capital por Donación			
(+) Capital por Revalorización de Activos Fijos			
(+) Otros Conceptos de Capital			
(+) Reservas de Capital (Detállense)			
(+) Utilidades Retenidas			
Pérdidas Acumuladas			
Total de Capital según Libros			

<table>
<tr><td>CONTADOR

_____</td><td>DIRECTOR

_____</td><td>CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.</td></tr>
<tr><td>Nombre y Apellidos
_____
Firma</td><td>Nombre y Apellidos
_____
Firma</td><td><table><tr><td>D</td><td>M</td><td>A</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table></td></tr>
</table>

ANEXO 9 ESTADO DEL MOVIMIENTO DE LAS UTILIDADES RETENIDAS

Este Estado es de uso exclusivo de las empresas del Sector Privado y debe contener los conceptos de incremento, disminución y aplicación de las Utilidades Retenidas durante el período o ejercicio económico objeto de análisis e información.

ESTADO DEL MOVIMIENTO DE LAS UTILIDADES RETENIDAS							
	CÓDIGO DPA		CÓDIGO REEUP		CÓDIGO CAE		
Organismo:	PROV	MUN	ORG	EMP	SECT	RAMA	S.RAM
Entidad:							
Fecha:: ___ de _____ 19_____							

Utilidades Retenidas al inicio del ejercicio económico

Más:

Importe de la Utilidad del Ejercicio económico objeto de análisis

Menos:

Impuesto sobre Utilidades por pagar, correspondiente al resultado del ejercicio económico actual.

Cargos por Reservas de Capital efectuados en el ejercicio económico actual.

Otros conceptos (detállense)

Utilidades Retenidas al final del ejercicio económico informado.

CONTADOR _____	DIRECTOR _____	CERTIFICAMOS QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE ESTADO FINANCIERO SE CORRESPONDEN CON LAS ANOTACIONES CONTABLES DE ACUERDO CON LAS REGULACIONES VIGENTES.
Nombre y Apellidos _____ Firma	Nombre y Apellidos _____ Firma	D M A _____

ANEXO 10 ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO – EMPRESA SECTOR PÚBLICO

Estos ejemplos no son parte integrante de la Norma, son sólo ilustrativos acerca de la aplicación de la misma, con la finalidad de ayudar a esclarecer su significado.

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO
EMPRESA DEL SECTOR PÚBLICO
(MÉTODO DIRECTO)

	Fila	Parcial	Subtotal	Total
Flujos de Efectivo de las actividades de operación				
Ventas netas	01	xx		
(+) disminución (-) aumento de cuentas por cobrar	02	xx		
(+,-) conceptos distintos	03	xx		
(+) aumento (-) disminución de cobros anticipados	04	xx		
Efectivo recibido de clientes por ventas (01+04)	05		xx	
Ingresos por intereses	06	xx		
(+) disminución (-) aumento en intereses por cobrar	07	xx		
Efectivo recibido por intereses (06+07)	08	xx		
Ingresos por dividendos	09	xx		
(+) disminución (-) aumento en dividendos por cobrar	10	xx		
Efectivo recibido por dividendos (09+10)	11	xx		
Intereses y dividendos recibidos (08 a 11)	12		xx	
Otros (Detallar)	13		xx	
Recursos recibidos del presupuesto del Estado	14		xx	
Efectivo proveniente de actividades de operación (05 + 12 a 14)	15			xx
Costo de mercancías vendidas	16	xx		
(+) aumento (-) disminución de inventarios	17	xx		
(+) disminución (-) aumento de cuentas por pagar por compra de inventarios	18	xx		
(-) depreciación y otros gastos no desembolsables	19	xx		
Pago de Efectivo por compras de inventarios (16 a 19)	20	xx		
Gasto de operaciones	21	xx		
(-) depreciación y otros gastos no desembolsables	22	xx		
(+) aumento (-) disminución en pagos anticipados	23	xx		
(+) disminución (-) aumento en Pasivos acumulados relacionados	24	xx		
Pago de Efectivo por gastos de operaciones (21 a 24)	25	xx		
Efectivo pagado a proveedores y empleados (20+25)	26		xx	
Gastos por intereses	27	xx		
(+) disminución (-) aumento en intereses por pagar	28	xx		
Impuestos sobre utilidades	29	xx		

	Fila	Parcial	Subtotal	Total
(+) disminución (-) aumento en impuestos por pagar	30	xx		
Intereses e impuestos pagados (27 a 30)	31		xx	
Canje de moneda pagado	32		xx	
Obligaciones con el presupuesto del estado	33		xx	
Efectivo desembolsado en actividades de operación (26 + 31 a 33)	34			xx
Flujos netos de Efectivo provenientes o (usados) de actividades de operación(15-34)	35			xx
Flujos de Efectivo por actividades de inversión				
Compra de Activos Fijos	36		(xx)	
Ganancia en venta de Activos Fijos	37	xx		
Valor en libro de los Activos vendidos	38	xx		
Producto de la venta de Activos Fijos (37+38)	39		xx	
Adquisición de subsidiarias	40		(xx)	
Compra de valores negociables	41		(xx)	
Costo de valores negociables vendidos	42	xx		
(+) utilidad (-) pérdida en venta de valores negociables	43	xx		
Producto de venta de valores negociables (42+43)	44		xx	
Venta de inversiones financieras a largo plazo	45		xx	
Desembolsos en inversiones financieras a largo plazo	46		(xx)	
Préstamos realizados	47		(xx)	
Cobro de los préstamos realizados	48		xx	
Recursos recibidos para inversiones	49		xx	
Obligaciones con el Presupuesto del Estado	50		(xx)	
Canje de moneda recibido	51		(xx)	
Canje de moneda entregado	52		xx	
Dividendos recibidos	53		xx	
Flujos netos de Efectivo proveniente o (usados) en actividades de inversión(36 + 39 a 41 + 44 a 53)	54			xx
Flujos de Efectivo por actividades de financiamiento				
Cobros por emisión de Capital	55		xx	
Préstamos y créditos recibidos a corto plazo	56		xx	
Pago de préstamos y créditos recibidos a corto plazo	57		(xx)	
Donaciones recibidas	58		xx	
Préstamos recibidos a largo plazo	59		xx	
Pago de préstamo recibidos a largo plazo	60		(xx)	
Pagos derivados de arrendamientos financieros	61		(xx)	
Pago por recompra de acciones	62		(xx)	

	Fila	Parcial	Subtotal	Total
Recursos recibidos del Presupuesto del Estado	63		xx	
Obligaciones con el Presupuesto del Estado	64		(xx)	
Canje de moneda recibido	65		xx	
Canje de moneda entregado	66		(xx)	
Dividendos declarados	67	xx		
(+) disminución (-) aumento en dividendos por pagar	68	xx		
Dividendos pagados (67 + 68)	69		(xx)	
Flujos netos de Efectivo proveniente o (usados) en actividades de financiamiento. (55 +56 a 66 + 69)	70			xx
Aumento o (disminución) neto de Efectivo y equivalentes al Efectivo (35 + 54 + 70)	71			xx
Efectivo y equivalente al Efectivo al inicio del ejercicio	72			xx
Efectivo y equivalentes al Efectivo al final del ejercicio (71 + 72)	73			xx

ANEXO 11 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las entidades sujetas a la presentación de Estados Financieros deben acompañar a los Estados Financieros las Notas o Anexos que completen las informaciones que los mismos contienen.

Las notas tienen que expresar, con toda claridad, los hechos o situaciones que son necesarios explicar, para que la información tenga transparencia, es decir, que contemplen o amplíen la misma, para evitar interpretaciones equivocadas o deformadas.

Las notas deben incluir, como mínimo, lo siguiente:

a. Cambios en las prácticas contables ejecutadas durante el ejercicio económico y sus efectos en las informaciones y resultados presentados, con respecto al ejercicio anterior y al actual.
b. Tasa de cambio utilizada en las operaciones con moneda extranjera.
c. Reclamaciones reparos y contingencias, en contra o a favor de la empresa, que pueden afectar de manera significativa las informaciones presentadas.
d. Cambios de objeto social de la empresa, adquisición de otras sociedades, fusión o cualquier otro hecho, que implique modificación significativa en las informaciones presentadas.
e. Restricciones o limitaciones que existan sobre la disponibilidad del efectivo.
f. Condiciones que existan sobre Cuentas por Cobrar, que modifiquen la disponibilidad de las mismas.
g. Detalle de los rubros fundamentales que componen el Inventario, cuando no estén expresados en el cuerpo del Estado de Situación. Deberá revelarse las existencias ociosas, remitidas en consignación y gravadas por préstamos o pignoraciones.
h. Bases de valoración de los Inventarios y métodos para la determinación de los costos. Si se ha efectuado variación en la base de valoración de los Inventarios, o en los métodos para la determinación de los costos, o en ambos, debe explicarse el efecto que dicha variación representa en las informaciones del ejercicio actual y comparativamente con el precedente.
i. Gravámenes o limitaciones que existan sobre Activos, tales como: Inventarios, Inversiones y Activos Fijos. Debe utilizarse, en lo posible, una misma nota referida a los Activos gravados y a las respectivas obligaciones.
j. Detalle de los Activos Fijos Tangibles agrupados por grupos, cuando no están expresados en el cuerpo del Estado de Situación. Así mismo, debe explicarse la base de valoración adoptada para estos bienes y en los casos en que ésta no sea el costo de adquisición o de producción, indicarse como se determinó la valoración.
k. Debe señalarse también, el o los métodos de depreciación adoptados, el importe aplicable al ejercicio económico y el monto de los Activos que existen y que se encuentren totalmente depreciados o agotados.
l. Detalle de los Activos Fijos Intangibles, cuando no estén expresados en el cuerpo del Estado de Situación, expresando además, la base de valoración, el o los métodos de amortización, el importe aplicable al ejercicio económico de ésta y el monto de los Activos que existen y que se encuentren totalmente amortizados.
m. Detalle de las Inversiones Financieras a corto y a largo plazo, expresando en el caso de acciones o de bonos: emisor del título-valor, cantidad de títulos-valores, valor nominal de cada título y valor total de la Inversión.
n. Cuando se refiere a bonos o a acciones preferidas, tiene que indicarse, según el caso: fecha de vencimiento o de redención; interés o dividendo que se devenga, privilegios, convertibilidad y otras características especiales.

o. Detalle de los Gastos de Organización, de Investigación y Desarrollo y de otros Activos de igual naturaleza.
p. Detalle de las Obligaciones a Largo Plazo, mencionando: vencimiento, tasa de interés, forma de pago y restricciones importantes.
q. Anticipos con importes significativos, entregados o recibidos, para operaciones futuras.
r. Aumentos o disminuciones de Capital o Patrimonio y creación de nuevas Reservas Patrimoniales.
s. En relación con las Ventas a Plazos, aclarar si se registran en el momento en que se realizan o a medida en que se efectúan los cobros.
t. Detalle y explicación por conceptos de los Otros Ingresos y Otros Gastos, así como de las partidas extraordinarias (Incluye los gastos y los ingresos de ejercicios económicos precedentes).
u. Otros elementos que sean exigidos en alguna norma en particular

ANEXO 12GLOSARIO DE TERMINOS. LEY No. 113 DE 2012. DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Administración Tributaria: el sistema de instituciones públicas encargado de la gestión de la recaudación, cobranza y fiscalización de los tributos; integrado por el Ministerio de Finanzas y Precios, la Oficina Nacional de Administración Tributaria, la Aduana General de la República y otras entidades que legalmente se autoricen a tales efectos, quienes actúan en representación del Estado como sujeto activo;

Año Fiscal: el período de doce (12) meses, que coincide con el año natural (de enero a diciembre), salvo las excepciones que se dispongan en la presente o en sus normas complementarias. El primer año fiscal comienza a contarse desde la fecha en que el contribuyente incurra en el hecho imponible y finaliza cuando cese la ocurrencia del mismo;

Base Imponible: la valoración del hecho jurídico o económico en las magnitudes gravadas por el tributo, a la que se le aplica el tipo impositivo;

Bonificación: el beneficio consistente en la disminución del tipo impositivo o reducción de la cuantía a pagar de un tributo determinado;

Citación: el acto mediante el cual la Administración Tributaria exige la presencia del sujeto pasivo o responsable de la obligación tributaria, en las condiciones, término y lugar establecidos previamente;

Condonación: el beneficio que consiste en liberar al contribuyente de la deuda tributaria determinada administrativamente;

Contribución: el tributo para un destino específico y determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago;

Deberes formales: el conjunto de obligaciones no pecuniarias con trascendencia tributaria a cuyo cumplimiento están obligados los sujetos pasivos y responsables;

Declaración Jurada: la obligación que tiene el contribuyente de declarar la información exigida por ley, en función de determinar la cuantía a pagar por concepto del tributo, mediante los documentos y formularios que a tales efectos establece la Administración Tributaria; quedando obligado con el contenido y exactitud de los datos consignados en ella y pudiendo ser sancionado conforme a derecho si no la presenta o si la presentase con inexactitud, incompleta o fraudulenta;

Determinación administrativa de la deuda tributaria: el acto mediante el cual la Administración competente declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria;

Deuda tributaria: la cantidad debida por el sujeto pasivo de la obligación tributaria por concepto de tributos y recargos, vencido el término de pago; así como, la multa fiscal que resulte una vez practicada su determinación por la Administración Tributaria;

Domicilio Fiscal: el domicilio legal, salvo aquellos supuestos que se determinen en las normas generales y procedimientos tributarios que complementan esta Ley;

Entidades colaboradoras: las personas jurídicas a quienes las disposiciones legales facultan para realizar funciones que son competencia de la Administración Tributaria, de forma independiente o conjuntamente con esta;

Exención: el beneficio que consiste en liberar al contribuyente de la obligación del pago de un tributo determinado;

Hecho Imponible: el hecho de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina la obligación tributaria;

Impuesto: el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica;

Notificación: el acto mediante el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del sujeto pasivo o responsable de la obligación tributaria, determinadas actuaciones realizadas por ella que le afectan directamente;

Obligaciones Tributarias: las obligaciones derivadas del tributo, incluida la principal, o sea el pago y los deberes formales, relacionados o no con este;

Registro de Contribuyentes: los libros, cuadernos y soportes magnéticos que obran en la Oficina Nacional de Administración Tributaria, en los que se inscriben los sujetos pasivos en la forma, términos y condiciones que se establezcan legalmente;

Requerimiento: el acto mediante el cual la Administración Tributaria exige del sujeto pasivo o responsable, el cumplimiento de una obligación que le es propia o la realización de cualquier otra diligencia vinculada con esta;

Tasa: el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación en servicio o actividad por parte del Estado;

Término de pago: el período establecido legalmente para que el sujeto pasivo efectúe el pago de la obligación tributaria;

Tipo Impositivo: la magnitud que se aplica a la base imponible para determinar el importe del tributo. La magnitud puede estar determinada en por cientos, en números enteros o decimales; y

Tributo: las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de interés general. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

ANEXO 13 GUÍA GENERAL FORESTAL.

Provincia: _____ Año _____

CERTIFICAMOS

Que la Entidad: _____

Radicada en el Municipio: _____

Con domicilio en _____

Está autorizada a extraer de la superficie que abarca el patrimonio Forestal y otros territorios, los productos forestales que a continuación se describen según propuesta de la cantidad teniendo como base las evaluaciones de las áreas y Autorización de Cortas.

Grupo especies	Especial	Grueso	Medio	Fino	Total	Leñas	Importe
Coníferas							
Usos especiales							
Preciosas							
Duras							
Semiduras							
Blandas I							
Blandas II							
Sin Clasificar							
Total							

Dado en _____ a los _____ días del mes de _____

Confeccionado por: Nombre y Apellidos _____ Firma_____

Aprobado por: Nombre y Apellidos_____ Firma_____

Certificado por: Nombre y Apellidos_____ Firma_____

ANEXO 14 MODELO CR-01 "INGRESOS AL PRESUPUESTO-DIVISAS"

Ingresos al Presupuesto en Divisas (CR-01) No. Identificación Tributaria

ONAT

Contribuyente: _____ Código

Nombre del Tributo: _____

_____

Período que se liquida

Moneda	Principal	Recargo	Total

Para uso del Banco	Mon. Ext	T. C	Importe en

Observaciones:

Ingresos al Presupuesto - Divisas (CR-01)

N.I.T.

Nombre del Tributo Código

_____

Municipio: _____

Moneda

Principal	Recargo	Total

Para uso del Banco		
Mon. Ext.	T.C	Importe en

Ingresos al Presupuesto en Divisas (CR-01)

ONAT

Contribuyente: _____ N.I.T

Dirección: _____ Provincia: _____ Municipio: _____

Nombre del Tributo: _____ Código

Periodo que se liquida	Moneda	Principal	Recargo	Total

Cheque No.	Para uso del Banco	Mon. Ext.	T. C	Importe en

Observaciones:

ANEXO 15 MODELO DJ-01 "DECLARACIÓN JURADA IMPUESTO SOBRE UTILIDADES".

Declaración Jurada IMPUESTO SOBRE UTILIDADES	1	Período Fiscal Inicio Mes / Año	Período Fiscal Fin Mes / Año	MODELO DJ-01
				2 Inicial • Rectificación •

3 Nombre o Razón Social	4 N.I.T 00
5 DomicilioFiscal,Calle,No.Apto.e/calles,Rpto,Mcpio	6 Código anterior al N.I.T.
7 Nombre o Razón Social de la Casa Matriz	8 N.I.T. de la Casa Matriz 00

Documentos que complementan el Modelo

	SI	NO	Exento
(1) Estados Financieros Certificados	•		
(2) Autorización para Compensación de Grupo	•	•	•
(3) Estados Financieros Certificados y Declaraciones Juradas de las Sociedades	•		•

Concepto	Ind	Importe

Determinación de la Utilidad o Pérdida del Período

Ventas Brutas o Ingresos Brutos	01		
(-) Devoluciones	02		
Ventas Netas o Ingresos Netos	03		
(+) Otros Ingresos	04		
Total de Ingresos	05		
(-) Costos de Ventas	06		
(-) Gastos de Ventas, Administración y Generales	07		
(-) Otros Gastos	08		
Utilidad o Pérdida del Período	09		

Ajustes Autorizados por la Legislación Fiscal

(+) Adiciones para calcular Utilidad Neta Imponible	10		
(-) Deducciones para calcular Utilidad Neta Imponible	11		
(+ ó -) Ajuste por Depreciación	12		
Utilidad Neta Imponible o Pérdida Fiscal	13		

Determinación de la Deuda Tributaria

% Sobre Utilidad Neta Imponible Resolución No.	14		
% Ingresos Brutos	15		
(-) Pagos a Cuenta	16		
(+) Recargo por Mora	17		
Impuesto a Pagar al Cierre del Período	18		

- Declaro que la información consignada es verdadera y soy responsable por cualquier declaración que no se corresponda con la verdad, que la entidad también es responsable, y que cualquier error en la información brindada es una violación de la Ley.

9 Contribuyente o Representante Legal			
Nombre y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha

10 Recibido por la Oficina de Administración Tributaria de				
Nombre y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha	Documento No

ANEXO 16 MODELO DJ-02 "ANEXO A LA DECLARACIÓN JURADA IMPUESTO SOBRE UTILIDADES".

Anexo a la Declaración Jurada IMPUESTO SOBRE UTILIDADES	1	Período Fiscal Inicio Mes / Año	Período Fiscal Fin Mes / Año	MODELO DJ-02
				2 Inicial • Rectificación•
3 Nombre o Razón Social		4 N.I.T 0 0		

Concepto	Ind	Importe
Ajustes al resultado Contable		
(+) Adiciones para calcular la Utilidad Neta Imponible	1000	
Total de Adición de Reservas	1010	
	1011	
	1012	
	1013	
	1014	
Total de Gastos no. Deducibles	1020	
	1021	
	1022	
	1023	
	1024	
	1025	
	1026	
(-) Deducciones para Calcular la Utilidad Neta Imponible	1100	
Total de Ingresos no Imponibles	1110	
	1111	
	1112	
	1113	
	1114	
Total de Otras Deducciones	1120	
Reserva para Contingencias y Pérdidas Futuras	1121	
Reservas Voluntarias Autorizadas a Deducir	1122	
Deducción por Reinversión	1123	
Pérdida Fiscal Períodos Anteriores - Año Fiscal	1124	
	1125	
	1126	

- Declaro que la información consignada es verdadera y soy responsable por cualquier declaración que no se corresponda con la verdad, que la entidad también es responsable, y que cualquier error en la información brindada es una violación de la Ley.

9 Contribuyente o Representante Legal			
Nombre y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha

10 Recibido por la Oficina de Administración Tributaria de				
Nombre y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha	Documento No

ANEXO 17 MODELO DE DECLARACIÓN JURADA PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA UTILIZACIÓN O EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES Y PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, EN LO CONCERNIENTE A LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES, NATURALES Y ARTIFICIALES, Y DE LA FAUNA SILVESTRE. (SUJETOS AUTORIZADOS DE FORMA PERMANENTE)

Contribuyente: _____ Código: _____

Dirección: _____ Municipio: _____

Provincia: _____ Período a liquidar: _____

Tipo de moneda: MN: _____ MLC: _____

Sujetos autorizados a la explotación de forma permanente

Producto Forestal	Base imponible según lo autorizado en la Guía General	Tipo Impositivo	Importe a pagar según lo autorizado en la Guía General
T O T A L			

Declaro que los datos aquí consignados gozan de plena veracidad y correspondencia con la actividad que estoy autorizado a realizar:

Contribuyente	Oficina Municipal de la Administración Tributaria	Fecha

ANEXO 18 MODELO DE DECLARACIÓN JURADA PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA UTILIZACIÓN O EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES Y PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, EN LO CONCERNIENTE A LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES, NATURALES Y ARTIFICIALES, Y DE LA FAUNA SILVESTRE. (SUJETOS AUTORIZADOS DE FORMA NO PERMANENTE)

Contribuyente: _____ Código: _____

Dirección: _____ Municipio: _____

Provincia: _____ Período a liquidar: _____

Tipo de moneda: MN: _____ MLC: _____

Sujetos autorizados a la explotación de forma no permanente

Producto Forestal	Base imponible según lo autorizado en la Guía General	Tipo Impositivo	Importe a pagar según lo autorizado en la Guía General
T O T A L			

Declaro que los datos aquí consignados gozan de plena veracidad y correspondencia con la actividad que estoy autorizado a realizar:

Contribuyente	Oficina Municipal de la Administración Tributaria	Fecha

ANEXO 19 MODELO DJ-06 "DECLARACIÓN JURADA DE INGRESOS NO TRIBUTARIOS"

ONAT	**DECLARACIONJURADA INGRESOS NO TRIBUTARIOS.**					**DJ-06**
A Datos Gene- rales	**(1) Nombreo Razón Social:** **NIT**			**Órgano u Organismo: Año: _____**		
B	**Ind**	**Conceptos**	**Dig**	**Información de los Estados Financieros**	**Importes a Aportaral Presupuesto**	**Importes Aportados en Exceso al Presupuesto**
	01	Utilidad o pérdida después de impuesto	9			
	02	Aporte por el rendimientode la inversión estatal (fila 1- 5)	8			
	03	Pagos a cuenta del rendimiento realizados	7			
	04	Aporte por el rendimientopendiente de aportar o pa -gado en exceso (fila 2 – 3)	6			
	05	Utilidades del períodoretenidas	5			
		(-)reservaparainversiones				
		(-)reserva para desarrollo e investigaciones				
		(-)reserva para estimulación por la eficiencia econó -mica de los trabajadores				
		(-)reserva para incremento de capital de trabajo				
		(-)reserva para otros destinos (detallar)				
C	06	Reservas voluntarias acumuladade años anteriores	4			
	07	Deellas: para inversiones (filas 08 + 09 – 10)	3			
	08	Saldo al inicio	2			
	09	Créditos durante el año	1			
	10	Débitos durante el año	0			
	11	Para desarrollo e investigación	9			
	12	Para estimulación	8			
	13	Para incremento de capital de trabajo	7			
	14	Para otros destinos (detallar)	6			
D	15	Plan de inversiones aprobadopara el año que concluye	5			
	16	Ejecución del Plan de inversiones del año	4			
	17	Deellos:Ejecución de inversiones de continuación	3			
	18	Amortización de Crédito para inversiones pendientes de	2			
	19	Pagos de gastos de inversiones devengados en el año an-	1			
	20	Gastos devengados de inversiones que quedan pendien -	0			
	21	Ejecución financiera de lasinversiones (16+18+19 -20)	9			
	22	Créditos recibidos para el financiamiento de	8			
	23	Recursos presupuestarios recibidos para el financiamien	7			
	24	Plan Financiero de Inversiones Financiadas con recursos descentralizados o ejecución financiera de las inversionescubiertascon recursosdescentralizados	6			
	25	Depreciación de activos fijos tangibles				
	26	de ella: aportadaal presupuesto	5			
	27	destinada a la provisión para inversiones	4			
	28	Venta de activos fijos tangibles o sus parte por desman-	3			
	29	de ella: aportadaal presupuesto	2			

	30	Destinada a la provisión para inversiones	1			
	31	Amortización de gastos diferidos a largo plazo	0			
	32	de ella: aportadaal presupuesto	9			
	33	Destinada a la provisión para inversiones	8			
	34	Provisión para inversiones (filas 35+36 -37)	7			
	35	Deella:saldo al inicio	6			
	36	créditos durante el año	5			
	37	débitos durante el año	4			

E Pie del Modelo	**(1) JURO LA EXACTITUD DELA PRESENTE DECLARACION** **Firma:**			
	(3)Oficinaquerecibe:			
	Nombre y apellidos	**Cargo**	**Firma**	**Fecha**

ANEXO 20 MODELO CR-09 "DECLARACIÓN – PAGO".

ONAT CR-09 Declaración · Pago · NIT Debítese a: _____ _____ Código de la Cuenta:_____ Título Código TM Tipo de Moneda (TM): 1-MLC 2-MN Importe a liquidar en letras: _____ _____ _____ Importe a liquidar:_____ Periodo a liquidar: Desde: ____/____/____ Hasta:____/____/_____ Destino: Contribuyente	ONAT CR-09 Declaración · Pago · NIT Debítese a: _____ _____ Código de la Cuenta:_____ Título Código TM Importe a liquidar en letras: _____ _____ _____ Importe a liquidar:_____ Periodo a liquidar: Desde: ____/____/____ Hasta:____/____/_____ Destino: Banco	ONAT CR-09 Declaración · Pago · NIT Debítese a: _____ _____ Código de la Cuenta:_____ Nombre del Tributo:_____ _____ Código TM Importe a liquidar en letras: _____ _____ _____ Importe a liquidar:_____ Periodo a liquidar: Desde: ____/____/____ Hasta:____/____/_____ Destino: ONAT
TP: ☐ _____ Importe de la Base Imponible:_____ Tipo Impositivo:_____ Importe de la Obligación:_____ Firmas Autorizadas:_____ de la Entidad_____	TP: ☐ _____ Importe de la Base Imponible:_____ Tipo Impositivo:_____ Importe de la Obligación:_____ Firmas Autorizadas:_____ de la Entidad_____	TP: ☐ _____ Breve explicación del Tipo de Pago: 0- Pago Voluntario 1- Número de Acuerdo de Aplazamiento de Pago 2- Número de Resolución Administrativa 3- Declaración Jurada Rectificada Este código se reflejará en el escaque señalado por las letras TP (Tipo de Pago) y a continuación se consina-rá el número de aprobación que ampara dicho pago. Importe de la Base Imponible:_____ Tipo Impositivo:_____ Importe de la Obligación:_____ Firmas Autorizadas:_____ de la Entidad _____

De Banco:	Autorizado	Fecha Débito		
		D	M	A

A Banco:	Autorizado	Fecha Crédito		
		D	M	A

De Banco:	Autorizado	Fecha Débito		
		D	M	A

A Banco:	Autorizado	Fecha Crédito		
		D	M	A

De Banco:	Autorizado	Fecha Débito		
		D	M	A

De Banco:	Autorizado	Fecha Crédito		
		D	M	A

ANEXO 21 ACTA DE NOTIFICACIÓN DE LOS RESULTADOS DE AUDITORÍA.

ACTA DE NOTIFICACIÓN DE LOS RESULTADOS DE AUDITORÍA

No. OT _____

Acta Parcial _____ Final _____

En _____ situada en _____ localidad _____ del municipio _____ provincia_____ subordinada a _____a los días _____del mes de _____del _____.

Se efectúa la reunión de análisis de los resultados de la auditoría realizada en cumplimiento de laOrden de Trabajo señalada.

Participantes Cargo

Asuntos tratados _____

Observaciones: _____

Entidades radicadas en el extranjero: _____

Para constancia se firma esta acta por el máximo dirigente de la entidad presente en la reunión ypor el auditor jefe de grupo, archivándose el original con la copia del informe que retiene la unidadorganizativa de auditoría.

_____ _____

Jefe de grupo Funcionario o persona natural

APÉNDICES

APÉNDICE A TABLA DE TABULACIÓN DEL NIVEL DE RIESGO

Tabla de tabulación del nivel Riesgo

Nivel de Riesgo	Valor Z
1%	2.58
5%	1.96
10%	1.645
15%	1.44
20%	1.28
25%	1.15
30%	1.04

Fuente: Auditoría. Cook and Winkle. Tomo II. Págs. 338 y 339

APÉNDICE B TAMAÑO DE MUESTRAS ESTADÍSTICAS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON RIESGO DE 10% POR EXCESO DE CONFIANZA.

Tamaño de muestras estadísticas para pruebas de control con riesgo de 10 por ciento por exceso de confianza											
Índice esperado de la desviación de población	**Tasa de desviación tolerable**										
	2%	**3%**	**4%**	**5%**	**6%**	**7%**	**8%**	**9%**	**10%**	**15%**	**20%**
0.00%	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15	11
0.25%	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.50%	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.75%	265	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.00%	*	176	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.25%	*	221	132	77	64	55	48	42	38	25	18
1.50%	*	*	132	105	64	55	48	42	38	25	18
1.75%	*	*	166	105	88	55	48	42	38	25	18
2.00%	*	*	198	132	88	75	48	42	38	25	18
2.25%	*	*	*	132	88	75	65	42	38	25	18
2.50%	*	*	*	158	110	75	65	58	38	25	18
2.75%	*	*	*	209	132	94	65	58	52	25	18
3.00%	*	*	*	*	132	94	65	58	52	25	18
3.25%	*	*	*	*	153	113	82	58	52	25	18
3.50%	*	*	*	*	194	113	82	73	52	25	18
3.75%	*	*	*	*	*	131	98	73	52	25	18
4.00%	*	*	*	*	*	149	98	73	65	25	18
5.00%	*	*	*	*	*	*	160	115	78	34	18
6.00%	*	*	*	*	*	*	*	182	116	43	25
7.00%	*	*	*	*	*	*	*	*	199	52	25

Fuente: Auditoría. Cook and Winkle. Tomo II. Págs. 354. Adaptados de la guía de auditoría AuditSampling del American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc de 1983. Derechos de autor © 1983 por el American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc

APÉNDICE C TAMAÑO DE MUESTRAS ESTADÍSTICAS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON RIESGO DE 5% POR EXCESO DE CONFIANZA.

Tamaño de muestras estadísticas para pruebas de control con riesgo de 5 por ciento por exceso de confianza											
Índice esperado de la desviación de población	**Tasa de desviación tolerable**										
	2%	**3%**	**4%**	**5%**	**6%**	**7%**	**8%**	**9%**	**10%**	**15%**	**20%**
0.00%	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0.25%	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.50%	*	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.75%	*	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1.00%	*	*	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1.25%	*	*	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1.50%	*	*	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1.75%	*	*	227	153	103	88	77	51	46	30	22
2.00%	*	*	*	181	127	88	77	68	46	30	22
2.25%	*	*	*	208	127	88	77	68	61	30	22
2.50%	*	*	*	*	150	109	77	68	61	30	22
2.75%	*	*	*	*	173	109	95	68	61	30	22
3.00%	*	*	*	*	195	129	95	84	61	30	22
3.25%	*	*	*	*	*	148	112	84	61	30	22
3.50%	*	*	*	*	*	167	112	84	76	40	22
3.75%	*	*	*	*	*	185	129	100	76	40	22
4.00%	*	*	*	*	*	*	146	100	89	40	22
5.00%	*	*	*	*	*	*	*	158	116	40	30
6.00%	*	*	*	*	*	*	*	*	179	50	30
7.00%	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68	37

Fuente: Auditoría. Cook and Winkle. Tomo II. Págs. 355. Adaptados de la guía de auditoría AuditSampling del American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc de 1983. Derechos de autor © 1983 por el American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc.

APÉNDICE D CUADRO DE EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE MUESTREOS ESTADÍSTICOS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON LÍMITES SUPERIORES DE 10% DE RIESGO POR EXCESO DE CONFIANZA.

Cuadro de evaluación de resultados de muestreos estadísticos para pruebas de control con limites superiores de 10 por ciento de riesgo por exceso de confianzas											
Tamaño de la muestra	**Número de desviaciones encontradas**										
	0	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
20	10.9	18.1	*	*	*	*	*	*	*	*	*
25	8.8	14.7	19.9	*	*	*	*	*	*	*	*
30	7.4	12.4	16.8	*	*	*	*	*	*	*	*
35	6.4	10.7	14.5	18.1	*	*	*	*	*	*	*
40	5.6	9.4	12.8	16.0	19.0	*	*	*	*	*	*
45	5.0	8.4	11.4	14.3	17.0	19.7	*	*	*	*	*
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	*	*	*	*	*
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	*	*	*	*
60	3.8	6.4	8.7	10.8	12.9	15.0	16.9	18.9	*	*	*
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.6	16.3	17.9	19.6	*
80	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.3	12.8	14.3	15.8	17.2	18.6
90	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4	16.6
100	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9	15.0
120	2.0	3.3	4.4	5.5	6.6	7.6	8.7	9.7	10.7	11.6	12.6
160	1.5	2.5	3.3	4.2	5.0	5.8	6.5	7.3	8.0	8.8	9.5
200	1.2	2.0	2.7	3.4	4.0	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1	7.6
*** En exceso de 20 por ciento**											

Fuente: Auditoría. Cook and Winkle. Tomo II. Págs. 357. Adaptados de la guía de auditoría AuditSampling del American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc de 1983. Derechos de autor © 1983 por el American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc.

APÉNDICE E CUADRO DE EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE MUESTREOS ESTADÍSTICOS PARA PRUEBAS DE CONTROL CON LÍMITES SUPERIORES DE 5% DE RIESGO POR EXCESO DE CONFIANZA.

Cuadro de evaluación de resultados de muestreos estadísticos para pruebas de control con limites superiores de 5 por ciento de riesgo por exceso de confianza											
Tamaño de la muestra	**Número de desviaciones encontradas**										
	0	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17.0	*	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15.0	18.3	*	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*	*
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18.0	19.7	*	*
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.0	*
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	*
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.0	8.4
*** En exceso de 20 por ciento**											

Fuente: Auditoría. Cook and Winkle. Tomo II. Págs. 358. Adaptados de la guía de auditoría AuditSampling del American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc de 1983. Derechos de autor © 1983 por el American Institute of CertifiedPublicAccountants, Inc.

APÉNDICE F TABLA DE NÚMEROS ALEATORIOS.

TABLA DE NÚMEROS ALEATORIOS

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40
1	8	9	0	1	9	9	6	7	1	6	4	1	5	4	6	9	2	7	4	7	8	3	6	5	6	8	9	6	2	5	9	0	5	5	7	5	3	4	7	1
2	5	8	3	7	4	8	5	9	2	6	4	2	4	0	7	0	0	8	8	2	9	0	9	2	5	9	8	5	5	3	8	6	6	7	1	0	5	5	8	7
3	4	4	2	1	1	6	1	8	8	6	6	6	2	6	9	2	6	4	9	0	7	6	4	8	4	5	7	1	6	8	1	5	9	2	6	6	8	1	8	3
4	8	0	4	9	5	5	3	6	5	2	3	3	1	3	2	0	6	1	8	4	9	6	4	8	0	6	1	2	3	2	2	2	0	3	7	2	9	7	5	1
5	4	3	2	1	5	5	1	6	8	9	2	6	5	0	2	5	2	7	3	3	0	5	6	4	3	6	7	5	8	5	7	3	4	2	7	4	8	2	5	0
6	8	4	4	9	8	5	0	8	2	7	9	7	1	1	8	3	1	0	0	6	3	7	9	8	1	8	3	2	7	2	4	6	4	2	5	4	0	8	5	1
7	2	9	2	7	4	9	0	5	0	5	0	7	4	2	8	6	1	3	1	6	6	0	7	4	4	9	0	8	0	4	7	8	1	2	6	1	2	3	0	8
8	0	5	5	0	5	4	1	3	8	9	3	9	8	5	7	8	2	7	5	8	2	4	8	1	5	5	0	1	7	6	5	0	3	9	2	5	8	4	5	3
9	2	2	8	8	9	8	3	4	0	1	9	2	3	7	5	9	1	6	2	8	6	1	8	2	0	9	1	7	6	7	8	1	6	5	9	6	3	8	2	2
10	1	7	0	7	9	6	2	3	7	1	3	9	0	8	9	7	5	6	8	8	7	4	5	4	6	4	5	4	8	5	2	6	5	1	3	7	5	7	4	5
11	9	7	0	5	9	7	3	0	8	0	1	3	2	9	0	6	7	2	8	7	4	2	7	2	9	7	5	8	9	2	3	7	9	2	1	9	9	8	3	3
12	2	7	2	8	3	6	0	1	8	2	1	8	4	3	5	0	5	4	4	1	0	3	0	7	5	2	9	8	9	5	3	0	7	5	4	6	9	4	9	2
13	0	7	1	8	1	3	7	1	1	1	6	1	7	0	3	2	6	2	2	9	7	6	0	6	3	2	9	3	6	3	9	7	4	5	6	6	1	4	4	7
14	1	4	3	2	0	8	5	4	7	5	7	3	6	8	0	8	9	0	7	1	0	8	6	7	3	9	9	1	2	2	6	7	6	9	0	3	8	3	8	3
15	2	2	2	1	1	0	4	6	5	2	0	4	9	3	7	7	6	5	0	2	7	9	0	5	7	5	8	7	2	4	6	9	5	3	3	9	8	3	2	6
16	2	3	6	0	2	6	7	2	5	6	7	8	5	7	2	3	1	2	7	7	3	8	7	0	5	1	3	3	2	3	3	0	6	0	2	8	7	0	9	1
17	2	5	6	0	0	5	7	3	3	0	7	1	3	5	3	9	6	8	3	7	3	3	2	9	1	1	6	4	2	0	0	7	0	2	0	8	0	3	3	1
18	4	4	4	5	0	1	2	8	2	5	4	2	7	7	1	2	0	7	2	3	3	0	7	0	8	9	0	3	3	1	8	1	9	2	3	1	4	0	6	4
19	4	4	8	1	0	5	3	4	5	7	3	4	7	4	2	1	0	8	2	4	1	7	4	5	0	6	2	8	0	0	7	3	7	9	7	4	6	6	5	0
20	7	9	8	3	7	1	3	0	3	0	4	3	9	6	9	9	9	0	1	8	1	0	2	5	1	9	5	4	2	8	3	1	1	4	0	9	8	7	2	8
21	7	9	2	9	3	2	6	7	5	5	6	9	3	6	9	2	6	6	2	0	0	4	3	8	1	8	2	8	2	3	2	1	9	6	5	6	5	1	5	4
22	8	7	3	8	0	8	1	6	6	6	1	8	5	8	5	6	6	5	5	4	9	1	0	1	8	9	8	7	8	0	4	7	2	4	1	4	3	9	1	6
23	8	2	5	1	0	0	0	8	0	5	1	5	6	5	7	9	4	3	6	3	6	1	0	1	9	9	3	8	9	6	1	7	8	0	4	5	1	4	4	1
24	6	3	8	8	6	4	1	6	3	8	3	8	1	6	1	7	6	6	3	9	8	9	3	3	4	5	0	0	2	9	2	1	8	0	0	0	2	9	0	0
25	7	1	0	0	5	4	0	7	3	7	0	0	9	1	9	0	2	5	0	5	9	7	9	3	3	8	0	7	2	9	1	8	4	5	2	2	2	1	4	5
26	2	2	9	9	1	4	7	7	4	0	3	6	0	6	9	7	0	3	0	3	5	4	5	5	3	0	2	9	6	1	7	4	9	8	1	0	7	7	9	5
27	4	6	2	6	5	5	8	6	8	8	2	7	1	3	2	6	7	2	3	6	0	7	7	9	6	4	5	6	2	0	4	3	5	1	1	4	6	7	7	5
28	6	9	1	3	5	9	6	2	6	3	1	7	4	3	6	8	2	7	1	8	0	0	4	8	9	9	0	3	6	0	7	4	7	8	3	9	3	7	2	7
29	9	8	5	4	0	9	0	4	5	8	9	7	4	2	2	6	0	4	8	6	3	3	8	9	1	6	3	4	6	0	4	4	2	0	6	8	6	9	3	3
30	5	1	6	1	9	8	6	5	7	6	9	6	0	4	3	1	7	8	9	4	4	5	5	9	1	3	9	6	2	8	8	5	6	4	8	8	0	0	2	6
31	8	5	2	1	0	1	8	7	3	5	7	4	8	9	5	4	9	2	0	7	8	4	0	8	8	5	2	6	5	8	6	9	4	5	4	2	9	4	3	5
32	8	7	8	8	9	1	4	4	2	6	6	9	9	7	8	7	9	8	7	5	8	3	8	0	4	6	2	4	1	4	4	1	8	7	0	3	8	2	9	7
33	8	2	5	0	3	3	1	9	5	7	4	2	2	9	1	7	4	2	2	8	5	6	2	8	4	3	2	2	4	3	5	6	3	3	2	7	8	4	9	2
34	2	1	7	4	9	8	0	5	8	8	2	2	1	4	7	2	8	2	6	7	7	8	6	8	0	1	2	4	1	5	1	9	1	7	8	2	0	8	9	3
35	0	9	8	5	2	4	0	7	4	0	7	2	4	9	1	4	1	9	5	7	9	2	5	8	6	8	5	5	3	8	9	8	0	6	1	1	5	8	3	5
36	5	0	1	9	3	1	7	4	3	8	3	6	3	2	3	0	6	5	0	8	6	8	7	1	5	3	7	6	3	5	0	4	3	7	3	3	2	0	3	4
37	5	2	8	0	7	6	2	1	3	9	2	7	6	0	5	2	8	1	8	9	6	8	9	2	0	0	4	7	4	7	2	7	7	3	7	4	0	4	9	8
38	8	4	3	1	5	4	2	1	1	4	7	8	8	6	1	2	4	6	7	0	5	8	3	0	2	7	6	6	0	5	9	8	1	9	6	9	6	0	4	4
39	3	2	1	2	2	1	8	5	2	5	3	9	4	8	5	8	6	3	4	9	1	4	2	7	2	2	5	7	9	2	1	0	4	3	9	9	0	6	7	6
40	3	7	8	6	7	2	6	2	3	9	2	1	2	7	4	5	9	5	1	6	9	7	3	4	4	6	3	7	7	2	9	3	6	3	8	0	9	6	1	8
41	5	9	9	2	7	4	0	4	2	4	6	0	4	3	0	5	1	7	1	5	3	2	4	7	3	6	9	4	1	8	6	8	1	9	9	1	7	2	0	8
42	1	3	1	0	9	4	4	1	8	1	5	3	1	7	6	6	1	1	8	0	9	1	5	6	8	0	0	1	1	8	3	2	6	5	8	5	4	6	9	6
43	6	8	8	7	9	2	1	5	1	1	1	7	3	6	4	0	7	2	5	2	8	8	5	3	1	4	0	4	5	4	9	9	1	5	2	6	2	9	0	6
44	7	6	6	9	6	8	5	0	7	0	1	6	4	8	8	2	6	0	7	5	4	8	1	0	8	9	6	7	1	7	2	3	9	2	3	5	4	9	1	6
45	2	8	8	6	8	0	5	6	3	4	3	6	0	3	1	7	7	5	2	9	2	6	3	9	5	4	5	8	7	7	9	7	6	9	1	8	8	6	8	7
46	9	8	9	7	5	4	5	3	7	5	9	1	1	2	3	3	6	7	3	5	8	3	4	9	4	7	4	6	8	2	9	0	3	2	3	9	8	6	2	8
47	0	8	7	5	6	9	2	6	2	0	7	1	1	7	4	1	8	5	9	6	4	3	0	9	7	1	8	1	9	6	5	7	3	7	1	9	9	6	9	3
48	2	0	4	3	3	7	2	4	3	6	7	2	5	8	4	4	4	6	7	8	2	7	8	2	3	0	0	7	4	6	3	6	5	2	0	7	0	0	0	8
49	7	0	3	5	2	8	0	7	8	6	0	0	0	3	9	4	3	4	6	8	7	0	9	0	0	7	9	4	0	7	4	1	6	0	6	7	3	3	2	2
50	2	8	8	1	3	6	6	4	0	7	1	0	8	9	1	2	0	4	2	4	8	4	7	9	0	9	4	5	7	8	6	8	5	4	9	6	3	5	1	9

Elaborada por Irene Valdez

APÉNDICE G COEFICIENTES DE RIESGO PARA EL MUESTREO POR VARIABLES EN LOS PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

NIVEL DE RIESGO ACEPTABLE (%)	COEFICIENTE DE ACEPTACIÓN INCORRECTO	COEFICIENTE DE RECHAZO INCORRECTO
1.0	2.33	2.58
4.6	1.68	2.00
5.0	1.64	1.96
10.0	1.28	1.64
15.0	1.04	1.44
20.0	0.84	1.28
25.0	0.67	1.15
30.0	0.52	1.04
40.0	0.25	0.84
50.0	0.00	0.67

Fuente: Figura 9-8 Coeficientes de riesgo. Auditoría. Un enfoque integral 12ª. Edición. O. RayWhittington y KurtPany. Página 253.

APÉNDICE H CONCILIACIÓN BANCARIA A CUATRO COLUMNAS.

CONTABILIDAD INTERMEDIA. DONALD E. KIESO. PÁGINA 324

Se trata de la llamada **PRUEBA DE CAJA O CONCILIACIÓN BANCARIA A CUATRO COLUMNAS** y es como sigue:

JERSEY COMPANY

PRUEBA DE EFECTIVO POR EL MES DE NOVIEMBRE DE 1981

BANCO NACIONAL DE MEMPHIS

Detalles	Conciliación Bancaria 31/Octubre	Noviembre		Conciliación Bancaria 30/Noviembre
		Cobros	Desembolsos	
Saldo según Banco	**$17,520.00**	**$96,450.00**	**($91,605.00)**	**$22,365.00**
Depósitos en tránsito				
al 31 de octubre	4,200.00	(4,200.00)		
al 30 de noviembre		3,680.00		3,680.00
Cheques pendientes				
al 31 de octubre	(3,700.00)		3,700.00	
al 30 de noviembre			(5,001.00)	(5,001.00)
Saldo ajustado según banco	**$18,020.00**	**$95,930.00**	**($92,906.00)**	**$21,044.00**
Saldo según libros	**$18,020.00**	**$95,330.00**	**($92,898.00)**	**$20,452.00**
Otras partidas por conciliar				
Cargo del banco no registrado			(8.00)	(8.00)
Intereses cobrados por el banco, no registrados		600.00		600.00
Saldo ajustado según libros	**$18,020.00**	**$95,930.00**	**($92,906.00)**	**$21,044.00**

En realidad esta forma representa cuatro conciliaciones en una:

1. Conciliación del saldo bancario a principios del período con el saldo en libros al principio del período (primera columna).
2. Conciliación de las entradas según el estado de cuenta del banco con salidas según libros (segunda columna).
3. Conciliación de las salidas según el estado de cuenta del banco con las salidas según libros (tercera columna).
4. Conciliación del saldo bancario al finalizar el período con el saldo en libros a finales del período (cuarta columna).

El **renglón superior** de la conciliación a cuatro columnas es un resumen de las operaciones del período tomado del estado o estados de cuenta del banco. Los saldos bancarios inicial y final aparecen en el estado de cuenta, lo mismo que las entradas del banco (que aparecen en la columna de depósitos) y las salidas (que aparecen en la columna de cargos o cheques pagados).

El **renglón inferior**, "Según libros", es un resumen de las operaciones con efectivo registradas en los libros. Esos totales se toman directamente de los libros, de preferencia de las cuentas de Efectivo, la que por supuesto mostrará las entradas y salidas de caja como asiento de carga y abono, lo mismo que los saldos iniciales y finales.

Las **columnas de la izquierda y de la derecha** son simplemente conciliaciones de finales del período anterior con finales del presente período (…). Las dos columnas centrales, de **entradas y salidas,** sirven para unir las de conciliación de la izquierda y la derecha. Con pocas excepciones, las cantidades necesarias para llenar las columnas centrales se pueden encontrar entre los números que figuran en los renglones superior o inferior o en las columnas de la izquierda y de la derecha. No es necesario añadir nuevos datos. Las **excepciones** consisten en las partidas tales como **errores del banco corregidos por el mismo dentro del mes en que se cometieron,** de manera que se afecten las operaciones bancarias pero no los saldos. **Depositado un cheque del cliente,** devuelto por falta de fondos suficientes y vuelto a depositar sin hacer un asiento en el mismo período, produciría el mismo efecto. Cada una de las **partidas de conciliación** se debe analizar cuidadosamente a fin de determinar si **una suma o una**

resta al renglón superior de la columna, "Según el banco", es el tratamiento lógico para conciliar.

Los auditores prefieren la conciliación a cuatro columnas como medio para identificar diferencias entre libros y el estado de cuenta del banco durante el período que abarca la conciliación.

Esta forma alternativa de conciliación es preferible porque (1) concilia con el saldo correcto (verdadero) de efectivo; (2) agrupa todas las partidas de conciliación que requieren asientos de ajuste en la sección destinada al saldo en libros y (3) permite un manejo más lógico de las partidas por conciliar.

APÉNDICE I OBLIGACIONES CON EL PRESUPUESTO DEL ESTADO RELACIONADAS CON EL PAGO DE LAS NÓMINAS DE SALARIOS.

LEY No. 113/2012 "DEL SISTEMA TRIBUTARIO".

IMPUESTO POR LA UTILIZACIÓN DE LA FUERZA DE TRABAJO:

Artículo 226. Son sujetos del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, las personas naturales y jurídicas, cubanas o extranjeras, que utilicen fuerza de trabajo remunerada.

ARTÍCULO 227. Están exentas del pago de este Impuesto las misiones diplomáticas y consulares extranjeras y sus miembros acreditados en el país, por las remuneraciones con que retribuyan a sus trabajadores. Asimismo, los organismos internacionales y sus funcionarios extranjeros.

ARTÍCULO 228. La base imponible del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo lo constituye el monto total de las remuneraciones a que se refiere el siguiente artículo.

ARTÍCULO 229. Para el pago de este Impuesto se consideran remuneraciones las erogaciones en efectivo o especie, cualquiera que sea la denominación con que se les designe, destinadas a retribuir el trabajo personal derivado de una relación laboral o contractual, incluyendo salarios, pagos por los resultados del trabajo, por la complejidad y responsabilidad del trabajo a desempeñar, por laborar en condiciones de nocturnidad, albergamiento u otras condiciones anormales de trabajo, multioficio, y otros pagos suplementarios, tiempo trabajado, pagos adicionales, trabajo extraordinario, pago por los días naturales de conmemoración nacional y feriados, importe devengado para el pago de vacaciones, y otros pagos considerados salario, indemnizaciones derivadas de la terminación de las relaciones de trabajo, y otros conceptos análogos que se deriven de una relación laboral y se entreguen al trabajador como contraprestación por su trabajo.

Son también objeto de este Impuesto los pagos realizados a los directores, gerentes, administradores o miembros de los consejos directivos en toda clase de sociedades o asociaciones.

ARTÍCULO 230. Se excluyen de la base imponible a que se refiere el artículo precedente:

a) las prestaciones de la Seguridad Social a corto plazo;
b) las cantidades que devenguen los trabajadores como estimulación, en efectivo o en especie, a partir de las utilidades obtenidas después de pagar el Impuesto sobre Utilidades;

c) los importes que por concepto de garantías salariales y subsidios devenguen los trabajadores que, en atención a circunstancias concurrentes, sean declarados disponibles o interruptos;

d) los importes que por concepto de salarios y beneficios adicionales devenguen los milicianos de las Milicias de Tropas Territoriales y reservistas que sean movilizados por los comités militares de los sectores militares por períodos mayores de diez (10) días;

e) las remuneraciones a los trabajadores incorporados a las microbrigadas sociales; y

f) las remuneraciones a los trabajadores discapacitados.

ARTÍCULO 231. El tipo impositivo del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo disminuye de forma progresiva con la entrada en vigor de la presente Ley, conforme a las siguientes reglas:

a) veinte por ciento (20 %) durante el primer año;

b) quince por ciento (15 %) durante el segundo año;

c) doce por ciento (12 %) durante el tercer año;

d) diez por ciento (10 %) durante el cuarto año; y

e) cinco por ciento (5 %) durante el quinto año y en lo sucesivo.

ARTÍCULO 232. El pago de este Impuesto se realiza en la misma moneda en que se devenguen los salarios, gratificaciones y demás remuneraciones a los trabajadores.

ARTÍCULO 233. A los fines de la determinación y pago del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, los contribuyentes de este se obligan a la presentación mensual, en las sucursales bancarias correspondientes al municipio donde radique la entidad o establecimiento que utilice a los trabajadores, y dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que se devenguen las remuneraciones, de una Declaración Jurada de las remuneraciones pagadas durante tal período, las que constituyen su base imponible, calculando y pagando el Impuesto correspondiente.

CONTRIBUCIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL:

ARTÍCULO 286. Las personas jurídicas y las personas naturales dotadas de capacidad legal para concertar contratos de trabajos, que empleen fuerza de trabajo remunerada beneficiaria del Régimen General de Seguridad Social, pagarán una Contribución por esta.

ARTÍCULO 287. Constituye el hecho imponible de esta Contribución, el empleo de personal remunerado beneficiario del Régimen General de Seguridad Social.

ARTÍCULO 288. Son sujetos de la Contribución a la Seguridad Social, en carácter de contribuyentes, las personas jurídicas y las personas naturales dotadas de capacidad legal para concertar contratos de trabajos, que empleen a los beneficiarios del Régimen General de Seguridad Social.

ARTÍCULO 289. La base imponible de la Contribución a la Seguridad Social la constituye la totalidad de los salarios devengados por los trabajadores de las entidades que empleen personal remunerado, incluidos aquellas cantidades percibidas por los resultados del trabajo, tiempo trabajado, pagos adicionales, trabajo extraordinario, por la complejidad y responsabilidad del trabajo a desempeñar, por laborar en condiciones de nocturnidad, albergamiento u otras condiciones anormales de trabajo, multioficio, y otros pagos suplementarios, pagos por los días naturales de conmemoración nacional y feriados, o importe devengado para el pago de vacaciones, y otros pagos que se deriven de una relación laboral y se entreguen al trabajador como contraprestación por su trabajo considerados salario, así como las indemnizaciones derivadas de la terminación de las relaciones de trabajo.

ARTÍCULO 290. Se excluyen de la base imponible a que se refiere el artículo precedente:

a) las cantidades pagadas a los trabajadores como estimulación, en efectivo o en especie, a partir de las utilidades obtenidas después de pagar el Impuesto sobre Utilidades;
b) las cantidades que por concepto de salarios y los beneficios adicionales devenguen los milicianos de las Milicias de Tropas Territoriales y reservistas movilizados por los comités militares de los sectores militares por períodos mayores de diez (10) días; y
c) los importes que por concepto de garantías salariales y subsidios devenguen los trabajadores que, en atención a circunstancias concurrentes, estén declarados disponibles o interruptos.

ARTÍCULO 291. El tipo impositivo de la Contribución a la Seguridad Social es el que se determina anualmente en la Ley del Presupuesto del Estado.

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A LA SEGURIDAD SOCIAL:

ARTÍCULO 296. Las personas naturales beneficiarias de la Seguridad Social, incluidas aquellas incorporadas a cualesquiera de los regímenes especiales de Seguridad Social, pagan una Contribución por esta.

ARTÍCULO 297. Constituye el hecho imponible de la Contribución Especial a la Seguridad Social los incorporados al régimen de la Seguridad Social.

ARTÍCULO 299. La base imponible de la Contribución Especial a la Seguridad Social la constituye la totalidad de los salarios devengados por los sujetos de esta, incluidos aquellos percibidos por los resultados del trabajo, tiempo trabajado, pagos adicionales, trabajo extraordinario, por la complejidad y responsabilidad del trabajo a desempeñar, por laborar en condiciones de nocturnidad, albergamiento u otras condiciones anormales de trabajo, multioficio, y otros pagos suplementarios, pagos por los días naturales de conmemoración nacional y feriados, vacaciones anuales pagadas, y otros pagos considerados salarios, así como las indemnizaciones derivadas de la terminación de las relaciones de trabajo.

Se incluyen en la base imponible, las retenciones en su caso aplicadas conforme a lo legalmente establecido, a los salarios devengados por los sujetos de estas, y las garantías salariales equivalentes al ciento por ciento del salario básico que se paguen a los trabajadores que sean declarados disponibles e interruptos.

Artículo 300: Se excluyen de la base imponible a que se refiere el artículo precedente:

a) las cantidades pagadas por concepto de Seguridad Social;

b) los viáticos; y

c) los ingresos percibidos vinculados o no a resultados del trabajo, no considerados salarios.

ARTÍCULO 301. El tipo impositivo de la Contribución Especial a la Seguridad Social es el que se determina anualmente en la Ley del Presupuesto del Estado.

ARTÍCULO 303. Las entidades deben retener y aportar al Presupuesto del Estado el importe de la Contribución Especial de sus trabajadores, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, por la totalidad de las retribuciones salariales que constituyen su base imponible, correspondientes al mes anterior, en las sucursales bancarias correspondientes a su domicilio fiscal.

ARTÍCULO 304. La Contribución de los trabajadores por cuenta propia se paga trimestralmente, dentro de los primeros veinte (20) días naturales del mes siguiente al trimestre vencido, directamente por transferencias u otras formas de pago reconocidas, en las sucursales bancarias u otras oficinas habilitadas a tales efectos.

RESOLUCIÓN No. 134/2014 "TIPOS IMPOSITIVOS PARA LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A LA SEGURIDAD SOCIAL" – MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS.

SEGUNDO: El tipo impositivo aplicable para el cálculo de esta Contribución para los sujetos a los que se contrae el apartado anterior, está constituido por la siguiente escala:

Grupo Escala I	1.0 %
Grupo Escala II	2.5 %
Grupo Escala III	3.5 %
Grupo Escala IV, y en adelante	5.0 %

TERCERO: La Contribución que corresponda a las cuantías que devenguen los trabajadores por concepto de vacaciones, se hace efectiva en el momento en que estas se paguen y comienza a aportarse después de transcurridos los primeros once (11) meses de haberse aplicado la nueva escala salarial.