

LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LA AUDITORÍA INTERNA. SU APLICACIÓN EN LA EMPRESA PESQUERA INDUSTRIAL DE CIENFUEGOS

THE RELATIVE IMPORTANCE IN THE INTERNAL AUDIT. THEIR APPLICATION IN THE INDUSTRIAL FISHING COMPANY OF CIENFUEGOS

Celia Alicia Silva López

csilva@ucf.edu.cu

Dunia María García Lorenzo

dgarcia@ucf.edu.cu

Lilia María Seoane Rodríguez

Lliam.cfg@sepsa.cu

Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba

Resumen

La conceptualización y forma de aplicación del criterio de Importancia Relativa cobra cada vez mayor relevancia, en el ámbito internacional y nacional. En Cuba las normas de auditoría refieren, de forma muy general, cómo debe emplearse y no se evidencian pautas metodológicas que permita estandarizar su uso. De lo anterior se deriva la presente investigación, en la cual se presenta el diseño de un procedimiento metodológico para su determinación en la auditoría interna en correspondencia con la legislación vigente. La aplicación en la Empresa Pesquera Industrial Cienfuegos demuestra su viabilidad al contar los auditores con una base técnica más sólida para la evaluación final referida a la razonabilidad de los saldos que se presentan en los estados financieros y al control interno que ejerce la entidad sobre los recursos de los cuales dispone.

Palabras claves: Estados financieros, control interno, Normas Cubanas de Auditoría.

Abstract

The conceptualization and form of application of the approach of importance relative cobra every time bigger relevance, in the international and national environment. In Cuba, the Norms of Audit they refer, in a very general way as it should be used and methodological rules are not evidenced that allows to standardize their use. Of the above-mentioned he/she is derived the present investigation, in which the design of a methodological procedure is presented for its determination in the internal audit in correspondence with the effective legislation. The application in the Industrial Fishing Company Cienfuegos, demonstrates its viability when having the auditors a more solid technical base for the final evaluation referred to the reason of the balances that are presented in the States Financiers and to the Internal Control that exercises the entity on the resources of which it prepares.

Keywords: Financial States, Internal Control, Cuban Norms of Audit.

Clasificación JEL: M42.

Introducción

Las organizaciones empresariales se encaminan a lograr un ambiente cada vez más competitivo y exigente, que demanda a diario mayores desafíos para no permanecer aislados a los cambios económicos, financieros, tecnológicos y sociales que vienen aparejados con el desarrollo de la ciencia, lo que exige un mayor control, a partir de mejoras en la organización y gestión administrativa. En este contexto, resulta importante reforzar el papel de la contabilidad como fuente de información para la toma de decisiones y la auditoría como vía de supervisión, por lo que la conceptualización y la forma de aplicación del criterio de Importancia Relativa o materialidad, asociada a las partidas que se presentan en los estados financieros cobran cada vez mayor relevancia.

En las modificaciones y adecuaciones realizadas a las Normas Cubanas de Auditoría, la Contraloría General de la República de Cuba incorpora –dentro del tema auditoría y revisión de la información, en la Norma General Evaluación del Riesgo y respuesta a los riesgos evaluados– la Norma Específica 530 asociada al uso de la Importancia Relativa, para armonizar la normativa cubana con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). El contenido de ambas coinciden en que el auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada y saldos que se presentan en los estados financieros, para determinar el alcance del trabajo y evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.

Acerca del tratamiento de la norma de Importancia Relativa en Cuba, se han considerado los antecedentes de la misma, a partir de los resultados de las investigaciones realizadas sobre el tema (Borrás Atiénzar, Montoya del Corte, & Martínez García, 2011), (Pozo Ceballos, I Taller Internacional de Auditoría, Control y Supervisión, 2014), (Lastre Rodríguez & Mendieta Pérez, 2014), ratificando en todos los casos la no aplicación generalizada de la norma por los auditores del Sistema Nacional de Auditoría y la no existencia de una normativa metodológica nacional que responda a las tendencias internacionales.

Una vez analizados los criterios aportados con anterioridad, la autora considera que la aplicación de la norma cubana Importancia Relativa en el sistema de auditoría en Cuba transita por una etapa de implementación, evidenciándose la ausencia de pautas obligatorias para realizar el cálculo de los niveles de Importancia Relativa que permita llegar a una estandarización en el uso de tan importante herramienta técnica, como apoyo al necesario e insustituible juicio profesional del auditor en la realización de las auditorías, a partir de lo cual se plantea la necesidad de diseñar un procedimiento metodológico que contribuya a la determinación de la Importancia Relativa en el proceso de auditoría interna a los estados financieros, en correspondencia con el contenido de la Norma Cubana de Auditoría.

La metodología utilizada en la investigación conjuga métodos y técnicas para la recopilación y análisis de la información y la valoración de resultados; entre los métodos se encuentran: el lógico-inductivo, de análisis y síntesis, histórico-lógico, el descriptivo y los de análisis documental y observación. Dentro de las técnicas utilizadas se encuentran la de revisión, encuestas, cuestionarios, cálculo de variaciones y tendencias, muestreo, criterio de especialistas, evaluación de resultados y las propias de la auditoría.

La Importancia Relativa o materialidad, conceptualización y aplicación

La Importancia Relativa o materialidad es un concepto que se utiliza tanto en contabilidad, como en auditoría, ya que su aplicación influye notablemente en la preparación y presentación de la información financiera por los contables, así como en el examen y la revisión de la misma por los auditores.

En el ámbito internacional, la definición de Importancia Relativa ha sido tratada de varias formas. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en España, alude al concepto de materialidad o Importancia Relativa en sus “Normas Técnicas de Auditoría” (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1991) y refiere: “La información es significativa cuando su omisión o presentación errónea puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. Depende de la cuantía de la partida omitida, o del error de evaluación en su caso, juzgados siempre dentro de las circunstancias particulares de la omisión o del error; de esta manera, su papel es suministrar un umbral o punto de corte, más que ser una característica cualitativa primordial que la información ha de tener para ser útil”(Montoya del Corte, 2008, p. 25).

Las Normas Cubanas de Auditoría dedican un espacio al tratamiento de la Importancia Relativa. La referida en el Código 530 (Contraloría General de la República de Cuba, 2012) plantea que “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”.

Como se observa, el elemento común en ambas definiciones es el que alude a la influencia de la información financiera, por acción u omisión, en las decisiones económicas de los usuarios.

La determinación de la Importancia Relativa en cualquier trabajo de auditoría influye en sus tres fases de planeación, ejecución e informe; su adopción generalizada en el contexto mundial y su implementación en el ámbito nacional se enfocan hacia uno de los puntos de mayor controversia en los últimos años: la vertiente cuantitativa y cualitativa de la misma a partir de la aplicación de factores cuantitativos que la relacionan con las variables financieras y los porcentajes, en su caso utilizados para evaluar el significado (únicamente numérica) de las incidencias en la información financiera y los factores cualitativos, considerados cuando las incidencias en la información financiera se sitúan por debajo del nivel de Importancia Relativa o materialidad.

Procedimiento metodológico para la determinación de la Importancia Relativa en la auditoría interna de estados financieros

El procedimiento que se muestra en la Tabla N°1, consta de tres etapas en correspondencia con las fases de la auditoría donde se determina la Importancia Relativa, (Etapa I Planeación, Etapa II Ejecución, Etapa III Informe) y partiendo del criterio de que la misma debe ser considerada en correspondencia con el error monetario máximo que puede existir en el saldo de una cuenta, sin dar lugar a que los estados financieros estén sustancialmente deformados.

Tabla N° 1. Procedimiento metodológico

ETAPAS	PASOS	TAREAS
Etapa I: Planeación	1- Estudio previo del sujeto auditar.	1.1 -Conocimiento del sujeto a auditar
	2 Planificación. Determinación de la Importancia Relativa.	2.1 Elección de la magnitud base por factores cuantitativos. 2.2 Evaluación de factores cualitativos a partir de la valoración del riesgo inherente y de Control. 2.3 Determinación de la Importancia Relativa corregida o ajustada. 2. 4 Análisis de relevancia.
Etapa II: Ejecución	1-Determinación del error tolerable por ciclos contables.	1.1 Cálculo del error tolerable de acuerdo con los factores cuantitativos. 1.2 Ajustes del error tolerable de acuerdo con factores cualitativos.
	2 Aplicación de las pruebas sustantivas.	2.1 Comprobar la razonabilidad o no de los saldos contables.
Etapa III: Informe	1 Establecer un umbral de Importancia Relativa.	1.1 Evaluar cuantitativa y cualitativamente la magnitud de los errores.
	2 Preparación del informe de auditoría.	2.1 Evaluación del resultado de la auditoría.

Fuente: Elaboración propia.

En su diseño se consideran los requerimientos establecidos por las Normas Internacionales de Auditoría (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2009), las Normas Cubanas de Auditoría (Contraloría General de la República de Cuba, 2012), el Proyecto de Directrices Generales para la aplicación de la Norma Importancia Relativa en la Planeación y Ejecución de la Auditoría (Contraloría General de la República de Cuba, 2012), el material titulado “Notas del participante” del Curso de Directrices de Importancia Relativa (Contraloría General de la República, 2015) y el criterio de la autora, a partir de lo cual se han definido los principales contenidos a incluir, ajustándose a los parámetros cuantitativos y cualitativos propuestos para este tipo de actividad económica.

Validación del procedimiento para la determinación de la Importancia Relativa en la Empresa Pesquera Industrial Cienfuegos

Etapas I. Planeación de la auditoría

Paso 1. Estudio previo del sujeto a auditar

Mediante revisión de la documentación de constitución de la entidad, se conoció que la Empresa Pesquera Industrial de Cienfuegos (EPICIEN), situada al norte de la Bahía de Jagua, con domicilio legal en carretera a Fertilizantes, O' Bourke, es una de las tres empresas nacionales y ocho unidades económicas de base, todas del sector productivo, del Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria en Cienfuegos.

1.1. Conocimiento del sujeto a auditar

Como datos generales del sujeto a auditar, se conoce que su objeto empresarial está diseñado en función de capturar, cultivar, industrializar y comercializar especies de la plataforma y acuícola, así como los adquiridos de la pesca comercial privada; también brindar servicios de maquila a productos de la pesca y comercializar productos alimentarios.

La entidad elabora los estados financieros, teniendo en cuenta las Normas Cubanas de Información Financiera establecidas en la Resolución N° 235/05 del Ministerio de Finanzas y Precios, lo que se comprobó a partir de la información emitida al cierre diciembre de 2014, estado de situación, estado de rendimiento financiero. La carpeta de implementación del Sistema de Control Interno, según lo establece la Resolución 60/2011 de la Contraloría General de la República de Cuba, está conformada a nivel de empresa y de cada unidad económica de base. Considerando los elementos expuestos, se determina analizar las cuentas que se presentan en los estados financieros emitidos con cierre 31 de diciembre de 2014.

Paso 2. Planificación. Determinación de la Importancia Relativa

A partir de la caracterización del sujeto a auditar, se procede a determinar la Importancia Relativa para los estados financieros en su conjunto.

2.1. Elección de la magnitud base por factores cuantitativos

La magnitud base y el rango porcentual que se elige, parte de un análisis de las características que presenta la entidad de manera general, en correspondencia con lo planteado en el Proyecto de Directrices Generales para la aplicación de la Norma de Importancia Relativa en la planeación y ejecución de la auditoría de la CGR (Contraloría General de la República de Cuba, 2014) para las entidades del sector productivo y considerando la división o segmentación del Clasificador de Actividades Económicas de la ONEI (Oficina Nacional de Estadísticas).

Como criterio de elección, se toman los parámetros cuantitativos asociados a las empresas productoras del Grupo B-Pesca, procediendo a seleccionar como magnitud base y rangos porcentuales los asociados a los activos totales, teniendo en consideración el importe que estos presenta en el estado de situación, al cierre de 2014, a lo que se le añade que el componente activos fijos representa un 57,19 %, conformado mayoritariamente por equipos y maquinarias industriales. Los resultados de la aplicación del criterio seleccionado se muestran en la Tabla N° 2.

Tabla N° 2. Elección de la magnitud base por factores cuantitativos

Sectores de la Economía	Actividades Económicas	Parámetros Cuantitativos o Magnitudes Base	Importes Según Estados Financieros CUP	Por Cientos a aplicar	Nivel de Importancia Relativa CUP
Sector productivo	B	Activos Totales	33 641 251,18	0,05%	16 820,63
				0,5%	168 206,26
				1,0%	336 412,52

Fuente: Proyecto de Directrices Generales para la aplicación de la norma de Importancia Relativa en la planeación y ejecución de la auditoría de la CGR, 2014 y estados financieros.

Se selecciona como magnitud base en la planeación (primer nivel de Importancia Relativa) 168 206,26 pesos, importe resultado de aplicar el porcentaje asociado 0,5% al importe total de los activos totales, al considerarse por las autoras que es un resultado representativo del nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y la valoración cualitativa en cuanto al conocimiento del sujeto a auditar.

2.2. Evaluación de factores cualitativos a partir de la valoración del riesgo inherente y de control

La evaluación se apoya en el manejo y verificación de los controles, considerando la Guía de Autocontrol adecuada a la entidad, según lo dispuesto en la Resolución 60/2011 de la CGR. (Contraloría General de la República de Cuba, 2011).

Para la valoración del riesgo inherente, se consideran las evaluaciones asociadas a los componentes ambiente de control, gestión y prevención de riesgos e información y comunicación. Para el riesgo de control, se tienen en cuenta las evaluaciones correspondientes a los componentes actividades de control, supervisión y monitoreo, determinando mediante la aplicación de pruebas la aplicabilidad de los controles identificados a partir de establecer una escala de puntuación, donde al criterio se aplica con una relación de puntuación de 1, parcialmente 2 y no se aplica 3. Seguidamente, mediante ponderación de los resultados totales obtenidos como calificación en cada componente entre el número de controles evaluados, se establece la referencia presentada en la Tabla 3.

Tabla 3. Valores de referencia para la evaluación de factores cualitativos

Rangos de puntajes	Clasificación del riesgo	Evaluación de la aplicabilidad de los controles
$1 \leq \text{Valor} \leq 1,1$	Bajo	Satisfactorio ≥ 95
$1,1 < \text{Valor} \leq 1,4$	Medio	$95 > \text{Aceptable} \geq 80$
$1,4 < \text{Valor} \leq 1,8$	Alto	$80 > \text{Deficiente} \geq 60$
$1,8 < \text{Valor} \leq 3$	Alto	Malo < 60

Fuente: Curso de Directrices Norma Importancia Relativa, 2015.

Tabla N°4. Resultados de la evaluación del riesgo inherente

Evaluación	Nro. de Controles Evaluados	Total de Puntajes
Total Calificaciones	52	86
Ponderación (Total de la calificación / N° de controles evaluados)		$86 / 52 = 1,66$
Clasificación del riesgo $1,4 < \text{VALOR} \leq 1,8$		ALTO
Evaluación de la aplicabilidad de los controles		ACEPTABLE

Fuente: [Elaboración propia]

Tabla N° 5. Resultados de la evaluación del riesgo de control

Evaluación	No de controles evaluados	Total de puntajes
Total calificaciones	48	81
Ponderación (Total de la calificación / N° de controles evaluados)		$81 / 48 = 1,68$
Clasificación del riesgo $1,4 < \text{VALOR} \leq 1,8$		ALTO
Evaluación de la aplicabilidad y efectividad de los controles		ACEPTABLE

Fuente: Elaboración propia.

Los resultados presentados muestran que una vez aplicada la Guía de Autocontrol y considerando los valores de referencia, la evaluación del riesgo inherente y de control es calificado de alto, y la aplicabilidad de los controles asociados a los componentes del Sistema de Control Interno, de aceptable para la etapa de planeación.

2.3. Determinación de la Importancia Relativa corregida o ajustada

A partir de la evaluación asociada a los riesgos inherentes y de control, se procede a ajustar la Importancia Relativa recalculada en función de los resultados cualitativos, como se expone en la Tabla N° 6.

Tabla N° 6. Importancia Relativa corregida o ajustada

Importancia Relativa recalculada CUP	Impacto de los factores cualitativos		Valor de ajustes por factores cualitativos CUP	Importancia Relativa corregida o ajustada (IRCA) CUP
	Riesgo inherente	Riesgo de control		
166 608,09	25%	30%	91 634,46	74 973,63

Fuente: Proyecto de Directrices Generales para la aplicación de la norma de Importancia Relativa en la planeación y ejecución de la auditoría de la CGR, 2014 .Curso de Directrices Norma Importancia Relativa, 2015.

Como resultado se obtiene el importe de la Importancia Relativa corregida o ajustada; para el caso de estudio, es de 74 973,63 CUP, a partir del cual el error o conjunto de errores se considera significativo en la fase de planeación de la auditoría.

2.4. Análisis de relevancia a partir de factores cuantitativos y cualitativos

El análisis de relevancia se realiza mediante el análisis de los estados financieros, con el método comparativo de cifras en valores absolutos y porcentuales (Directrices de Auditoría Financiera o de Estados Financieros RS-634/2013, de la Contraloría General de la República), y considerando la valoración de los elementos de riesgo de control y de riesgo inherente desarrollados anteriormente en la Tarea 2.2.

Como resultado del análisis a los estados financieros por grupos de cuentas, con fechas 31/12/14 y 31/12/13, se concluye que a nivel total se incorporan 11 cuentas por criterio de relevancia con un importe de 695 400 ,18 CUP que implica un 73% del total, estando la mayor representatividad en las cuentas de activos, las que representan el 67% de las presentadas en este grupo. Al concluir dicho análisis, queda definido el grupo de cuentas contables que deben ser incluidas en la revisión del auditor, renglones a examinar y el tipo de muestreo a utilizar, así como los procedimientos analíticos sustantivos con relación a las clases de transacciones, saldos contables y revelaciones.

Etapas II. Ejecución de la auditoría

Paso 1. Determinación del error tolerable por ciclos contables

Al calcularse el error tolerable, se obtiene el importe que, como límite máximo de aceptación de errores, puede aceptar el auditor, para concluir que el resultado de las pruebas aplicadas lograron los objetivos en la auditoría, a nivel de cuentas contables para la fase de ejecución.

1.1. Cálculo del error tolerable de acuerdo con los factores cuantitativos. El cálculo del error tolerable por factores cuantitativos considera las cuentas contables definidas en el análisis de relevancia, aplicando a cada una de ellas, según la bibliografía consultada la fórmula matemática siguiente: $ET_{cc} = IRCA \times \sqrt{S_{cc} \div STGC}$

Donde:

ETcc = Error Tolerable de la cuenta contable.

IRCA = Importancia Relativa corregida o ajustada que proviene del recalcu de la magnitud base, y que representa el importe a partir del cual el error o conjunto de errores se considera significativo en la fase de planeación de la auditoría (Tabla N° 6).

Scc = Saldo de la cuenta contable.

STGC = Saldo total del grupo contable al que pertenece la cuenta contable.

Como resultado se determina el importe límite a aceptar como error para cada ciclo contable y cuenta, que constituyen la referencia para cumplimentar la próxima tarea.

1.2. Ajustes del error tolerable de acuerdo con factores cualitativos

A los efectos del cálculo del error tolerable ajustado para cada cuenta contable, y coincidiendo con los criterios emitidos en la tarea anterior, se procede a aplicar las pruebas de cumplimiento por ciclos contables para evaluar el riesgo de control en la fase de ejecución el que se desarrolla en dos eventos; criterio de aplicabilidad, mediante pruebas de control, donde a las respuestas se aplica con una relación de puntuación de 1, parcialmente 2 y no se aplica 3; y criterio de efectividad con una relación de puntuación de 1 efectivo, 2 con deficiencias y 3 inefectivo. Para ambos criterios de evaluación se aplica la Guía de Autocontrol adaptada por la entidad, según Resolución 60/2011 de la Contraloría General de la República de Cuba.

Los razonamientos antes definidos permiten establecer un factor de correlación, considerando los criterios que se presentan en la Tabla N° 7, derivados de ponderar los puntajes obtenidos en la evaluación de aplicabilidad y efectividad de los controles, cuyo resultado se suma y pondera nuevamente con una relación del 30% y 70% para cada criterio de evaluación, respectivamente.

Tabla N° 7. Clasificación del riesgo de control y correlación del porcentaje de controles probados, factor de corrección y confianza en el control

Rangos de puntajes	Clasificación del riesgo	Evaluación de la aplicabilidad de los controles	Factor de correlación	Confianza en el control
$1 \leq \text{Valor} \leq 1,1$	Bajo	Satisfactorio ≥ 95	0,8	Alta
$1,1 < \text{Valor} \leq 1,4$	Medio	$95 > \text{Aceptable} \geq 80$	1,0	Media
$1,4 < \text{Valor} \leq 1,8$	Alto	$80 > \text{Deficiente} \geq 60$	2,0	Baja
$1,8 < \text{Valor} \leq 3$	Alto	Malo < 60	2,0	Baja

Fuente: Proyecto de Directrices Generales para la aplicación de la norma de Importancia Relativa en la planeación y ejecución de la auditoría de la CGR, 2014 .Curso de Directrices Norma Importancia Relativa, 2015.

A partir del conocimiento de las evaluaciones antes referidas, se procede al cálculo del error tolerable ajustado para cada una de las cuentas determinadas relevantes en la etapa de planeación, para lo cual, considerando el criterio de (Pozo Ceballos, 2014), se aplica la siguiente fórmula matemática: $ETA = ETcc/Fc$

Donde:

ETA = Error tolerable ajustado

ETcc = Error tolerable de la cuenta contable

Fc = Factor de correlación

Los resultados de la aplicación de la fórmula matemática se muestran en la Tabla N° 8, Se observa cómo para todos los ciclos contables se cumple que el importe del error tolerable ajustado es inferior o igual al importe recalculado de la Importancia Relativa para la etapa de planeación de la auditoría, 74 973,63 CUP, y que las modificaciones en relación con los importes del error tolerable están asociadas a los ciclos contables, donde la calificación del riesgo es alta; en correspondencia, el nivel de confianza baja y aumenta el factor de correlación; es el caso de los ciclos de activos fijos, ingresos y gastos.

Tabla N° 8. Error tolerable ajustado

Evaluación del riesgo de control para la ejecución de la auditoría				
Ciclos contables	Clasificación del riesgo	Evaluación de la aplicabilidad y efectividad de los controles	Confianza	Error tolerable ajustado CUP
Tesorería	Medio	Aceptable	Media	74 973,63
Cobros	Medio	Aceptable	Media	20 843,28
Inventarios	Medio	Aceptable	Media	72 935,34
Activos fijos	Alto	Deficiente	Baja	37 486,82
Inversiones materiales	Medio	Aceptable	Media	74 973,63
Diferido	Medio	Aceptable	Media	64 092,51
Pagos	Medio	Aceptable	Media	54 628,06
Patrimonio	Medio	Aceptable	Media	73 646,09
Ingresos	Alto	Deficiente	Baja	37 254,79
Costos y gastos	Alto	Deficiente	Baja	37 390,43

Fuente: Elaboración propia, a partir de los resultados de la aplicación de la fórmula matemática.

Paso 2. Aplicación de las pruebas sustantivas

El trabajo se realizó sobre la base de las Normas Cubanas de Auditoría, considerándose sin limitaciones, utilizando las

Directrices Generales para la ejecución de la Auditoría Financiera y los programas de auditoría según las guías metodológicas aprobadas en la Resolución No 026/06 del extinto Ministerio de Auditoría y Control de la República de Cuba (Ministerio de Auditoría y Control, 2006), y actualmente en uso por la Contraloría General de la República para cada uno de los ciclos contables.

2.1 Comprobar la razonabilidad o no de los saldos contables

La auditoría abarcó el 100% de las actividades, áreas de la empresa y todos los ciclos contables que agrupan un total de 46 cuentas seleccionadas por el criterio de relevancia, aplicando un índice superior al 10% del saldo de la cuenta, a partir de considerar como factor cualitativo el nivel de confianza al control para la fase de ejecución.

Para la selección de los documentos a revisar y las pruebas físicas a realizar, se tomaron muestras representativas para cada una de las cuentas, a partir de una selección al azar, hasta llegar al documento primario que da origen a la transacción y comprobar las causas de las diferencias detectadas en los casos en que surgieron, verificándose la legitimidad y la autorización correspondiente, en los casos que procedió.

Etapas III. Informe de auditoría

Paso 1. Establecer un umbral de Importancia Relativa

Este umbral de Importancia Relativa para el informe de auditoría sirve como punto de corte en la determinación de la inclusión de los errores en el mismo por criterios cuantitativos. También resulta importante exponer una serie de factores a tener en cuenta para la evaluación cualitativa.

1.1. Evaluar cuantitativa y cualitativamente la magnitud de los errores

Para la evaluación cuantitativa, se establece como referencia la magnitud monetaria de los errores detectados y su efecto relativo sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en su conjunto, desde el punto de vista cuantitativo, considerando el criterio sugerido en la bibliografía consultada en (Ministerio de Auditoría y Control -Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2007, p. 4), donde se plantea que el 15% de la magnitud base utilizada para el cálculo del nivel de Importancia Relativa en la etapa de planeación se considera muy significativa. Umbral muy significativo = Magnitud Base * 15%

Cálculo del umbral de Importancia Relativa para el caso que se presenta:

$$74\,973,63 \text{ CUP} * 15\% = 11\,246,05 \text{ CUP}$$

En la evaluación cualitativa de la magnitud de los errores se consideran, entre otros, los efectos e impactos de los hechos asociados a incumplimientos de las disposiciones jurídicas aplicables.

Ambas evaluaciones complementan la información necesaria y suficiente para obtener una interpretación y comprensión adecuadas de las cuentas auditadas a incluir en el informe de auditoría con calificación de razonables con salvedad.

Paso 2. Preparación del informe de auditoría

El informe expresa por escrito el cumplimiento de los objetivos propuestos, sustentados en evidencias suficientes, competentes y relevantes obtenidas en el curso de la auditoría.

2.1 Evaluación del resultado de la auditoría

De conformidad con lo establecido en la Norma Cubana de Auditoría (1200) y la Resolución N° 36/12, ambas de la Contraloría General de la República de Cuba, y con los resultados obtenidos en esta auditoría, podemos exponer que los saldos de las cuentas que muestran los estados financieros, estados de situación y de rendimiento de la inversión financiera al cierre 31 de diciembre de 2014, son razonables con salvedades, al comprobarse incumplimientos no significativos de las Normas Cubanas de Información Financiera en 4 cuentas de las 63 con saldos al cierre del período analizado, por lo que su incidencia en la evaluación financiera y el desempeño de la entidad no es relevante, teniendo en cuenta los criterios de Importancia Relativa y riesgo probable.

Están respaldadas las operaciones realizadas, y se evalúa de Aceptable el Sistema de Control Interno que ejerce la entidad sobre sus recursos considerando que los hallazgos detectados no afectan el cumplimiento de los objetivos del control interno, y su impacto económico o social no es representativo.

Conclusiones

1. La documentación regulatoria nacional, Resolución 340/12 Normas Cubanas de Auditoría, de la Contraloría General de la República, establece la obligatoriedad con respecto a que el auditor considere la Importancia Relativa de las partidas expuestas en los estados financieros y su relación con los riesgos identificados en la ejecución de la auditoría, pero no aporta ni sugiere herramientas concretas para su determinación.
2. El procedimiento propuesto fue validado con éxito en la entidad Empresa Pesquera Industrial de Cienfuegos como caso de estudio, aplicando la Norma Cubana de Auditoría Importancia Relativa y considerando en su determinación factores cuantitativos y cualitativos.
3. Los resultados de Importancia Relativa calculados en cada fase de la auditoría permite tener una base técnica más sólida para sustentar la evaluación final de la misma, referida a la razonabilidad de los saldos que se presentan en los estados financieros y al control interno que ejerce la entidad sobre los recursos de que dispone.

Bibliografía

1. Borrás, F.; Montoya, J. y Martínez, F. J. (2011). La materialidad en auditoría: estudio empírico para el caso de Cuba. Cátedra Pyme. Universidad de Cantabria, Cantabria.
2. Contraloría General de la República de Cuba (2012). “Resolución 36/2012 Metodología para la evaluación y calificación de las auditorías”. La Habana.
3. Contraloría General de la República (2015). “Nota del participante”. Curso de Directrices de Importancia Relativa”.Manual del participante. Proyecto Cuba Canadá.La Habana.
4. Contraloría General de la República de Cuba (2012). “Norma Cubana de Auditoría 530 Importancia Relativa”. La Habana.
5. Contraloría General de la República de Cuba (2012). “Directrices generales para la ejecución de auditorías financieras o de estados financieros”. (RS-2171). La Habana.
6. Contraloría General de la República de Cuba. (2012). Resolución No 340/2012 "Normas Cubanas de Auditoría". La Habana.
7. Contraloría General de la República de Cuba (2014). “Proyecto de directrices generales para la aplicación de la norma de importancia relativa en la planeación y ejecución de la auditoría”. La Habana.
8. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1991). Normas Técnicas de Auditoría. Madrid.
9. Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2009). “Normas Técnicas de Auditoría”. Madrid.
10. Lastre, L. Á. y Mendieta, A. C. (2014). “Propuesta de bases generales para la aplicación de la norma de importancia relativa o materialidad en el ejercicio de la auditoría financiera”. Ponencia en I Taller Internacional de Auditoría, Supervisión y Control. Contraloría General de la Republica de Cuba. La Habana, junio 2014.
11. Montoya, J. (2008). “La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: marco teórico y estudio empírico para el caso español”. Memoria de tesis doctoral. Universidad de Cantabria. Cantabria.
12. Pozo, S. (2014). “Estrategia metodológica de auditoría interna a las relaciones de la administración financiera con la Universidad de La Habana”. Ponencia en I Taller Internacional de Auditoría, Supervisión y Control. Contraloría General de la Republica de Cuba. La Habana, junio 2014.

