



PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA EVALUAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CON EL PRESUPUESTO DEL ESTADO

Elvira Ismary Ulloa Paz¹

Adaemis García Guerra²

Adelfa Dignora Alarcón Armenteros³

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6062-5892>

<https://orcid.org/0000-0002-7188-9260>

<https://orcid.org/0000-0001-5495-4270>

Nombre de la Institución. Universidad de Ciego de Ávila Máximo Gómez Báez, Cuba

e-mail: ismaryup@unica.cu

adaemis@unica.cu

alarcon@unica.cu

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Elvira Ismary Ulloa Paz, Adaemis García Guerra y Adelfa Dignora Alarcón Armenteros: "Programa de auditoría para evaluar las obligaciones tributarias con el presupuesto del Estado", Revista Observatorio de las Ciencias Sociales en Iberoamérica, ISSN: 2660-5554 (Vol 2, Número 16, noviembre 2021, pp.125-140). En línea:

<https://www.eumed.net/es/revistas/observatorio-de-las-ciencias-sociales-en-iberoamerica/ocsi-nov-2021/obligaciones-tributarias>

RESUMEN

El presente trabajo "Programa de auditoría para evaluar las obligaciones tributarias con el presupuesto del estado"; se basa en la evaluación de las obligaciones tributarias, teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 113 del sistema tributario cubano, Resolución 261 del Ministerio de Finanzas y Precios y el cumplimiento de las normas cubanas de auditoría, donde se evalúa las obligaciones tributarias con el presupuesto del estado presente y futura de la entidad en cuestión que sea objeto del análisis, determinando si el pago de estos se efectuó en la cuantía correspondiente y dentro de los plazos y formas establecidas, además de revisar la contabilización de las operaciones

¹ Máster en Contabilidad Gerencial (2013), Licenciada en Contabilidad y Finanzas (2009), Técnico medio en Información Científica y Bibliotecología (1994). Profesor Asistente, de la Facultad de Ciencias Económicas Empresariales, con 10 años de experiencia en la docencia de pregrado en las disciplinas de Economía y Finanzas. Realiza diferentes investigaciones, asesorías y tutorías, en: análisis financiero empresarial; evaluación de inversión, gestión y evaluación de inventarios, auditoría financiera, auditoría fiscal presentando sus resultados en diferentes eventos y publicaciones científicas.

² Máster en Ciencias del Nivel Superior (2016), Licenciada en Educación Especialidad Economía. (2012), Profesor Asistente, de la Facultad de Ciencias Económicas Empresariales, con 8 años de experiencia en la docencia de pregrado en las disciplinas de Economía y Finanzas. Realiza diferentes investigaciones, asesorías y tutorías, en: tareas docentes para desarrollar la habilidad registrar en procedimientos contables, evaluación de inventarios, auditoría financiera, auditoría fiscal presentando sus resultados en diferentes eventos y publicaciones científicas.

³ Doctora en Ciencias Contables y Financieras (2009), Máster en Finanzas (2001), /Licenciada en Economía Agropecuaria (1989). Tiene 29 años de experiencia como docente en pregrado, cursos de postgrado, doctorados, maestrías y diplomados, en Cuba y en otros países, en las disciplinas de Dirección y de Finanzas. Además, es asesora de la Rectora de la Universidad de Ciego de Ávila y miembro del Consejo Científico de Ciencias Económicas, miembro de la Red de estudios bancarios en Cuba, vicepresidenta del tribunal nacional número dos de doctorado en las ciencias Contables y Financieras.

relacionadas con los tributos y verificar si se está aplicando las disposiciones legales tributarias vigentes. El estado requiere de recursos financieros para financiar las necesidades crecientes del sector público, los cuales provienen en su mayor parte del aporte de los contribuyentes. La auditoría fiscal genera una efectiva percepción del riesgo ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Palabras Claves: Obligaciones Tributarias, Auditoría Fiscal, Evaluación de Obligaciones Tributarias, Sistema Tributario Cubano, Programa de Auditoría.

PROGRAM OF AUDIT TO EVALUATE THE TRIBUTARY OBLIGATIONS WITH THE BUDGET OF THE STATE

SUMMARY

The present work audit Program to evaluate the tributary obligations with the budget of the state"; it is based on the evaluation of the tributary obligations, keeping in mind that settled down in the Law 113 of the Cuban tributary system, Resolution 261 of the Ministry of Finances and Prices and the execution of the Cuban norms of audit, where it is evaluated the tributary obligations with the budget of the present and future state of the entity in question that is object of the analysis that intends, determining if the payment of these it was made in the corresponding quantity and inside the terms and established forms, besides to revise the contabilidad of the operations related with these tributes and to verify if it is applying the effective tributary legal dispositions. The state requires of financial resources to finance the growing necessities of the public sector, which come in its bigger part of the contribution of the taxpayers. The fiscal audit generates an effective perception of the risk before the nonfulfillment of the tributary obligations.

Key words: Tributary obligations, Fiscal Audit, Evaluation of Tributary Obligations, Cuban Tributary System, Program of Audit.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la economía en la actualidad constituye a nivel mundial la base para la satisfacción de las necesidades de la sociedad, por lo que es indispensable la aplicación de medidas adoptadas por el Estado como regulador de las finanzas, para alcanzar la estabilidad económica.

Un Estado moderno para financiar las necesidades crecientes del sector público, precisa de recursos financieros que provienen en su mayor parte del aporte de los contribuyentes, personas naturales y jurídicas en forma de tributos.

Todos los países del mundo cuentan con sistemas tributarios con el objetivo de captar recursos para financiar los gastos públicos, respondiendo a las necesidades económicas de cada país. En el caso cubano, el Presupuesto del Estado, capta todos los ingresos derivados de la aplicación del sistema tributario, refrendado en la Ley No. 113 aprobada por la Asamblea Nacional, así como de otros conceptos de ingresos. Los aportes tributarios constituyen más del 70% del total de los ingresos del Presupuesto del Estado y aseguran la mayor parte de los recursos financieros.

La Auditoría Fiscal genera una efectiva percepción del riesgo ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias, a través del desarrollo de procesos transparentes, eficaces y efectivos, superando sus logros y resultados de manera continua.

La política fiscal y dentro de ella el Sistema Tributario deberán contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al Presupuesto del Estado con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero. Por todo lo anterior el objetivo de este material de estudio es: Presentar un recuento de un programa de auditoría fiscal, sustentado en técnicas y procedimientos para evaluar el grado de aplicación y cumplimiento del impuesto sobre los ingresos personales y la contribución especial a la seguridad social que contribuyen a las obligaciones tributarias con el presupuesto del estado.

METODOLOGÍA

Para obtener los resultados que dieron solución a la investigación fueron utilizados métodos de investigación del nivel empírico y teórico.

Nivel teórico:

- Análisis y síntesis: posibilitó la inspección de la documentación primaria y determinar si es veraz, fiable y está debidamente aprobada y asentada en los libros y registros.
- Lógico e histórico: facilitó el estudio del tema tratado desde su origen hasta la actualidad y su contextualización a las condiciones de la economía cubana.
- Heurístico: permitió la consulta con expertos de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) vinculados al área de fiscalización. Fue de gran utilidad para el desarrollo del trabajo, además de una fuente de información valiosa para conocer las características, elementos y especificidades de cada tributo.

Nivel empírico:

- Análisis de documentos ya elaborados: se utilizó con el fin de obtener información necesaria para el análisis, la cual se detalla en los informes de auditorías ejecutadas en la entidad.
- Observación: posibilitó obtener una panorámica general del desempeño del personal del área de economía.
- Entrevista no estructurada: facilitó la obtención de informaciones y criterios tanto de los trabajadores como de las personas que toman parte en el proceso de toma de decisiones dentro de la empresa.

Además se emplearon técnicas de auditoría tales como el cálculo, unido al procesamiento estadístico de datos, revisiones bibliográficas y búsqueda en internet.

La investigación que se realiza es aplicada y también recibe el nombre de práctica o empírica. Se caracteriza así por la aplicación o utilización de los conocimientos que se han adquirido.

El **aporte práctico** de la investigación consiste en: dotar a los directivos de la entidad objeto de análisis, de un programa de auditoría que le permita evaluar el grado de aplicación y cumplimiento de las obligaciones con el Presupuesto del Estado del impuesto sobre los ingresos personales y contribución especial a la seguridad social.

RESULTADO Y DISCUSIÓN

A continuación se exponen los antecedentes históricos, teóricos y contextuales de la auditoría, haciendo énfasis en el término fiscal con la importancia y necesidad de determinar si los tributos al fisco se efectúan en la cuantía debida, dentro de los plazos y formas establecidas.

1. Evolución histórica de la auditoría

En Cuba prácticamente se desconocía la auditoría a principios del siglo XIX, pues al ser una colonia de España, la vida económica era regida y controlada por la metrópoli.

A partir del año 1898 el gobierno norteamericano preparó el camino para que sus grandes empresas capitalistas se introdujeran en el país, apoderándose de la industria azucarera, de los servicios públicos, la agricultura, la minería y la banca. En el cursar de este siglo, se introducen en este campo algunos profesionales de la auditoría, los que pertenecían a casas matrices norteamericanas al no desarrollarse la enseñanza de la contabilidad.

En 1902 la nación estaba sometida a las decisiones políticas del gobierno imperialista de los Estados Unidos siendo evidente la necesidad de controlar desde el punto de vista técnico sus intereses mediante la auditoría, donde el contador público cubano demostró su capacidad asimilando rápidamente las más modernas técnicas de contabilidad y auditoría.

En los primeros años de constituida la República de Cuba, la función fiscalizadora recayó en el Ministerio de Hacienda, creado por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo de 1909.

A partir de 1927 se creó la Escuela Superior de Comercio en la Universidad de La Habana para formar técnicos profesionales, que por el nivel adquirido fueron reconocidos internacionalmente, surgiendo así los primeros contadores cubanos que abrieron oficina al público.

A finales de 1950 de acuerdo con la constitución, se crea un órgano denominado Tribunal de Cuentas, con las funciones de fiscalizar el patrimonio, los ingresos y los gastos del Estado y de los organismos autónomos, y la ejecución de los Presupuestos del Estado, las Provincias y los Municipios; así como asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los impuestos, derechos y contribuciones.

En enero de 1959 a partir del triunfo de la Revolución se inicia un cambio en la estructura socio-económica del país, este proceso provocó una acelerada transformación de la organización del aparato estatal. Debido a lo anterior, no se consideró necesario mantener el Tribunal de Cuentas, el que cesó sus funciones en 1960.

En el año 1961 se crea el Sistema Uniforme de Contabilidad y las Estructuras Jurídicas para establecer los mecanismos de control de acuerdo a los objetivos perseguidos en las nuevas empresas, creándose las direcciones de comprobación para fiscalizar los aspectos presupuestarios.

A partir de 1970 comienza una etapa de recuperación de los controles económicos–contables a través del sistema del registro económico y la auditoría alcanza un desarrollo significativo. Para ampliar la planificación y el control, en 1976 se crea el Comité Estatal de Finanzas (CEF), como función rectora de la auditoría estatal, el cual propicia que se comience a legislar todo lo referente a las medidas de carácter metodológico y organizativo de las auditorías, profundizando fundamentalmente en los controles económicos y financieros de los órganos y organismos del Estado.

En 1992 se crean las entidades autorizadas a practicar las auditorías y los auditores independientes, como es el caso de la Consultoría de la Asociación Nacional de Economistas de Cuba (CANEC), que surge como un centro de asesoría y servicios económicos. Para realizar sus funciones contaba con los documentos de auditoría establecidos.

En 1994 se extingue el CEF y se crea el Ministerio de Finanzas y precios (MFP) adscribiéndose al mismo la Oficina Nacional de Auditoría (ONA). Tiene como misión proponer e implementar las políticas en materia fiscal, de precios, contabilidad, patrimonio, seguros del país y la administración de las finanzas públicas, a fin de garantizar el control y uso eficaz y eficiente de los recursos financieros destinados a los programas de desarrollo económico y social de la Revolución.

Debido a la necesidad de fortalecer el control económico y administrativo en las entidades cubanas, el Consejo de Estado de la República de Cuba dicta el 8 de junio de 1995 el Decreto Ley 159 de la auditoría teniendo como finalidad normar toda la actividad de la auditoría en Cuba.

Otro paso trascendental en el desarrollo y consolidación del papel de la auditoría fue la creación, por el Decreto Ley 219 del 25 de abril del 2001, del Ministerio de Auditoría y Control (MAC) como un Organismo de la Administración Central del Estado (OACE), encargado de dirigir, controlar, organizar el Sistema Nacional de Auditoría (SNA), mediante la fiscalización y el control gubernamental.

En el año 2006 se emite por el MAC, la Resolución No. 25/06 Guía Metodológica para la Auditoría Gubernamental al Gasto Público y la Resolución 3 decreto ley 159/95 de la Auditoría. 26/06, que define la Guía Metodológica para la Auditoría de Gestión, la Guía Metodológica para la Auditoría Financiera o de Estados Financieros y la Guía Metodológica para la evaluación del Control Interno.

La experiencia acumulada durante todos estos años demostró la necesidad de una legislación que perfeccionara la organización y funcionamiento del control y preservación de las finanzas y los bienes patrimoniales del Estado socialista cubano y le otorgara la debida jerarquización y autoridad a esta labor. Por tanto en el año 2009 la Asamblea Nacional del Poder Popular, en uso de la facultad que le otorga el Artículo 75, inciso b) de la Constitución de la República aprobó la Ley No. 107 de la Contraloría General de la República (CGR), órgano estatal que comenzaría a ejercer las funciones del MAC. La (CGR) según la mencionada ley, tiene como objetivo y misión fundamental auxiliar a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno; en razón a ello propone la política integral del Estado en materia de preservar las finanzas públicas y el control económico-administrativo y una vez aprobada dirigir, ejecutar y comprobar su cumplimiento, así como, dirigir metodológicamente y supervisar el SNA. (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2009a)

1.1. Definiciones y concepciones generales de la auditoría

La auditoría es el proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos. (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2009b)

La auditoría es una de las formas en las que se pueden aplicar los principios científicos de la contabilidad, constituye a su vez una herramienta de control y supervisión que contribuye a la

creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes.

El trabajo del auditor implica analizar detenidamente las acciones de la empresa y los documentos donde las mismas han sido registradas y determinar si las medidas que se han tomado, en los diferentes casos, son adecuadas y han beneficiado a la organización.

A los efectos de avanzar en el estudio de la auditoría, se han escogido como marco de desarrollo e investigación los conceptos sobre el tema, ofrecidos por algunos autores:

Según SANTILLANA, González J.R. (2004) " la auditoría es el examen crítico que realiza un licenciado en contaduría o contador público independiente, de los libros, registros, recursos, obligaciones patrimonio, y resultados de una entidad, basados en normas, técnicas y procedimientos específicos, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de información financiera." (Santillana González, J.R., 2004)

Por su parte el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA) (2004), define que "la auditoría es el examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad general aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público ó a otras partes interesadas." (Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA), 2004.)

Se hace necesario precisar que para la autora de la presente investigación la auditoría es el proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y representativo del sistema de información de una empresa, practicado por profesionales calificados, realizado con independencia y utilizando técnicas determinadas, contribuyendo al mejoramiento del control financiero, señalando los errores y deficiencias, brindando el debido asesoramiento y ofreciendo las recomendaciones que procedan para su erradicación.

2. Objetivos esenciales de la auditoría

El trabajo de auditoría es verificar el cumplimiento de la legislación económica financiera promulgada por el estado, teniendo como finalidad el cumplimiento de diversos objetivos, los cuales resultan comunes en cualquier tipo de auditoría que se ejecute. Los objetivos fundamentales de la auditoría son, entre otros, los siguientes: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012a)

- ❖ -Evaluar el control de la actividad administrativa y sus resultados.
- ❖ -Examinar las operaciones contables y financieras y la aplicación de las correspondientes disposiciones legales, dictaminando sobre la racionabilidad de los resultados expuestos en los estados financieros, así como evaluar otros elementos que, de conjunto, permitan elevar la eficiencia, economía y eficacia en la utilización de los recursos.
- ❖ -Prevenir el uso indebido de recursos de todo tipo y propender a su correcta protección.
- ❖ -Fortalecer la disciplina administrativa y económico-financiera de las entidades mediante la evaluación e información de los resultados a quien corresponda.
- ❖ -Coadyuvar al mantenimiento de la honestidad en la gestión administrativa y a la preservación de la integridad moral de los trabajadores.

2.1. Fases de la auditoría

En la ejecución de la auditoría, intervienen cuatro fases, las cuales son los siguientes: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012c)

- 1) Planeación: Esta fase es la que determina lograr niveles de gestión óptimos (economía, eficiencia y eficacia) en el proceso de la auditoría; si se realiza una adecuada planeación, el resto de las fases alcanzan la calidad requerida. En esta fase se realizan actividades como:
 - Recopilar información sobre la entidad auditada y su organización, con el fin de determinar los riesgos y áreas o procesos de mayor importancia.
 - Definir los objetivos y el alcance de la auditoría.
 - Selección de la muestra a ser evaluada.
 - Determinación de recursos humanos y materiales.
 - Elaboración del Plan de trabajo general de la auditoría y el Plan de trabajo individual y programas de auditoría.
 - Dar a conocer a la entidad auditada el alcance y los objetivos generales de la auditoría.
- 2) Ejecución: Consiste en la aplicación del programa de auditoría con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos, y así obtener la evidencia suficiente, competente y relevante. En esta fase se realizan actividades como:
 - Aplicación de pruebas sustantivas y de cumplimiento y recopilación de la evidencia.
 - Determinación de desviaciones: hallazgos de la auditoría.
 - Notificación de los resultados parciales de la auditoría.
- 3) Informe: Consiste en la elaboración del informe de los resultados de la auditoría. En esta fase se realizan actividades como:
 - Elaboración del informe.
 - Notificación del resultado final de la auditoría al sujeto auditado.
 - Emisión del informe de la auditoría.
- 4) Seguimiento: Es el seguimiento al cumplimiento del plan de medidas elaborado para dar solución a las deficiencias e irregularidades detectadas, así como a las medidas disciplinarias propuestas y adoptadas con los responsables directos y colaterales. En esta fase se realizan actividades como:
 - Evaluar y emitir criterios a partir de recibir la consulta de la propuesta de las medidas disciplinarias a adoptar por la entidad auditada, dentro de los diez días (10) siguientes a la presentación de estas.
 - Revisar el plan de medidas presentado por el sujeto auditado, así como las medidas disciplinarias adoptadas con los responsables directos y colaterales, y hacer llegar las consideraciones dentro de los diez días (10) siguientes de su presentación al referido sujeto

Aunque no estén claros los límites entre las fases de la auditoría, es importante que el auditor reconozca su existencia y realice sus labores de acuerdo a cada una de ellas, lo cual permite una revisión y supervisión adecuada desde el inicio hasta el final de la auditoría.

2.2. Tipos de auditoría y sus objetivos

El auditor debe considerar, según el tipo de auditoría a realizar, determinados criterios que le faciliten definir los objetivos que se quieren lograr para la realización de la auditoría. A continuación se exponen los tipos de auditoría que existen: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012b)

- ❖ Auditoría de gestión o rendimiento: Consiste en el examen o evaluación de la gestión de un órgano, organismo, entidad, programa, proyecto, proceso o actividad, para establecer el grado de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos en la conservación y preservación del medio ambiente. De conformidad con las normas para este tipo de auditoría, el auditor debe conocer el significado de las tres “E” que permitan definir hacia dónde deben encaminarse los objetivos a seguir, aspectos que se enuncian a continuación:
 - Economía (en la asignación de los recursos): Óptimo aprovisionamiento de las entidades, con los recursos disponibles, quiere decir mantenimiento de bajos costos y cumplir con las normas y técnicas establecidas.
 - Eficiencia (en los procesos): Relación entre las cantidades o valor de los productos de un proceso a las cantidades o valor de los insumos del mismo. Significa máximo rendimiento de los recursos disponibles.
 - Eficacia (en los resultados): La capacidad de producir resultados, lograr objetivos, significa resultados que reflejen los efectos deseados.
- ❖ Auditoría financiera o de estados financieros: Consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones.
- ❖ Auditoría forense: Consiste en la investigación y verificación de información, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.
- ❖ Auditoría de cumplimiento: Se debe verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión.
- ❖ Auditoría especial: Consiste en la verificación y análisis de temas específicos, en entidades, actividades de interés nacional o territorial, programas, proyectos y otros asuntos.
- ❖ Auditoría fiscal: Consiste en el examen de las operaciones a las que están obligadas las personas jurídicas o naturales con el fisco, tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme a derecho.
- ❖ Auditoría a las tecnologías de la información y las comunicaciones: Consiste en el examen de las políticas, procedimientos y utilización de los recursos informáticos.
- ❖ Auditoría ambiental: Es el proceso para verificar el uso, administración, protección y preservación del medio ambiente y de los recursos naturales, con el objetivo de evaluar el cumplimiento de las normas y principios que rigen su control.

Es importante destacar que cada una de las auditorías mencionadas se pueden distinguir teniendo en cuenta el auditor que la realiza, pues este puede ser interno cuando es empleado de la propia

empresa cuyos procedimientos e informes están siendo revisados, o externo cuando es un profesional facultado al cual se le solicita el servicio y por tanto no es empleado de la organización cuyas afirmaciones o declaraciones audita. Esto conlleva a que, de manera general, las auditorías se clasifiquen en internas o externas.

2.3 Principios fundamentales de la auditoría

Los organismos, organizaciones, entidades y personas naturales o jurídicas sujetos a una obligación tributaria generada en el territorio nacional, deben ser auditados para velar por la correcta y transparente administración del patrimonio. Este proceso de auditar se debe ejecutar por personal que posea los conocimientos y habilidades necesarias para llevarla a cabo, y asumiendo que sus criterios y juicios contribuyen a la toma de decisiones de la entidad auditada deben tener en cuenta determinados principios para realizar las mejores prácticas de una auditoría, entre los que se encuentran:

- ❖ Capacidad y competencia profesional: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012d) El personal designado para practicar la auditoría debe poseer la capacidad y competencia profesional necesarias independientemente de las características de la unidad organizativa auditada, asumiendo entre otras, profesionalidad, comportamiento ético, aptitud innovadora, trabajo en equipo, comunicación y liderazgo.
- ❖ Independencia, objetividad e integridad: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, (2012e) El auditor debe proceder con libertad respecto a su juicio profesional manteniendo la objetividad, la cual requiere una actitud mental independiente de los auditores y una opinión honesta del resultado de su trabajo. De igual manera la integridad del auditor es un atributo que avala su profesión cuando sus conocimientos y capacidad responden con honestidad a los intereses de su organización, antes que en el suyo propio.
- ❖ Autoridad y responsabilidad: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012f) La autoridad es el crédito y prestigio del auditor ante su profesión y está presente cuando revisa y emite una opinión acerca de los temas auditados, cuando evita interpretaciones erróneas con relación a la auditoría que se realiza, cuando informa a los directivos sobre cualquier asunto significativo y cuando está facultado para solicitar y acceder a cualquier información y requerir al personal de la entidad auditada cuando lo considere necesario. Por otra parte, la responsabilidad del auditor se distingue por cumplir con el código de ética profesional, las Normas Cubanas de Auditoría y las disposiciones legales vigentes. El alto grado de responsabilidad del auditor invita a la observancia de lo correcto y de la prudencia.
- ❖ Confidencialidad: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012g) El auditor por la responsabilidad que asume en el cumplimiento de sus funciones debe ser confiable, manteniendo de forma confidencial y reservada la información obtenida en el curso de sus actuaciones y tener delimitado a quién y cuándo corresponde entregarla.

2.4 Técnicas de auditoría

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional, o sea son las herramientas de trabajo del auditor. Las técnicas de recolección de información forman parte

de procedimientos especiales utilizados por los auditores para obtener las evidencias suficientes, competentes y relevantes, que les permitan formar un juicio profesional y objetivo sobre la materia examinada.

Las técnicas de general aceptación en auditoría son: (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012h)

- Las técnicas verbales: Consisten en la obtención de información oral, mediante averiguaciones o indagaciones dentro o fuera de la entidad. Estas técnicas pueden ser:
 - Entrevistas: Es una conversación que tiene como finalidad la obtención de información. Sirven para averiguar de forma directa con el personal de la entidad auditada o con terceros, sobre actividades que guarden relación con las operaciones de esta, dejando evidencia documental.
 - Encuestas y cuestionarios: Es la aplicación de preguntas, relacionadas con el sujeto a auditar, para conocer sobre los hechos, situaciones u operaciones, que pueden ser anónimas o identificables.
- Las técnicas oculares: Consisten en verificar en forma directa y paralela, la manera como los responsables desarrollan y documentan los procesos o procedimientos, mediante los cuales el sujeto a auditar ejecuta las actividades objeto de control. Se clasifican de la forma siguiente:
 - Observación: Consiste en la contemplación a simple vista que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso.
 - Comparación o confrontación: Es cuando se cotejan las operaciones realizadas por el sujeto a auditar con las normativas, procedimientos y otros documentos para determinar sus relaciones e identificar sus diferencias y semejanzas.
 - Revisión selectiva: Radica en el examen de aspectos importantes que debe cumplir una actividad, informes o documentos, seleccionando parte de las operaciones que serán verificadas en la ejecución de la auditoría.
 - Rastreo: Es el seguimiento que se hace al proceso de una operación, con el objetivo de conocer y evaluar su ejecución.
- Las técnicas documentales: Consisten en obtener información escrita, para soportar las afirmaciones, análisis o estudios realizados por los auditores. Estas pueden ser:
 - Revisión Analítica: Consiste en el análisis de índices, indicadores, tendencias y la investigación de las fluctuaciones, variaciones y relaciones que resulten inconsistentes o se desvíen de las operaciones pronosticadas.
 - Comprobación: Consiste en verificar los documentos que apoyan una operación con el fin de corroborar su autoridad y veracidad.
 - Computación: Es el análisis de documentos, datos o hechos asistidos por computador y el software especializado.
 - Estudio general: Consiste en la evaluación general de la información del sujeto a auditar.

- Las técnicas físicas: Son el reconocimiento real sobre hechos dados en tiempo y espacio determinados, empleándose como técnica la inspección. Esta consiste en el reconocimiento mediante el examen físico y ocular, de situaciones, operaciones y activos tangibles, aplicando para ello otras técnicas como son: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.
- Las técnicas escritas: Consisten en reflejar en los papeles de trabajo información importante para el trabajo del auditor. Se aplica de las formas siguientes:
 - Análisis: Consiste en la separación de las partes que conforman una operación, con el propósito de establecer sus propiedades y conformidad con los criterios de orden normativo y técnico.
 - Conciliación: Es el cotejo de la información producida por diferentes fuentes sobre un mismo tema para establecer su conformidad y veracidad.
 - Confirmación: Radica en corroborar la certeza o probabilidad de hechos u operaciones mediante datos o información obtenida.
 - Cálculo: Es la verificación de la exactitud aritmética de las operaciones, contenidas en los documentos.
 - Tabulación: Se realiza mediante la agrupación de los resultados obtenidos para arribar a conclusiones.

Es muy importante en cualquier tipo de auditoría seleccionar la técnica más apropiada, para examinar cualquier operación, actividad, área, programa, proyecto o transacción de la entidad bajo examen. El jefe de grupo conjuntamente con el resto de los auditores selecciona las técnicas a aplicar a partir de las características del sujeto a auditar, los objetivos y el tipo de auditoría a realizar.

3. Generalidades de la auditoría fiscal

La auditoría fiscal verifica y analiza el correcto registro y asentamiento de la información financiera de una empresa o un particular, comprueba el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ante el Estado. El cumplimiento con las normas tributarias de una legislación, es un deber, pues cualquier tipo de irregularidad podría acarrear sanciones, siendo la evasión fiscal un delito. (Definición de auditoría fiscal, 2012)

Al respecto Orué Galo A.(2006) plantea que la auditoría fiscal es el examen y evaluación crítica y sistemática externa sobre la base de un conjunto de procedimientos y técnicas sobre las operaciones, estados contables y demás documentos sustentatorios, dentro de un marco legal tributario aplicable a cada período sujeto a verificación y fiscalización. (Orué Galo, A., 2006)

La autora teniendo en cuenta lo antes expuesto detalla que la auditoría fiscal es el proceso dirigido por la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), con el objetivo de fiscalizar objetivamente las obligaciones tributarias de las personas naturales y jurídicas, verificar si lo aportado al presupuesto ha sido por la cuantía debida y dentro de los plazos y formas establecidas en la Ley 113 del sistema tributario cubano.

La auditoría fiscal unida al sistema tributario cumple una primordial función en la redistribución de las riquezas, haciendo posible que el Estado disponga de los recursos monetarios necesarios para

alcanzar mayor justicia social y satisfacer los requerimientos de la sociedad, manteniendo un equilibrio económico financiero.

3.1 Objetivos específicos de la auditoría fiscal

Entre los objetivos específicos que se pretenden lograr con la realización de una auditoría fiscal se encuentran:

- ❖ Comprobar si se han aplicado las disposiciones legales tributarias de manera correcta.
- ❖ Determinar si las obligaciones con el fisco se efectúan en la cuantía que corresponde y dentro de los plazos y formas establecidas.
- ❖ Comprobar la legitimidad y correcta contabilización de los documentos primarios que sustentan las operaciones que originan los impuestos, tasas y contribuciones.

3.2 Clasificación de la auditoría fiscal

Equivalente al término de auditoría, la auditoría fiscal en particular, debe recurrir a los objetivos fundamentales que se persigan para poder establecer su clasificación, la que se muestra a continuación:

- ❖ Integral: Comprende la revisión de los principales tributos e ingresos no tributarios a los que está obligado el contribuyente.
- ❖ Temática: Es la que se realiza sobre un tema o tributo específico.
- ❖ Centralizada: Es la que se realiza a los contribuyentes que pagan el Impuesto sobre Utilidades unificado o por beneficio consolidado.
- ❖ Recomprobación: Es cuando se realiza una nueva comprobación derivada de una reclamación del contribuyente ante la administración tributaria o cuando existe sospecha de un proceder inadecuado de los auditores actuantes.
- ❖ Procesos regulatorios: Es la comprobación que se realiza a un sector de contribuyentes o una obligación específica donde existen indicios de indisciplina fiscal.
- ❖ Revisión de declaraciones juradas: Es la que se realiza sobre las declaraciones juradas y estados financieros del contribuyente.
- ❖ Presencia fiscalizadora: Es la comprobación que se realiza sobre el cumplimiento de los deberes formales, que sin determinar deudas, permite aumentar los niveles de riesgo para el contribuyente.

4. Sistema tributario en Cuba

La situación económica en Cuba en los últimos años afectada por condicionantes externos (por un lado el bloqueo económico y financiero impuesto y sostenido por el gobierno de los Estados Unidos de América contra la isla, y por otro, la crisis económica mundial), obligan al Estado a tomar constantemente decisiones que le permitan mantener, a un altísimo costo para un país subdesarrollado, los servicios gratuitos de salud, educación, formación deportiva y cultural, la seguridad y asistencia social, además de los gastos para garantizar la defensa del país. Para cumplir estas funciones, se precisa de movilizar los recursos financieros necesarios para respaldar estas actividades.

Cuba pretende maximizar el bienestar de la población, valiéndose para ello de instrumentos fiscales como los tributos, necesita que dicha población manifieste un elevado grado de conciencia ética y

cultura tributaria, que le permita comprender la importancia del pago de tributos, y una adecuada disciplina en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de pago de los mismos.

El Sistema Tributario cubano como ejercicio del Estado en aras de obtener contribuciones para garantizar su sostenimiento y actividades de carácter público, surge como una necesidad de crear una conciencia tributaria en la población cubana, para cubrir los gastos en que éste incurre con el fin de satisfacer los requerimientos de la sociedad, cuya magnitud y procedencia depende de las condiciones concretas del país en sus diversas etapas históricas.

Las leyes tributarias vigentes hasta 1994 no respondían a las nuevas necesidades del país, por lo que resulta necesario establecer disposiciones fiscales por las cuales se estableciera un nuevo sistema que rigiera los tributos. Se trata de la Ley No. 73, que fue aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular el 4 de agosto de 1994.

Como parte de las nuevas estrategias del rediseño del modelo económico cubano con el objetivo de preservar los logros alcanzados en estos años, orientado en los lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución, se requirió contar con un sistema coherente con los nuevos escenarios económicos y sociales del país, que de forma gradual, flexible y efectiva garantizara su implementación, siendo necesario derogar la citada Ley No. 73. Por tanto, la Asamblea Nacional del Poder Popular, en uso de las atribuciones que le confiere el inciso b) del artículo 75 de la Constitución de la República de Cuba, acordó dictar la Ley No. 113 del sistema tributario, la cual tiene por objeto establecer los tributos, principios, normas y procedimientos generales sobre los cuales se sustenta este sistema, el cual, según esta ley, está compuesto por 19 impuestos, 3 tasas y 3 contribuciones. (Ver Anexo # 1: Tributos que componen el sistema tributario en Cuba).

Los tributos se establecen sobre la base de los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de los sujetos obligados a su cumplimiento.

El principio de generalidad exige que todas las personas jurídicas y naturales, con capacidad económica, deban quedar obligadas al pago de los tributos establecidos por el Estado. El principio de equidad consiste en que las personas con similar capacidad económica, quedan sujetas a similar carga tributaria, y a las que demuestran una capacidad de pago diferente, se les determinen cargas tributarias diferenciadas, protegiendo a las de menores ingresos. (Gaceta Oficial de la República de Cuba, 2012)

Representan sujetos del sistema tributario cubano las personas naturales y jurídicas de nacionalidad cubana y extranjera, en cumplimiento de una obligación tributaria generada en territorio cubano. Los sujetos obligados al pago de los tributos deben inscribirse en el registro de contribuyentes y efectuar el pago de los mismos según los términos establecidos.

Los objetivos esenciales que se persiguen con la aplicación de un Sistema Tributario en una economía socialista, incluyen, entre otros, los siguientes elementos:

- ❖ Garantizar la recaudación de recursos financieros que permitan financiar los gastos sociales y al mismo tiempo reducir el déficit fiscal o mantenerlos en niveles sostenibles para la economía del país.

- ❖ Contribuir al saneamiento de las finanzas internas y lograr redistribuir los ingresos.
- ❖ Constituye un mecanismo regulador de la actividad económica y debe estimular la eficiencia y el trabajo.

CONCLUSIONES

- 1 Se evalúa la situación económica y el comportamiento de la entidad, en cuanto a las obligaciones tributarias con el presupuesto del estado.
- 2 Se abordaron elementos conceptuales generales y específicos sobre la auditoría.
- 3 Se analizaron los aspectos fundamentales de la auditoría fiscal, haciendo énfasis en el sistema tributario cubano.
- 4 Existen diferentes métodos para tales fines los que pueden ser utilizados en función de las empresas para evaluar las obligaciones tributarias con el presupuesto del estado.

REFERENCIAS

- Definición de auditoría fiscal: Qué es, Significado y Concepto. (2012). Disponible en: <http://definicion.de/auditoria-fiscal/#ixzz3oOkITkL3>. Consultado en 17/12/2019 a las 13:30
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2009a): Ley No. 107/09. De la Contraloría General de la República, Título I: La Contraloría General de la República. Capítulo I: Disposiciones Generales. Artículo 1: Creación, definición, integración, objetivos y misiones de la Contraloría General de la República. Edición Extraordinaria. No. 29. Epígrafe 1.3.p.2. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/.pdf>. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2009b): Ley No. 107/09. De la Contraloría General de la República. Título I: La Contraloría General de la República. Capítulo I: Disposiciones Generales. Artículo 11: Definición de Términos. Edición Extraordinaria No. 29 p.4. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/.pdf>. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012a): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Tema I: Auditoría y Revisión de la información Edición Ordinaria No. 55. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/.pdf>. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012b): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Tema I: Auditoría y Revisión de la información: Tipos de auditoría y sus objetivos Edición Ordinaria No. 55. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/.pdf>. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012c): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Norma 100-399: Principios generales, atributos y responsabilidades. Código 100: Objetivos y principios generales de la auditoría. Edición Ordinaria No. 55. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/.pdf>. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012d): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Norma 100-399: Principios generales, atributos y

- responsabilidades. Código 200: Capacidad y competencia profesional. Edición Ordinaria No. 55. p. 9-10. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/>. pdf. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012e): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Norma 100-399: Principios generales, atributos y responsabilidades. Código 210: Independencia, objetividad e integridad. Edición Ordinaria No. 55. p. 10-11. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/>. pdf. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012f): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Norma 100-399: Principios generales, atributos y responsabilidades. Código 300: Autoridad y responsabilidad. Edición Ordinaria. No. 55 p. 12-13. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/>. pdf. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012g): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Norma 100-399: Principios generales, atributos y responsabilidades. Código 310: Confidencialidad. Edición Ordinaria No. 55. p.13. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/>. pdf. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba (2012h): Resolución No.340/12. Contraloría General de la República. Normas Cubanas de Auditoría. Norma 100-399: Principios generales, atributos y responsabilidades. Norma 400-699: Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados. Código 590: Técnicas de auditoría. Edición Ordinaria No. 55. p. 30-33. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/>. pdf. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Gaceta Oficial de la República de Cuba, Ministerio de Justicia (2012): Ley No. 113/12 Del Sistema Tributario. Artículo 2. Edición Ordinaria No. 53. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.cu/>. pdf. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA). (2004). Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos10/auin/auin.shtml>. Consultado en 17/12/2019 a las 11:40
- Orué Galo, A. (2006) Auditoría Fiscal. Planteamiento y procedimientos principales. Disponible en: www.uaa.edu.py/eventos/download/Auditoria_Fiscal.pdf. Consultado a 17/12/2019 a 14:10
- Santillana González, J.R. (2004): Auditoría/ Audit: Fundamentos. Disponible en: <https://books.google.com.cu/books?isbn=9706863176>. Consultado en 17/12/2019 a 10:40.

ANEXOS

Anexo # 1: Tributos que componen el Sistema Tributario en Cuba.

IMPUESTOS

- 1) Impuesto sobre los ingresos personales
- 2) Impuesto sobre utilidades
- 3) Impuesto sobre las ventas
- 4) Impuesto especial a productos y servicios
- 5) Impuesto sobre los servicios
- 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 el transporte terrestre
- 10) Impuesto sobre la propiedad o posesión de embarcaciones
- 11) Impuesto sobre transmisión de bienes y herencias

- 12) Impuesto sobre documentos
- 13) Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo
- 14) Impuesto por el uso o explotación de las playas
- 15) Impuesto por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas
- 16) Impuesto por el uso y explotación de bahías
- 17) Impuesto por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre
- 18) Impuesto por el derecho de uso de las aguas terrestres
- 19) Impuesto aduanero

TASAS

- 1) Tasa por peaje
- 2) Tasa por servicios de aeropuertos a pasajeros
- 3) Tasa por la radicación de anuncios y propaganda comercial

CONTRIBUCIONES

- 1) Contribución a la seguridad social
- 2) Contribución especial a la seguridad social
- 3) Contribución territorial para el desarrollo local

Fuente: Elaborado por las autoras a partir de la información de la Ley 113/12 Del Sistema Tributario.