



Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Contabilidad y Finanzas

Trabajo de Diploma

(Opción al título Licenciatura en Contabilidad y Finanzas)

Título: “Propuesta de acciones para la mejora de la calidad en las auditorías internas”.

Autora: Ileana González Linares

Tutor: MSc. Laureano López García

- MATANZAS, 2018-

Declaración de autoridad

Yo, Ileana González Linares, declaro ser la única autora de la presente investigación presentada en opción al título Licenciado en Contabilidad y Finanzas y autorizo a la Universidad de Matanzas Sede "Camilo Cienfuegos" y todos aquellos que precisen hacer uso de la misma.

Ileana González Linares

Nota de aceptación.

Presidente del tribunal

Secretario del tribunal

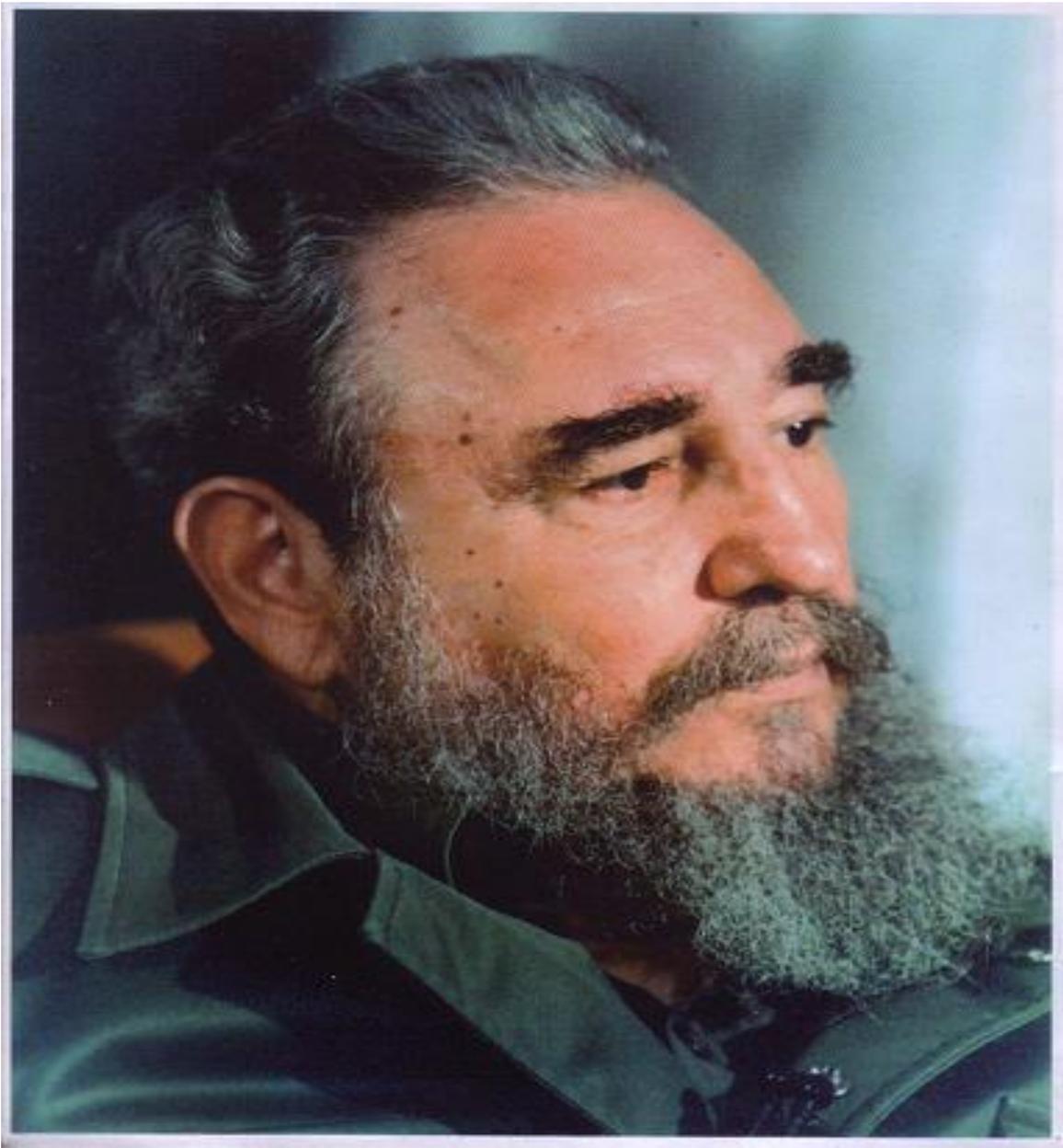
Miembro del tribunal

Dado en ciudad de Matanzas a los ____ días del mes de _____ del 2018

“Año 59 de la Revolución”

“Hay decenas de formas de malgastar o desviar recursos, y si los controles establecidos no se ejercen, o si no hemos descubierto la verdadera forma de ponerle fin a eso, continúa y se repite”.

Fidel Castro Ruz



Dedicatoria

- A mi abuela por ser la estrella que me ilumina el camino y me ha ayudado estar donde estoy y ser la persona que soy.
- A mi madre por darme la vida y apoyarme en todo momento.
- A mi padre por ser el mejor de todos.
- A mi novio por estar ahí cuando lo necesito y apoyarme en los momentos más difíciles.
- A mi hermanito "chiquito" que aunque siempre nos peleemos nos queremos con locura.
- A mi abuelo por ser un pilar fundamental en mi vida.
- A mis suegros por apoyarme en todos estos años de carrera y brindarme todo su ayuda y muchos consejos.
- A Jose y Odalis por ser mis segundos padres.
- A mis amigas por ser fieles a su amistad y a mí.
- A mi tía y mi primo por ser más que esto para mí
- A mi tutor Laureano, el profe, por ser el motor impulsor de esta investigación y estar a mi lado en todo este proceso.

A todos ellos va dedicado este trabajo.

Agradecimientos

- A mi madre por darme la vida, todo su amor y cariño, su experiencia, su apoyo en todo momento.
- A mi estrellita más lejana y a la vez tan cerca, mi abuela, que me guía en todo momento.
- A mi papito lindo por ser el mejor del mundo y ser

fundamental en mi vida.

- A mi novio por quererme siempre, por tanto apoyo en momentos cruciales en mi vida.
- A mi hermanito lindo por ser un apoyo importante en mi vida.
- A mi abuelito lindo y maravilloso, que lo quiero con la vida.
- A mis suegros magníficos, los mejores del mundo.
- A Jose y Odalis por permitirme entrar en sus vidas como su hija.
- A mi tutor porque sin el todo este trabajo no hubiera sido posible.
- A Karina una profesora maravillosa y excepcional, por ser mi segunda guía en todo este proceso.
- A mis amigas por estar a mi lado y apoyarme en todo momento.
- A la Revolución por permitirme estudiar esta carrera para el día de mañana ser una gran profesional.

A todos los que me quieren y me apoyan, les quiero decir desde lo más profundo de mi corazón,

MUCHAS GRACIAS.

Resumen

La presente investigación tiene como objeto de estudio el Sistema Territorial de Auditoría de la Provincia de Matanzas, el cual está subordinado metodológicamente a la Contraloría Provincial Matanzas. La investigación se enfocó en un tema de innegable importancia y gran actualidad, ya que la calidad de la auditoría interna constituye una premisa que sirve para garantizar el apoyo a la dirección de las organizaciones, así como el uso racional, eficiente y eficaz de los recursos

asignados, proporcionando una seguridad razonable de que los controles están funcionando adecuadamente y para elevar la eficiencia en la gestión de sus operaciones. El problema científico de la investigación radica en ¿Cómo lograr el aseguramiento de la calidad en los trabajos de auditoría interna?; para dar solución a la problemática se define como objetivo general de la investigación elaborar una propuesta de acciones para la mejora de la calidad en las auditorías internas. Para su desarrollo se emplean diversos métodos, técnicas y herramientas como son: análisis y síntesis, inducción-deducción, histórico-lógico, observación, análisis de documentos, encuestas (cerrada) y método de expertos. Como resultados de esta investigación se obtiene la caracterización del objeto de estudio, encuestas aplicadas a auditores y expertos, así como el análisis de la situación actual que presentan los auditores internos a la hora de realizar su trabajo que inciden directamente en la falta de calidad en los mismos.

Summary

The present investigation has as study object the Territorial System of Audit of Matanzas city, which is subordinate methodologically to the Provincial Controllorship of Matanzas. The investigation was focused in a topic of undeniable importance and actual time issues, since the quality of the internal audit constitutes a premise that is

good to guarantee the support to the address of the organizations, as well as the rational, efficient and effective use of the assigned resources, providing a reasonable security that the controls are working appropriately and to elevate the efficiency in the administration of their operations. Does the scientific problem of the investigation reside in How to achieve the insurance of the quality in the works of internal audit?; to give solution to the problem, it is defined as general objective of the investigation to elaborate a proposal of actions for the improvement of the quality in the internal audits. For their development diverse methods are used, technical and tools like they are: analysis and synthesis, induction-deduction, historical-logical, observation, analysis of documents, surveys (closed) and experts' method. As results of this investigation the characterization of the study object is obtained, surveys applied auditors and experts, as well as the analysis of the current situation that the internal auditors present when carrying out its work that impact directly in the lack of quality in the same ones.

Índice

Introducción.....	1
Capítulo 1. Marco teórico referencial sobre auditoría y el aseguramiento de la calidad de la auditoría interna.....	7

1.1. Auditoría.	7
1.1.1. Evolución de la auditoría en el mundo.	8
1.1.2. Auditoría en Cuba.	9
1.1.3. Conceptos de auditoría.	12
1.1.4. Otros conceptos básicos de auditoría.	14
1.1.5. Clasificaciones y tipos de Auditorías.	15
1.2. Normas Internacionales de Auditoría.	16
1.2.1. Principios de la auditoría en Cuba.	18
1.2.2. Objetivos generales de la auditoría en Cuba.	19
1.3. Importancia de la Calidad en la Auditoría.	20
1.3.1. Gestión de la calidad.	20
1.3.2. Calidad.	21
1.3.3. Control y mejoramiento de la calidad.	22
1.3.4. Definición de Control de la Calidad.	22
1.3.5. Principios filosóficos del control y del mejoramiento de la calidad.	23
1.3.6. Aseguramiento de la Calidad.	23
1.3.7. Las Normas ISO 9000.	24
Capítulo II: Caracterización del Sistema Territorial de Auditoría de Matanzas como objeto de estudio, propuesta de acciones para la mejora de la calidad en las auditorías internas a partir del análisis de los resultados de la investigación.	27
2.1 Herramientas de análisis de la investigación.	27
2.2. Caracterización del sujeto de estudio.	33
2.2.1. Análisis del Sistema Territorial de Auditoría de Matanzas como objeto de estudio.	34
2.3. Opinión de los auditores sobre las normas que regulan el trabajo.	36
2.4. Resultado de las encuestas aplicadas.	38
2.5 Resultado de la aplicación del método de expertos y consenso.	42
2.6. Propuestas de acciones para mejorar le calidad en las auditorías internas.	44
Conclusiones.	47
Recomendaciones.	48
Bibliografía.	49
Anexos	

Introducción

Desde sus inicios y hasta hace pocos años los impulsores de la actividad de auditoría estuvieron ocupados en establecerla como práctica común en todos los negocios y no dedicaron mucho espacio para realizar un profundo análisis interno que permitiera su correcto funcionamiento. En estos momentos, esta profesión ha alcanzado un grado de madurez tal, que si aspira a la calidad en el trabajo del auditor, a un camino de confianza y credibilidad de su labor que lo prestigie ante la sociedad, no puede obviar esa introspectiva necesaria.

La auditoría aparece con el surgimiento del comercio; en un principio se orientaba hacia las necesidades internas de las empresas de garantizar el manejo del dinero con seguridad y el registro exacto de las transacciones. Con el desarrollo económico, la auditoría se dirigió hacia la necesidad de dar fe del contenido de los estados financieros.

El desarrollo de las diversas ramas de la auditoría y sus especializaciones, sin dudas, han respondido a necesidades objetivas del proceso evolutivo de esta ciencia; no obstante estas especializaciones no pueden significar la pérdida de la visión integral del fenómeno que en su conjunto deben armonizar y complementarse. En la época actual cobra nuevas dimensiones como norma de proteger los bienes de las empresas públicas y sociales contra un conjunto de delitos, y otras ilegalidades, las cuales se pudieran ubicar bajo el término genérico de delitos económicos, y que se reflejan en la contabilidad directa o indirectamente.

El papel del auditor ha venido cambiándose, pues desde la concepción del investigador sobre la existencia de errores y fraudes contables que pudieran afectar a una entidad económica, conjuntamente a las de dar fe de la veracidad de una información de esta índole, ha pasado a jugar un papel pro activo, que acciona en todo el quehacer de la entidad, con el fin de procurar la debida y oportuna advertencia a las administraciones sobre las decisiones a tomar para solucionar o mitigar los efectos de aquellos hechos que pudieran afectar los resultados económicos de incurrirse en ellos.

La auditoría moderna está dirigida hacia los riesgos a que están amenazadas las entidades económicas: de mercado, de operación, de financiación; con vista a minimizar sus efectos sin dejar a un lado el necesario esfuerzo por detectar y calificar debidamente aquellos hechos que pueden ser constitutivos de indisciplina,

delito o corrupción, para proteger los bienes patrimoniales de la entidad, de preservar una imagen adecuada ante el ente público: clientes, proveedores, inversionistas, bancos, casas financieras, y autoridades fiscales; que propicia con todo su accionar el fortalecimiento del control, tanto en el orden interno como externo, que da prestigio, confianza y credibilidad, abriéndole campo a la financiación de las inversiones y al crecimiento económico.

Este enfoque en la actualidad, brinda la posibilidad a las administraciones de crear la debida y necesaria capacidad de riesgo de detección, obligándose a meditar a quien piense convertir el delito en una fuente de lucro personal.

La auditoría en el mundo es muy antigua y Cuba no queda exenta de ello debido a la importancia que reviste la misma para el desarrollo y el control de la economía es que se crea en Cuba la Contraloría General de La República, la cual dirige metodológicamente y supervisa el sistema nacional de auditoría. A través de las acciones que ejecuta ejerce la más alta fiscalización sobre los Órganos del Estado y del Gobierno.

Desde el triunfo de la Revolución, Cuba, en correspondencia con las concepciones que se han desarrollado en el plano internacional, ha adoptado un grupo de medidas para perfeccionar el sistema empresarial, por lo que se trabajó de forma global para fortalecer el control de los recursos de todo tipo, analizándose de esta forma la contabilidad tanto material como financiera, el cumplimiento de los reglamentos, la política y la legislación que rige el trabajo de una institución.

La realización de trabajos de auditoría con una máxima calidad para cumplir con los estándares internacionales, es un aspecto de constante vigilancia por la Contraloría General de la República como elemento fundamental del Sistema de Control Interno implementado en el país.

Para ello, y tras un proceso de análisis y consulta entre la comunidad de auditores cubanos, fueron modificadas las normas existentes y, en correspondencia a los conceptos y definiciones contenidos en la Ley 107/09 “De la Contraloría General de la República de Cuba” y su Reglamento, se pusieron en vigor las Normas Cubanas de Auditoría mediante la Resolución 340/12 de ese órgano fechada el 11 de octubre del 2012, la que en su sexto resuelvo dispone que estas normativas entren en vigor a partir del 3 de enero del 2013.

Con estas normas, tras cumplir un proceso gradual de implementación, se debería haber alcanzado el objetivo fundamental de su existencia: establecer conceptos,

técnicas y herramientas para que sean utilizadas por el auditor en el proceso de las auditorías y que contribuyan a su calidad, lo cual en la actualidad, existen dificultades con su uso, según lo revelan las visitas de supervisión y control que en el territorio de la provincia de Matanzas realiza la Contraloría Provincial.

En esta investigación se aborda la calidad de la auditoría interna, al constituir esta la base fundamental del control interno en Cuba.

La misma es promovida por la Contraloría Provincial de Matanzas, la que tiene entre sus tareas la de velar por la correcta implementación de las Normas Cubanas de Auditoría en el territorio matancero, las que rigen y determinan la calidad de los trabajos que de esta índole deben ser ejecutados en y por las organizaciones empresariales del territorio.

La actividad de auditoría interna como instrumento de control de la propia administración debe desarrollarse y se orienta, como objetivo fundamental, a examinar y evaluar sistemáticamente la adecuada y eficaz aplicación de los sistemas de control interno, de las operaciones contables y financieras y de las disposiciones administrativas ilegales que correspondan, a velar por la preservación de los bienes asignados a las entidades estatales. A su vez debe orientarse a fiscalizar la economía, eficiencia y eficacia de la entidad en el uso de los recursos humanos, materiales, financieros y naturales, que están bajo su administración y que se alcancen los objetivos previstos, así como determinar el grado en que se cumplen las políticas y disposiciones administrativas establecidas en la relación con sus funciones.¹

La unidad de Auditoría Interna a cualquier nivel debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento de la calidad y mejora que cubra todo los aspectos de la actividad de Auditoría Interna y revise continuamente su eficacia. Este programa debe incluir, tanto las evaluaciones de calidad a recibir por el área rectora correspondiente del Ministerio de Auditoría y Control, como por el nivel superior de la propia organización a la que pertenece la unidad.²

En esencia, las normas que actualmente rigen la actividad de auditoría contienen un cambio que las distinguen de la práctica existente con anterioridad a su entrada en vigor y que aún persisten, donde el elemento predominante es el juicio o la experiencia del auditor, algo no desechable bajo ninguna circunstancia.

¹ Dirección de Auditoría, Ministerio de Comunicaciones, 1997

² Normas de Auditoría Interna Resolución 350/07, derogada.

El tema de investigación surge como una necesidad derivada del cumplimiento de la función de control por parte de las administraciones en un sistema empresarial, donde la auditoría forma parte del Componente Supervisión y Monitoreo contemplado en el Sistema de Control Interno existente y establecido mediante la Resolución 60/11 de la Contraloría General de la República.

Con el objetivo de dar cumplimiento a los Lineamientos del VII Congreso del Partido Comunista de Cuba, los que expresan la voluntad del pueblo y contenida en la política del Partido, el Estado y el Gobierno de la República de Cuba a partir de su primera Conferencia, actualizar el modelo económico cubano es un objetivo insoslayable para garantizar la continuidad e irreversibilidad del socialismo, el desarrollo económico del país y la elevación del nivel de vida de la población, conjugándolo con la necesaria formación de valores éticos y políticos de los ciudadanos es que se plantea:

No. 6 Exigir la actuación ética de los jefes, los trabajadores y las entidades, así como fortalecer el sistema de control interno. El control externo se basará principalmente en mecanismos económicos financieros, sin excluir los administrativos haciéndolo más racional.

No.7 Continuar fortaleciendo la contabilidad para que constituya una herramienta en la toma de decisiones y garantice la fiabilidad de la información financiera y estadística, oportuna y razonable.

Por lo tanto, la **situación problemática** se enfoca en la necesidad del correcto funcionamiento de las auditorías internas mediante la sincronización de actividades que permitan el efectivo control de los recursos puestos a disposición de directivos y funcionarios para garantizar los procesos institucionales, constituyen premisas a las que se les debe brindar una oportuna atención en la provincia de Matanzas, donde la calidad en las auditorías tiene un papel fundamental, no habiéndose logrado aún, a pesar de los cambios realizados en las normas para ello. Hasta el momento de comenzar a elaborar las ideas preliminares de la investigación la autora identificó este tema como algo novedoso, aún pendiente de alcanzar por una gran parte de las unidades de auditoría y auditores, cuyo accionar se desarrolla en la provincia de Matanzas, donde la calidad en las auditorías fue materia de estudio en la asignatura Auditoría de la carrera de Licenciatura en Contabilidad y Finanzas, constituyendo un reto el abordar una investigación de algo no logrado todavía no se tiene conocimiento de que existan trabajos donde la temática haya sido abordada en otra

oportunidad, tanto nacional como internacional, por lo que, dado el conocimiento de causa se formula el siguiente **problema científico**: ¿Cómo lograr el aseguramiento de la calidad en los trabajos de auditoría interna?.

A partir de todo este acontecer se traza como **objetivo general**: elaborar un conjunto de acciones para la mejora de la calidad en las auditorías internas, para ello se tiene como **objetivos específicos** los siguientes:

- Fundamentar el marco teórico conceptual acerca de la auditoría, normas cubanas de auditoría y la gestión de la calidad.
- Identificar las deficiencias existentes en la aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría.
- Proponer las acciones para la mejora de la calidad en las auditorías internas.

Al efecto de lograr estos propósitos se decide realizar un estudio explicativo a fin de confirmar las causas que hasta el momento se han identificado como determinante en el no cumplimiento de las Normas Cubanas de Auditoría las cuales podrían ser (falta de conocimiento y pericia), para proponer un plan de acción encaminado a su implementación o al cambio de enfoque, contenido o supresión de alguna de ellas de acuerdo a las características del contexto donde se lleva a cabo la auditoría. Para ello se define la población objeto de estudio como el total de auditores en activo en el Sistema Territorial de Auditoría en la provincia de Matanzas que laboran en las UCAI, UAI, grupos de auditores y auditores en UEB (217), del cual se tomará una muestra del 32% de esa población activa (68 auditores), aplicándose en la selección de los auditores objeto de estudio el muestreo estadístico al azar.

Lo que conlleva a que se adopta la siguiente estructura para la presentación del trabajo de investigación:

Introducción: se muestra una exposición breve y clara de la novedad y actualidad del tema, el objetivo general, los objetos específicos, el fundamento metodológico y los métodos utilizados para realizar el trabajo de investigación. Capítulo 1: contiene el marco teórico referencial, brindándose conclusiones parciales.

Capítulo 2: donde se caracteriza, diagnostica el tema investigado, los resultados del trabajo y finalmente la elaboración de la propuesta de acciones con sus conclusiones parciales.

Finalmente se exponen las conclusiones, recomendaciones y anexos que facilitan la comprensión del estudio y su aplicación, así como la relación, de la bibliografía que se consultó y que condujo a determinar la actualidad y contexto en todo lo referente

a temas relacionados con la investigación.

Para el cumplimiento de los objetivos se utilizan métodos y técnicas propias de la metodología de la investigación, basándose en el método dialéctico materialista como método rector del conocimiento y como parte de este el:

- Análisis y síntesis
- Inducción–deducción
- Histórico-lógico

Además, se utilizaron métodos empíricos como son:

- Observación
- Análisis de documentos
- Encuestas

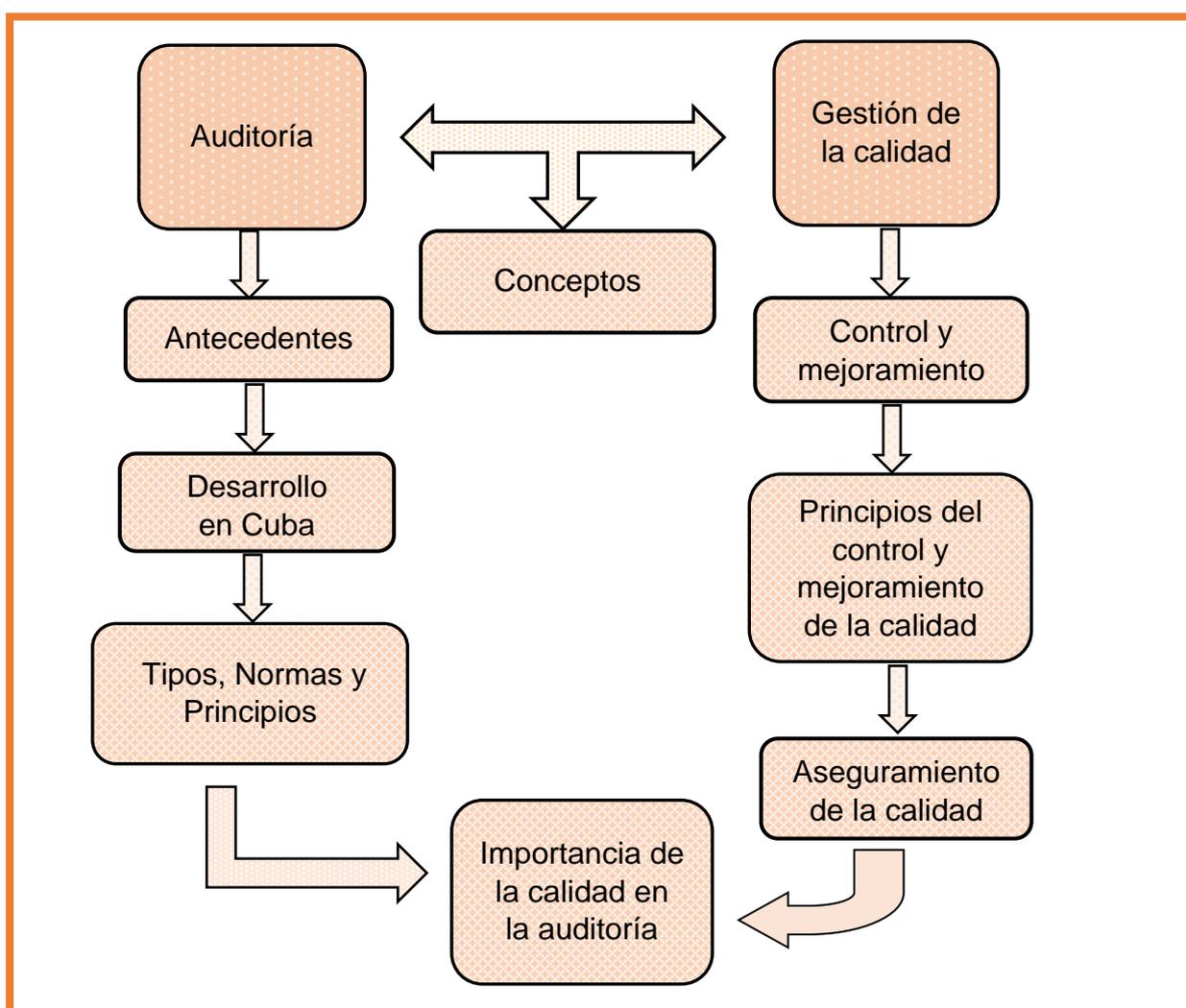
Técnicas para recopilar información:

- Método de expertos
- Método de Consenso

Capítulo 1. Marco teórico referencial sobre auditoría y el aseguramiento de la calidad de la auditoría interna.

En el siguiente capítulo se exponen los aspectos generales asociados a la auditoría y la evolución de dicha disciplina en la historia, se presenta el resultado de una búsqueda bibliográfica sobre conceptos relacionados con el tema propuesto en la investigación, el cual es el aseguramiento de la calidad en las auditorías internas; este marco teórico conceptual constituye la base de la investigación, nos permite la óptima comprensión del tema y de esta manera se hace satisfactorio el desarrollo y resultado del trabajo.

Figura# 1: Hilo conductor



Fuente: Elaboración Propia

1.1. Auditoría.

La palabra auditoría viene del latín auditorius, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, y el diccionario lo considera revisor de cuentas colegiado pero se

asume que esa virtud de oír y revisar cuentas, está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos. (López, 2003)

1.1.1. Evolución de la auditoría en el mundo.

Los antecedentes de la actividad de auditoría, como forma de supervisión estatal, se remontan a épocas tan lejanas como el Antiguo Egipto donde los soberanos, para evitar desfalcos, aplicaban distintas medidas de control. Esta práctica estaba presente también en el resto de las civilizaciones antiguas y desapareció, junto con el mercado y el sistema monetario al comenzar la Alta Edad Media, caracterizada por el predominio de la economía natural.

Existe la evidencia de que algunos tipos de auditoría se practicaron en tiempos remotos. La contaduría pública como auditoría o revisión de cuentas tiene algunos antecedentes muy lejanos, como el caso descrito en un papiro de Zenón. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de sus residencias por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar defalco en dichas cuentas.

George Watson fue el primer contador que ofreció al público sus servicios como auditor en el año 1645 en Escocia. Durante muchos años Watson desempeñó cargos de tesorero, cajero y contador del banco de Escocia. Ya a partir del siglo XVI las auditorías en Gran Bretaña se concentran en el análisis riguroso de los registros escritos y la prueba de la evidencia de apoyo. En el año 1799 había varias firmas de contadores públicos que ejercían en Inglaterra, lo que más tarde dio lugar a la creación de varias asociaciones de la nueva profesión, la primera la formada fue en Escocia en el año 1854. En el siglo XIX fue cuando la auditoría cobró mayor auge y junto al contador profesional ambos se convirtieron en partes importantes del escenario empresarial. La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley británica de Sociedades Anónimas en 1862. En 1880 se organizó la de contadores certificado de Inglaterra y Gales. En 1885 se fundó la de contadores incorporados y auditores de Inglaterra. Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría creció en Inglaterra, la que perseguía como objetivo la detección del fraude, fundándose en 1896 la Asociación de contadores públicos de Estados Unidos.

La revolución industrial propició un rápido crecimiento de las empresas y como consecuencia los propietarios comenzaron a utilizar gerentes a sueldo y se valieron cada vez más de auditores para protegerse contra el peligro de fraude. Hasta finales

de siglo XIX, el objetivo de la auditoría estuvo centrado fundamentalmente en la detección de fraudes y se orientó hacia los aspectos contables.

No obstante, los objetivos de la auditoría continuaron su evolución a la par del crecimiento y el desarrollo de la empresa, y en la primera mitad del siglo XX se produjo un cambio en la dirección del trabajo de la auditoría hacia una nueva meta: determinar y opinar si los estados financieros presentaban razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones.

En la década de los años 1940 a 1950, se enfatizó en la revisión del control interno empresarial como clave de la auditoría y comenzaron a utilizarse con mayor frecuencia los conceptos de muestreo.

La actividad auditora, en los albores del nuevo milenio, ha tenido como tendencia asistir a esfuerzos armonizados como estrategia que potencie la calidad en el trabajo de la auditoría, sin embargo, esto no puede verse como un proceso nuevo sino que ha cobrado fuerza bajo los efectos de la Globalización Neoliberal, condujo a que los organismos internacionales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) promuevan y recomienden la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs).

1.1.2. Auditoría en Cuba.

En el siglo XVIII la función de la auditoría y el control fue asumida por la metrópoli española en la situación de colonia de España en que se encontraba Cuba.

Para 1764 la administración relacionada con las finanzas públicas estaba constituida por la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas, sobre los cuales recaen las funciones de la percepción, los registros contables y la vigilancia del cumplimiento de las rentas así como los recursos públicos.

Entre 1790 y 1837 se manifiesta una tendencia a la formación y constitución de los organismos técnicos económicos del país, dándose lugar a una organización verdaderamente estatal.

La creación del Consejo de la Administración en 1861, en la que participaba el Intendente General de Hacienda y el Presidente del Tribunal de Cuentas, fue un paso importante en el fortalecimiento de los mecanismos de control, estableciéndose posteriormente nuevos sistemas de contabilidad, rentas y la regularización en la formación de los presupuestos, los que debían funcionar bajo la vigilancia y la supervisión del Gobierno Superior Civil.

Aprobada en 1940 la Constitución de la República, en ella se establece el Tribunal

de Cuentas como la entidad fiscalizadora superior, con una más amplia jurisdicción que la que ejercía el interventor general, sin embargo, por diferentes razones demora su entrada en funcionamiento hasta 1950.

Con la fundación del Banco Nacional de Cuba en 1948, a éste se le concede entre sus atribuciones, la fiscalización de todas las entidades bancarias establecidas en el País.

El 10 de diciembre de 1950 se crea el Tribunal de Cuentas con carácter autónomo, que entra en funcionamiento en abril de 1952, con la aprobación del Reglamento de la Ley y la constitución del pleno, el cual rendía cuentas al Poder Ejecutivo y al Congreso. Las funciones de éste eran las de supervisar el patrimonio, los ingresos y gastos del Estado y de los organismos autónomos; la ejecución del Presupuesto del Estado; asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los impuestos, derechos y contribuciones, así como fiscalizar la gestión administrativa de los funcionarios y empleados del aparato del Estado y de las organizaciones autónomas. Al triunfo de la Revolución, como consecuencia del acelerado proceso de transformaciones emprendidas y la aprobación de la Ley Fundamental el 7 de febrero de 1959, se hace necesario la reorganización del Ministerio de Hacienda, para permitir la fiscalización de la gestión administrativa de las múltiples entidades que pasaron a manos del Estado.

Consecuente con los principios del Gobierno Revolucionario de encauzar el proceso de desarrollo mediante la planificación y el control de los gastos, el 20 de junio de 1961 se aprueba la Ley No. 943 "Ley de Comprobación de Gastos del Estado" con el objetivo de regular las funciones de alta fiscalización del gasto corriente presupuestado a través de la Dirección de Comprobación del Ministerio de Hacienda. A finales del año 1965, se disuelve el Ministerio de Hacienda que pasa sus funciones más importantes al Banco Nacional de Cuba, entre ellas, la Dirección de Comprobación, que fue disuelta en 1967.

En 1987 se crea el Comité Estatal de Finanzas (C.E.F), para garantizar la correcta aplicación de los distintos subsistemas contables dándose algunos pasos en el control de los recursos humanos, financieros y materiales.

En el año 1994 como parte del perfeccionamiento de la administración estatal, se extingue el Comité Estatal de Finanzas, para luego asumir sus funciones, el Ministerio de Finanzas y Precios, en cumplimiento del Decreto Ley No. 147 del 21 de abril de 1994, "De la Reorganización de los Órganos de la Administración Central del

Estado”.

Posteriormente por el acuerdo 2914 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, del 30 de Mayo de 1995, se crea la Oficina Nacional de Auditoría (ONA), adscrita al Ministerio de Finanzas y Precios, la que se constituye como Órgano de Fiscalización Superior del país con el objetivo de ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios.

Un mes más tarde, el 8 de junio de 1995 se dicta el Decreto Ley No. 159 “De la Auditoría” el que declara como tarea fundamental del Estado el fortalecimiento del control económico y administrativo de las entidades dirigida a prevenir el uso indebido de los recursos, la disciplina y la responsabilidad, lograr la máxima transparencia en la información económica-contable así como verificar la honestidad de personas naturales y jurídicas en la administración de los recursos del Estado.

La Asamblea Nacional del Poder Popular, máximo Órgano de gobierno en Cuba, aprobó luego de un amplio proceso de análisis y debate desde la base, la Ley No 107 de la Contraloría General de la República, el 1 de agosto del 2009 en el Palacio de las Convenciones, como parte del proceso de fortalecimiento de la institución. La Contraloría General de la República se subordina a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, órganos de dirección a los que auxilia en la función de fiscalización.

La organización de la auditoría en el país está actualmente regulada por la Ley No. 107 del 2009 “De la Contraloría General de la República de Cuba”.³ Dicha Ley aprueba la creación, objetivos y misiones de la Contraloría General de la República, cuyo objetivo fundamental es 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 dirige metodológicamente y supervisa el Sistema Nacional de Auditoría.

La Contraloría General de la República propone la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y el control económico-administrativo y ejecuta las acciones que considere necesarias con el fin de velar por la correcta y transparente administración del patrimonio público, así como prevenir y

³ Reglamento de la Ley No. 107/09 de la Contraloría General de la República de Cuba”, Gaceta Oficial No.34Extraordinaria de 16 de Agosto de 2017

luchar contra la corrupción.

Actualmente la Resolución 340/12 aprueba las Normas Cubanas de Auditoría y expresa la función del auditor.

Es evidente que para llegar al perfeccionamiento de los procesos de auditoría en la actualidad tanto a nivel nacional como internacional se debe tener un vasto conocimiento de los conceptos inherentes al tema, como se propone a continuación.

1.1.3. Conceptos de auditoría.

Los conceptos que se presentan a continuación permiten entender el contexto básico que ofrecen diferentes autores a lo largo de la historia de la humanidad. Los que sirven de constante referencia para llegar al enfoque central, en el entendimiento de lo que es la auditoría.

Tabla # 1: Conceptos de auditoría

Autor	Conceptos
(Decreto Ley, No 159, 1995)	Proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico-administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas.
(Corporation, 2007)	Consiste en la evaluación, por parte de un auditor independiente, de los datos financieros, los registros contables y los documentos de la empresa, así como de otro tipo de documentación sobre la empresa que permita verificar la validez de sus registros contables.
(Valdés, 2007)	Verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros.
(Tepet, 2008)	Actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros, es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros y verificar que cumpla con los aspectos legales y con normas internacionales de contabilidad.

(Contraloría General de República de Cuba, Ley 107/09, artículo 11)	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.
(Quintero, 2010)	En su acepción más amplia significa verificar la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumplen con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera al máximo el aprovechamiento de los recursos.
(López, 2012)	Proceso sistemático, realizado por la conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos.
(Enciclopedia Océano de la Contabilidad. 2013).	Proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por persona independiente, para determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos. (Enciclopedia Océano de la Contabilidad.
<u>(American Accounting Association)</u>	La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observándose principios establecidos para el caso.

Fuente: Elaboración Propia

El trabajo del auditor es determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentado de esos sucesos. (Cook y Winkle, 2006).

Consecuentemente (Holmes,1993) define la auditoría como comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el objetivo de determinar la exactitud e integridad de la Contabilidad, mostrar la situación financiera y certificar los estados que rindan.

De manera general la autora considera que la auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observándose principios establecidos para el caso. Además constituye una herramienta de control y supervisión que permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

Como la auditoría es un proceso sistemático para obtener evidencias tienen que existir procedimientos a seguir por el auditor para recopilar la información. Aunque los procedimientos varían de acuerdo con cada entidad o unidad de auditoría, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares establecidos por la profesión. La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. Por consiguiente el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia mental, neutral.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. Él debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional.

1.1.4. Otros conceptos básicos de auditoría.⁴

Auditor: Cuadro funcionario que, previo cumplimiento de los requisitos previstos, se designa por la autoridad competente con la finalidad de ejecutar la auditoría y otras acciones de control, expresamente autorizadas, bajo los principios establecidos en la legislación vigente.

⁴“Reglamento de la Ley No. 107/09 de la Contraloría General de la República de Cuba”, Gaceta Oficial No.34Extraordinaria de 16 de Agosto de 2017

Auditor interno: Es el auditor que se designa para ejecutar la auditoría y otras acciones de prevención y control, expresamente autorizadas en las empresas, unidades empresariales de base, unidades presupuestadas o desde las unidades de Auditoría Interna en que actúa, en las organizaciones superiores de dirección y a nivel de las direcciones provinciales y municipales, unidades centrales de Auditoría Interna de los órganos, organismos de la Administración Central del Estado y consejos de la administración de las asambleas locales del Poder Popular, en el ámbito de su propio sistema, y se subordinan directamente al máximo jefe de dirección administrativa en el nivel correspondiente.

Auditor interno de base: Auditor que en su ámbito de competencia, realiza la auditoría interna y como parte del Sistema de Control Interno, actúa esencialmente en los procesos de identificación de riesgos, supervisión y monitoreo, siendo su función eminentemente preventiva.

Pueden estar organizados por uno o más auditores o integrados en grupo de auditoría, cuando corresponda, en las entidades que se justifique por la importancia y complejidad de la actividad de producción, servicios o los recursos que se comprometen y los riesgos determinados. Está subordinado directamente al máximo jefe de dirección administrativa en el nivel correspondiente.

1.1.5. Clasificaciones y tipos de Auditorías.

El Sistema Nacional de Auditoría es el conformado por los sistemas de auditoría interna y externa, comprende a los auditores internos de base de las empresas y unidades presupuestadas, unidades de auditoría interna que actúan en las organizaciones económicas superiores y a nivel de las direcciones provinciales y municipales, unidades centrales de auditoría interna radicadas en los Organismos de la Administración Central del Estado, entidades nacionales, sistema bancario, consejos de la administración, de la administración tributaria, así como las sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente y las unidades organizativas de la Contraloría General de la República.

➤ Auditoría Externa: Es el examen o verificación de las transacciones, cuentas, informaciones, o estados financieros, correspondientes a un período, evaluándose la conformidad o cumplimiento de las disposiciones legales o internas vigentes en el sistema de control interno contable. Se practica por profesionales facultados, que no son empleados de la organización cuyas

afirmaciones o declaraciones auditan. Además, examina y evalúa la planificación, organización, dirección y control interno administrativo, la economía y eficiencia con que se han empleado los recursos humanos, materiales y financieros, así como el resultado de las operaciones previstas a fin de determinar si se han alcanzado las metas propuestas. La misma puede ser Auditoría Estatal General, Estatal Fiscal o Independiente.

- Auditoría Interna: Se denomina auditoría interna al control que se desarrolla como instrumento de la propia administración y consiste en una valoración independiente de sus actividades; que comprende el examen de los sistemas de control interno, de las operaciones contables y financieras y de la aplicación de las disposiciones administrativas y legales que corresponda; con la finalidad de mejorar el control y grado de economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos; prevenir el uso indebido de éstos y coadyuvar al fortalecimiento de la disciplina en general.

Tipos de auditoría

Mediante la Gaceta Oficial de la Contraloría General de la República se publica el Reglamento de la Ley 107/09 donde en su sección tercera y su artículo 46 se definen los tipos de auditoría, de acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan, se clasifican en:

- Auditoría de Desempeño
- Auditoría Financiera
- Auditoría de Cumplimiento
- Auditoría Fiscal
- Auditoría Forense.

En el mundo se realizan en estos momentos otros tipos de auditorías entre los más generalizados en la literatura docente y técnico - profesional en el ámbito internacional se encuentran: la Auditoría a la Deuda Pública, Auditoría de Funcionamiento, Auditoría Social, Auditoría Informática de Sistemas y Auditoría a los Planes de Desarrollo Empresarial.

1.2. Normas Internacionales de Auditoría.

La adecuada supervisión de los auditores es imprescindible para garantizar la credibilidad de la información financiera y de las opiniones expertas expresadas en los informes de auditoría. La Directiva de la Unión Europea 2006/43/EC establece que dicha supervisión debe ser realizada por reguladores independientes o bajo

autoridades públicas capaces de garantizar y llevar a cabo controles de calidad de la profesión, abogándose por medidas proactivas y preventivas, en lugar de reactivas y sancionadoras.

Las recomendaciones recogidas en la Directiva 2006/43/EC promueven el desarrollo de sistemas públicos de supervisión de auditoría y han supuesto el abandono de algunos sistemas nacionales de auto-regulación de la profesión. Así, países como Reino Unido, Holanda o Italia han iniciado un proceso de cambio hacia sistemas públicos de supervisión y control institucional, mientras que otros países como España, Francia o Alemania han continuado consolidándolos. Esta iniciativa de la Unión Europea se ha visto también refrendada a nivel internacional. Estados Unidos, Canadá, Australia o Japón han implementado recientemente organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría. Estos esfuerzos por desarrollar e implementar organismos de supervisión pública responden a un intento global por fortalecer los mecanismos de protección a los inversores y por recuperar la confianza en el sistema financiero internacional, seriamente dañada tras los numerosos escándalos financieros de la última década.

Tal y como se ha mencionado, el control y supervisión de la actividad de auditoría en España recae sobre el ICAC, institución pública que también ejerce las funciones de regulación y disciplina de la profesión de auditoría. La coordinación del ICAC con los organismos de supervisión pública de los otros países de la Unión Europea sirve para mejorar, programar, organizar y armonizar sus actividades de supervisión.

El Grupo Europeo de Organismos de Supervisión de la Auditoría -European Group of Auditors's Oversight Bodies (EGAOB), creado a finales del año 2005, es el encargado de asegurar la correcta coordinación entre los diferentes organismos de supervisión pública europeos. Dicho grupo es además el encargado de garantizar la correcta adopción de las **Normas Internacionales de Auditoría (NIA)** y asegurar una mayor armonización en los trabajos de auditoría realizados en los distintos países de la Unión Europea. En la actualidad, estas Normas se conocen por las siglas NIA (Normas Internacionales de Auditoría) o ISAS (International Standard on Auditing), las que se identifican como Normas Internacionales de Auditoría, que en el proceso de armonización de las Normas Cubanas de Auditoría con las mismas se contemplan cuatro fases para el trabajo de un auditor: planeación, ejecución, informe y seguimiento.

Normas Cubanas de Auditoría

Como se plantea anteriormente la Contraloría General de la República de Cuba es el órgano estatal que auxilia 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 y entre otras funciones, atribuciones y obligaciones, regula y dirige metodológicamente al Sistema Nacional de Auditoría.

Nuestro país no se encuentra separado de la comunidad mundial y al respecto, se llevó a cabo un proceso que ha tenido en cuenta las experiencias acumuladas en el ejercicio profesional de la auditoría, en un sistema de carácter nacional, que descansaba básicamente en tres normas (Normas para los Auditores Gubernamentales, Normas de Auditoría Interna, Normas de Auditoría para las Sociedades Civiles y de Servicios); las que fueron armonizadas con las Normas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) de la que Cuba es miembro. Este proceso dio origen a las Normas Cubanas de Auditoría, puestas en vigor el 3 de enero 2013, mediante la RES. No 340/12 de la Contraloría General de la República.

El estudio realizado propició la elaboración de las Normas Cubanas de Auditoría y como normativas complementarias El Anexo 2, la Resolución 291/15 y Directrices, se han elaborado las disposiciones que regulan la actividad de Auditoría Interna y de las Sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente.

Las Normas Cubanas de Auditoría están conformadas por dos temas fundamentales, seis Normas Generales, treinta y siete específicas y diecisiete norma documentos, agrupados para su publicación en dos anexos, uno donde aparece todo lo referido a las normas de auditoría, en su Anexo I, y el otro en el que se contemplan las disposiciones generales que regulan la actividad de auditoría interna y de las sociedades civiles y de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente.

1.2.1. Principios de la auditoría en Cuba.

La auditoría se basa en determinados principios y procedimientos que tienen un alto grado de homogeneidad a nivel internacional y consecuentemente, en el caso de Cuba, esta se rige por documentos básicos que son de carácter obligatorio para toda persona natural o jurídica sujeta a la acción de la Auditoría tanto interna como externa. Entre estas reglas se encuentran principios éticos y prácticos de auditoría

generalmente aceptados que, igualmente, deben ser observados por los auditores, a saber:

1- Las personas naturales o jurídicas, sujetas a una obligación tributaria generada en el territorio nacional, deben ser auditados para velar por la correcta y transparente administración del patrimonio; prevenir y luchar contra la corrupción.

2- El auditor debe ser totalmente independiente en la realización de la auditoría y ser percibido de esa manera, ser objetivo en el manejo de los asuntos de la auditoría, libre de intereses y de cualquier presión externa, basándose sus conclusiones únicamente en la evidencia obtenida de conformidad con las normas aplicadas correctamente.

3- El auditor tiene suficiente autoridad, la que está determinada por su prestigio, legitimidad, competencia, profesionalidad, confiabilidad y calidad del trabajo.

4- El auditor debe tener a su disposición los recursos que le son necesarios para el buen desempeño de la auditoría.

5- El auditor tiene la obligación de comunicar los resultados de la auditoría a los involucrados, excepto cuando se trate de auditorías solicitadas por los órganos facultados para ello, las que se informan en el momento procesal oportuno.

6- El auditor, por el desempeño de su actividad y en ocasión de ella, se regirá por el Código de Ética de los Contralores y Auditores del Sistema Nacional de Auditoría, el cual incluye los principios y valores siguientes:

Principios: Seguridad, confianza y credibilidad; Independencia, objetividad e imparcialidad; Confidencialidad; Legalidad y Rendición de cuentas.

Valores: Fidelidad; Honestidad; Austeridad; Profesionalidad; Creatividad y Colaboración.

7- El auditor debe estar inscripto en el Registro de Contralores y Auditores de la República de Cuba.

1.2.2. Objetivos generales de la auditoría en Cuba.

La auditoría ha evolucionado en los últimos años, aumentándose atribuciones y responsabilidades y, aunque el camino recorrido es largo, hoy se encuentra al lado del nivel más alto de dirección e informándole a esta; lo que la coloca ante grandes desafíos para lograr cumplir sus principales objetivos, que son:

- Calificar el estado del Sistema de Control Interno y evaluar la efectividad de las medidas de prevención.
- Fortalecer la disciplina administrativa y económico-financiera, mediante la

evaluación e información de los resultados a quien corresponda y el seguimiento de las medidas adoptadas.

Fomentar la integridad, honradez y probidad de los directivos y colectivos laborales, con el interés de elevar la economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos del Estado.

1.3. Importancia de la Calidad en la Auditoría.

La calidad es un requisito esencial de todo producto, altamente valorados por los usuarios y clientes. El aseguramiento de la calidad garantiza el cumplimiento de los parámetros internacionales de las Normas ISO, por ello se debe analizar la calidad del informe de auditoría y los papeles de trabajo.

En el transcurso de la auditoría el auditor recopila y analiza información, la cual sustenta las deficiencias que se plantean en el informe. Esta información está integrada tanto por los documentos que elabora el auditor como por los que obtienen de la entidad auditada o de terceros, constituyen los papeles de trabajo, los cuales se archivan, junto con los otros documentos relacionados con la auditoría, en el denominado Expediente de Auditoría.

El informe de auditoría es el producto final del trabajo de los auditores, en el cual se formaliza las conclusiones y los resultados de las verificaciones efectuadas y se comunican al máximo nivel de dirección y a otras instancias administrativas con la finalidad de que se adopten las acciones correspondientes.

La preocupación y ocupación por la calidad es un objeto inaplazable, y no sólo concierne a los productos o servicios, sino a toda la vida y actividad de la empresa. Fallas en ese sentido afectan a toda la organización y la auditoría inmersa en el análisis de estas organizaciones debe tener calidad y crear un clima de confiabilidad hacia los auditores, que reconoce de antemano que la calidad no se improvisa, sino que es fruto del trabajo competente, honesto, riguroso y sistemático.

1.3.1. Gestión de la calidad.

La adecuada comprensión y aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría, constituye una herramienta importante para fortalecer y unificar el ejercicio profesional del Sistema Nacional de Auditoría, sirve de guía en todas las fases del proceso y permite la evaluación del desarrollo y resultado del trabajo del auditor; que promueve un desempeño cualitativamente superior en la calidad; elemento importante para el desarrollo político, económico y social del país y poder contribuir

modestamente a conservar las conquistas de la Revolución.

1.3.2. Calidad.

La calidad es una herramienta básica e importante para una propiedad o asunto inherente de cualquier cosa que permite que la misma sea comparada con cualquier otra de su misma especie. La palabra calidad tiene múltiples significados. De forma básica, se refiere al conjunto de propiedades inherentes a un objeto que le confieren capacidad para satisfacer necesidades implícitas o explícitas. Por otro lado, la calidad de un producto o servicio es la percepción que el cliente tiene del mismo, es una fijación mental del consumidor que asume conformidad con dicho producto o servicio y la capacidad del mismo para satisfacer sus necesidades.

Otras definiciones de organizaciones reconocidas y expertos del mundo de la calidad son:

Tabla #2: Conceptos de Calidad.

Autores	Conceptos
Norma ISO 9000	"Calidad: grado en el que un conjunto de características inherentes a un objeto (producto, servicio, proceso, persona, organización, sistema o recurso) cumple con los requisitos."
Real Academia de la Lengua Española:	"Propiedad o conjunto de propiedades inherentes a una cosa que permiten apreciarla como igual, mejor o peor que las restantes de su especie".
Philip Crosby:	:"Calidad es cumplimiento de requisitos".
Joseph Juran:	"Calidad es adecuación al uso del cliente".
Armand V. Feigenbaum:	"Satisfacción de las expectativas del cliente".
William Edwards Deming:	"Calidad es satisfacción del cliente".
Walter A. Shewhart:	:"La calidad como resultado de la interacción de dos dimensiones: dimensión subjetiva (lo que el cliente quiere) y dimensión objetiva.

Fuente: Elaboración Propia

De manera general la autora considera que la calidad es el grado en que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos, siendo estos la

necesidad y expectativa establecida, generalmente implícitas u obligatorias. Una buena calidad es una condición que debe tener cualquier servicio para obtener un mayor rendimiento en su funcionamiento y durabilidad, que cumple con normas y reglas necesarias para satisfacer las necesidades del cliente. La calidad es imprescindible en la fase de desarrollo de un servicio, ya que ofrece una seguridad razonable de que este tiene la capacidad para efectuar de forma eficiente y eficaz sus funciones, y así alcanzar un alto nivel de credibilidad y confianza ante la sociedad. Teniendo en cuenta lo anteriormente visto, la autora considera que la Calidad en la Auditoría: es el grado que se alcanza en el cumplimiento de las normas y procedimientos técnicos generalmente aceptados para su realización.

1.3.3. Control y mejoramiento de la calidad.

La calidad es un concepto que está en relación a diferentes criterios según su papel individual en la cadena de producción y de comercialización, la cual depende de la perspectiva a partir de lo que se visualiza como calidad, que puede ser basado en el juicio de los consumidores, en el criterio basado en el producto o en el criterio basado en el usuario (Evans, 2000). La calidad es una estrategia para el mejoramiento continuo que abarca todos los niveles y áreas de responsabilidad. Combina técnicas fundamentales de administración, esfuerzos existentes de mejoramiento y herramientas técnicas especializadas. Es un proceso de mejora continua que está dirigido a satisfacer conceptos amplios, tales como metas de costos, calidad, entrega y el incremento de la satisfacción del cliente, esto último como objetivo primordial. El alcance tradicional de las actividades de calidad sufre un cambio radical e inesperado del énfasis histórico sobre la calidad de los productos y de los servicios, la cual se presente ahora con un enfoque de mejora continua, donde la calidad está relacionada con la productividad y la competitividad, está enfocada al cliente, está enfocada al proceso, es sistémica y se mide en base a resultados.

1.3.4. Definición de Control de la Calidad.

El control de la calidad consiste en un conjunto de métodos y actividades de carácter operativo, que se utilizan para satisfacer el cumplimiento de los requisitos de calidad que se han establecido (Gutiérrez, 2001).

El control de la calidad se utiliza para identificar las causas especiales de variación y para señalar la necesidad de tomar alguna acción correctiva cuando sea apropiado.

El proceso se considera fuera de control cuando están presentes causas especiales (Evans, 2000).

La autora considera que el control de la calidad lo lleva a cabo un conjunto de operaciones para mantener la estabilidad y evitar cambios adversos, donde se mide el desempeño actual y se comparan con las metas establecidas para tomar acciones en las diferencias que se encuentren.

1.3.5. Principios filosóficos del control y del mejoramiento de la calidad.

Los principios filosóficos de la calidad indican la forma de cómo se hace el trabajo en la empresa; Crosby al igual que Deming, consideran los principios de la productividad y de la competitividad, que apoyan la premisa de la “economía de la calidad” y dice “los productos y servicios deben de hacerse bien desde la primera vez” y con “cero defectos” lo que significa concentrarse en evitar defectos, y en prevenirlos, más que en localizarlos y corregirlos, para lo cual se necesita la evaluación y la medición de los defectos. (Evans, 2000). Para reducir los defectos en el proceso se deben de llevar acciones correctivas y preventivas, que busquen la eliminación de las causas de los problemas, para evitar que esos defectos se vuelvan a presentar.

Juran enfatizó la importancia en desarrollar mejoras anuales en la calidad, que sigue un sentido común de descubrimiento, organización, diagnóstico, acción correctiva y control, en la cual en la etapa de diagnóstico considera instrumentos de recolección de datos, herramientas estadísticas, herramientas de solución de problemas, implementaciones de acciones de remedios y sostener los beneficios por medios controlables. (Evans, 2000).

1.3.6. Aseguramiento de la Calidad.

El Aseguramiento de la Calidad nace como una evolución natural del Control de Calidad, que resultaba limitado y poco eficaz para prevenir la aparición de defectos. Para ello, se hizo necesario crear sistemas de calidad que incorporasen la prevención como forma de vida y que, en todo caso, sirvieran para anticipar los errores antes de que estos se produjeran. Un Sistema de Calidad se centra en garantizar que lo que ofrece una organización cumple con las especificaciones establecidas previamente por la empresa y el cliente, asegurándose una calidad continua a lo largo del tiempo. Las definiciones, según la Norma ISO, son:

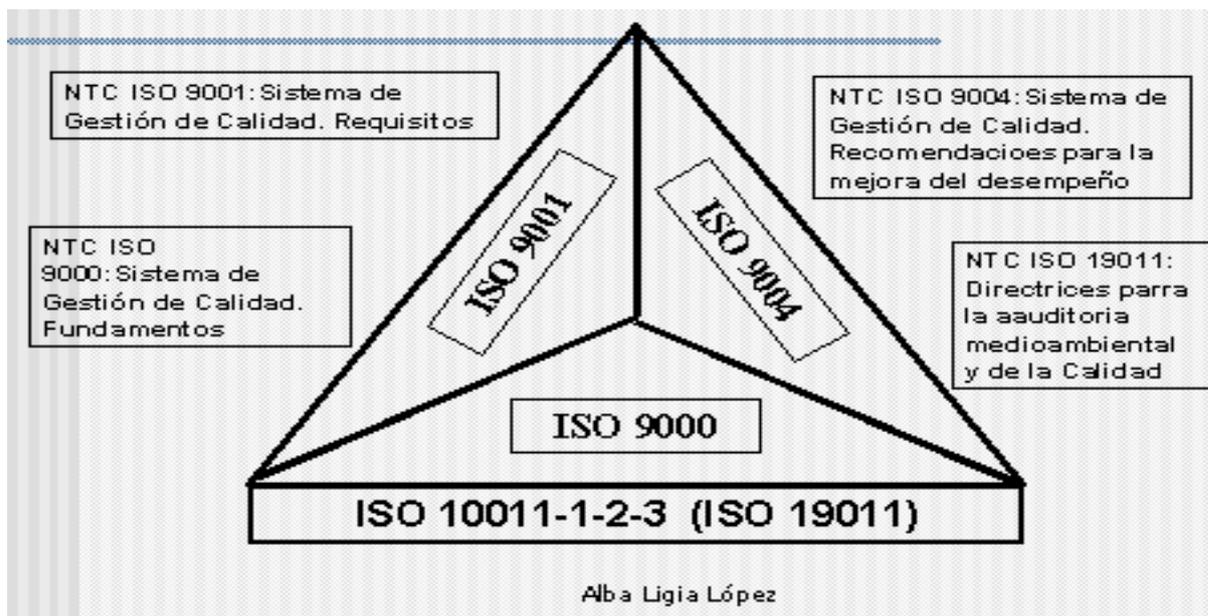
Aseguramiento de la Calidad: conjunto de acciones planificadas y sistemáticas, implementadas en el Sistema de Calidad, que son necesarias para proporcionar la confianza adecuada de que un servicio satisfaga los requisitos dados sobre la calidad.

Sistema de Calidad: Conjunto de la estructura, responsabilidades, actividades, recursos y procedimientos de la organización de una empresa, que ésta establece para llevar a cabo la gestión de su calidad.

1.3.7. Las Normas ISO 9000.

Con el fin de estandarizar los Sistemas de Calidad de distintas empresas y sectores, y con algunos antecedentes en los sectores nuclear, militar y de automoción, en 1987 se publican las Normas ISO 9000, un conjunto de normas editadas y revisadas periódicamente por la Organización Internacional de Normalización (ISO) sobre el Aseguramiento de la Calidad de los procesos. De este modo, se consolida a nivel internacional el marco normativo de la gestión y control de la calidad.

Figura # 2: Estructura de la serie ISO 9000:2000



Fuente: <http://www. Google.com>

La ISO 9001 es una norma internacional que se aplica a los sistemas de gestión de calidad (SGC) y que agrupa todos los elementos de administración de calidad que una empresa debe tener para que su sistema sea efectivo y no le impida administrar y mejorar la calidad de sus productos o servicios. El objetivo de la ISO es lograr un consenso sobre las soluciones comerciales y sociales para que cumplan con las

exigencias que establece la norma. Estas normas son totalmente voluntarias, ya que no se trata de una entidad gubernamental y la ISO no tiene la autoridad para exigir su cumplimiento.

En los últimos años han gozado de gran popularidad las normas de “Aseguramiento de la Calidad” de la serie ISO 9000, y que actualmente han pasado a denominarse “Gestión de la Calidad” con una norma certificable: la norma ISO 9001:2000, esta es una norma internacional aceptada por innumerables organizaciones y empresas que define los requisitos mínimos que debe cumplir un sistema de gestión de calidad para ser certificado.

La anterior versión de la norma ISO 9000 de 1994 se componía de una serie de tres normas cuyos códigos eran ISO 9001:94, ISO 9002:94 e ISO 9003:94, destinadas a empresas industriales que, respectivamente, contemplasen la totalidad de operaciones, incluidas las de diseño, que solamente tuviesen en cuenta la fabricación, o que basasen su sistema de calidad únicamente en el análisis y los ensayos finales de sus productos.

Actualmente, todas ellas han sido sustituidas por una sola, la ISO 9001:2000 que señala los requisitos de un sistema de gestión de la calidad certificable y que se complementa con la ISO 9000:2000 que se refiere a los fundamentos y el vocabulario y con la ISO 9004:2000 que se ocupa de las directrices para la mejora del desempeño.

En la versión 2000, se hace hincapié en que no se pretende que las organizaciones estén obligadas a cambiar la estructura de su sistema de gestión de calidad o su documentación para así alinearse con la estructura de la norma ISO 9001:2000. La documentación del sistema de gestión de calidad de la organización debe ser adecuada de la manera que sea apropiada a sus actividades, mientras aún cubra los requisitos de éste estándar internacional.

Además, su denominación es ahora “Gestión de la Calidad”, lo que supone un avance sobre el anterior concepto de “Aseguramiento de la Calidad”. Para ello, la nueva norma incorpora aspectos como la medida de la satisfacción de los clientes y el establecimiento de objetivos de mejora continua, con los cuales se refuerza el ciclo de gestión de la calidad de los productos y servicios.

La fecha de aprobación de las tres normas que componen la serie ISO 9000:2000 es la de Diciembre del año 2000, limitándose la validez de los certificados de las anteriores normas ISO 9000:94 al 15 de Diciembre del año 2003 y que señala la

imposibilidad de certificarse por dichas normas anteriores a partir de Diciembre del año 2002. Según su definición, la norma ISO 9001:2000 especifica los requisitos para los sistemas de gestión de la calidad aplicables a toda organización que necesite demostrar su capacidad para proporcionar productos que cumplan los requisitos de sus clientes y los reglamentarios que le sean de aplicación, y su objetivo es aumentar la satisfacción del cliente. Esta norma busca garantizar la eficacia de la organización, no su eficiencia. Sin embargo, para mejorar la eficiencia de la organización puede utilizarse, adicionalmente a ISO 9001:2000, la norma ISO 9004:2000, aunque solo la 9001 es certificable.

Estas normas aportan las reglas básicas para desarrollar un Sistema de Calidad que es totalmente independientes del fin de la empresa o del producto o servicio que proporcione. Son aceptadas en todo el mundo como un lenguaje común que garantiza la calidad de todo aquello que una organización ofrece. En los últimos años se pone en evidencia que no basta con mejoras que se reduzcan, a través del concepto de Aseguramiento de la Calidad, al control de los procesos básicamente, sino que la concepción de la Calidad sigue en evolución, hasta llegar hoy en día a la llamada Gestión de la Calidad Total. Dentro de este marco, la Norma ISO 9000 es la base en la que se asientan los nuevos Sistemas de Gestión de la Calidad.

En las Normas Cubanas de Auditoría también existe una norma dirigida a la calidad de la auditoría, el propósito de esta norma es proporcionar elementos generales para implementar el cumplimiento de las políticas y procedimientos del control de calidad de las auditorías.

Conclusiones parciales.

En este capítulo la autora ha abordado las referencias teóricas en cuanto a surgimiento y evolución de la auditoría en el mundo y en Cuba, así como definiciones de auditoría y calidad por diferentes autores. Caracteriza el marco regulatorio legal internacional y cubano en relación al tema de auditoría y la calidad en esta. La preocupación y ocupación por la calidad es un objetivo inaplazable, y no solo concierne a los productos y servicios, sino a toda la vida y actividad de una empresa. La auditoría inmersa en el análisis de organizaciones debe tener calidad y crear un clima de confiabilidad hacia los auditores, conociendo de antemano que la calidad no se improvisa, sino es fruto del trabajo competente, honesto, riguroso y sistemático.

Capítulo II: Caracterización del Sistema Territorial de Auditoría de Matanzas como objeto de estudio, propuesta de acciones para la mejora de la calidad en las auditorías internas a partir del análisis de los resultados de la investigación.

Según los elementos teóricos abordados en el capítulo 1 de la investigación donde se analizan diferentes conceptos de varios autores el que más se asemeja a la realidad es el citado por la Ley 107/09 “de la Contraloría General de la República de Cuba”, la que la define de la manera siguiente:

“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”.

Teniéndose en cuenta los elementos conceptuales y teóricos se sientan las bases para el desarrollo de este capítulo que tiene como objetivo:

- Detallar los métodos y herramientas utilizadas en la investigación.
- Analizar el resultado de las encuestas aplicadas.
- Elaborar una propuesta de acciones para la mejora de la calidad en las auditorías internas

A continuación se explican las herramientas de análisis de la investigación que en diferentes momentos han sido utilizadas.

2.1 Herramientas de análisis de la investigación.

El método Dialéctico-Materialista constituye el método rector del conocimiento. Su empleo significa concebir el desarrollo en todas sus dimensiones y vínculos teórico-prácticos, asumiéndose las contradicciones que son inherentes a los objetos y fenómenos de la realidad que se investiga en toda su integralidad y en sus múltiples relaciones, lo que posibilita adoptar posiciones objetivas y basadas en la lógica de la ciencia. A partir de este se derivan los métodos teóricos y los empíricos los cuales se describen a continuación.

Métodos teóricos

Permiten explicar los hechos, profundizar en las relaciones y cualidades fundamentales de los procesos que intervienen en el sistema. Dentro de este método se utilizó:

- Análisis y Síntesis

El análisis es una operación intelectual que posibilita descomponer mentalmente un todo

complejo en sus partes y cualidades. El análisis permite la división mental del todo en sus múltiples relaciones y componentes. La síntesis es la operación inversa, que establece mentalmente la unión entre las partes, previamente analizadas y posibilita descubrir relaciones y características generales entre los elementos de la realidad. El análisis y la síntesis no existen independientemente uno del otro. En realidad el análisis se produce mediante la síntesis: el análisis de los elementos de la situación problemática se realiza relacionándose estos elementos entre si y vinculándolos con el problema como un todo. A su vez la síntesis se produce sobre la base de los resultados obtenidos previamente del análisis. Esta se puso de manifiesto en el análisis de la bibliografía recomendada sobre el tema y la síntesis de los aspectos consultados, lo cual fue útil y sobre todo, para la elaboración del marco teórico referencial y para caracterizar el objeto de estudio.

➤ Inducción-Deducción

La inducción y deducción son dos métodos teóricos de fundamental importancia para la investigación. La inducción se puede definir como una forma de razonamiento por medio de la cual se pasa del conocimiento de cosas particulares a un conocimiento más general que refleja lo que hay de común en los fenómenos individuales. Un gran valor está en que establece las generalizaciones sobre la base del estudio de los fenómenos singulares, lo que le posibilita desempeñar un papel esencial en el proceso de confirmación empírica de la hipótesis. La deducción es una forma de razonamiento, mediante el cual se pasa de un conocimiento general a otro de menor nivel de generalidad. Parte de principios, leyes y máximas que reflejan las relaciones generales, estables, necesarias y fundamentales entre los objetos y fenómenos de la realidad. Justamente, porque el razonamiento deductivo toma como premisa el conocimiento de lo general, es que pueden llevar a comprender lo particular en el que existe lo general.

En determinado momento de la investigación puede predominar uno u otro método, atendiéndose a las características de la tarea que está realizándose el investigador. Inducción y deducción se complementan mutuamente en el proceso de desarrollo del conocimiento científico. Se pone de manifiesto en la inducción aspectos que permitieron ir de lo general a lo particular, y la deducción de los elementos encontrados durante el proceso de investigación, lo cual fue necesario para interpretar la relación existente entre los elementos del objeto haciéndose posible la conformación empírica de la hipótesis.

En la presente investigación se emplea el método inductivo deductivo, en el primer capítulo durante la elaboración del marco teórico y que asciende en el análisis hasta llegar a

establecer, por ejemplo, las relaciones que existen entre la auditoría, la calidad y la gestión de la calidad en las auditorías. En el método inductivo deductivo, va de lo general a lo específico, por ejemplo, en el primer capítulo se conoce que significa la gestión de la calidad.

➤ Histórico y lógico

El método histórico estudia la trayectoria real de los fenómenos y acontecimientos en el de cursar de su historia. El método lógico investiga las leyes generales de funcionamiento y desarrollo de los fenómenos. Lo lógico no repite lo histórico en todos sus detalles, sino que reproduce en el plano teórico lo más importante del fenómeno, lo que constituye su esencia: “lo lógico es lo histórico mismo, pero liberado de las contingencias de la forma histórica”. El método lógico y el histórico no están divorciados entre sí, sino que por el contrario, se complementan y están íntimamente vinculados. El método lógico para poder descubrir las leyes fundamentales de un fenómeno, debe basarse en los datos que le proporciona el método histórico, de manera que no constituya un simple razonamiento especulativo. De igual modo, el método histórico debe descubrir las leyes, la lógica objetiva del desarrollo histórico del fenómeno y no limitarse a la simple descripción de los hechos.

Métodos empíricos

Mediante los métodos empíricos, el investigador se sitúa en contacto directo con su objeto de estudio, en una forma práctica. Con este tipo de método, el investigador tratará de recopilar el mayor número de datos que le permitan alcanzar los objetivos de la investigación. Los métodos empíricos de la investigación científica cumplen determinadas funciones:

- De conocimiento (descripción de los hechos o fenómenos y su categorización).
- De validación de otros métodos (validez convergente), dada por el grado de similitud de los resultados de la aplicación de un método en relación con los resultados de la aplicación de otro.
- De pronóstico (validez predictiva), se refiere a la capacidad de un método para prever o predecir el comportamiento futuro de un fenómeno; por supuesto, la predicción depende del grado de profundidad de la investigación; poder hacer una predicción es uno de los logros más importantes del proceso investigativo, y para llegar a él hay que recorrer un largo camino de avances y retrocesos.
- De transformación (posibilidad del método para modificar las características del fenómeno), solo cuando el investigador logra conocer y dirigir de alguna manera la

transformación del hecho o fenómeno que viene investigándose.

Dado que muchos factores varían en gran medida, con respecto al tiempo y son muy complejos, es necesario la creación y utilización de métodos empíricos que permiten abordar estos problemas con un nivel adecuado de fiabilidad y validez. Se afirma que un método empírico es confiable, si al aplicarlo en diferentes momentos a una muestra procedente de determinado universo o población, se obtienen resultados similares. Por otra parte, un método empírico es válido cuando efectivamente mide o evalúa lo que pretende medir o evaluar.

➤ La observación

La observación investigativa es el instrumento universal del científico que permite conocer la realidad mediante la percepción directa de los objetos y fenómenos. Es un método clásico de investigación científica y la manera básica por medio de la cual se obtiene información del fenómeno estudiado. Puede convertirse en procedimiento propio del método utilizado en la comprobación de la hipótesis. Es una percepción atenta, racional, planificada y sistemática de los fenómenos relacionados con los objetivos de la investigación, en sus condiciones naturales y habituales con vistas a ofrecer una explicación científica de la naturaleza interna de estos. El tipo de observación se clasifica atendiendo a diferentes criterios. Según la intervención del observador: directa e indirecta; según el papel del observador: participante y no participante; según los medios utilizados: estructurada y no estructurada; según el lugar donde se realiza: de campo y de laboratorio; según el número de observadores: individual y de equipo. En la investigación se emplea la observación para recolectar los datos necesarios para el estudio, para conocer las malas condiciones y la escasez de recursos materiales en que trabaja un auditor interno de base, lo que impide alcanzar la máxima calidad en sus trabajos.

➤ Análisis de documentos

El análisis de documentos es un método que tiene como objetivo analizar la información relevante que se recopila en función de los objetivos de la investigación. Permite analizar el comportamiento de un fenómeno, entidad, etc. en períodos de tiempos mediante la revisión directa de documentos. En la investigación el análisis de documentos se aplica para conformar los fundamentos teóricos y metodológicos recogidos en los dos primeros capítulos mediante la revisión de la bibliografía consultada, así como a los estados financieros y datos económicos del sistema de información de la entidad.

Encuestas

La encuesta, como método empírico, permite la búsqueda de información para grandes grupos cuyos resultados se procesan generalmente de forma cuantitativa y permite recopilar una gran cantidad de información en poco tiempo. (Colectivo de autores, 2003)

Se aplican encuestas a auditores internos de base de diversas entidades de la provincia, presentándose preguntas cerradas con el fin de obtener opiniones sobre las Normas Cubanas de Auditoría, su comprensión e implementación desde los diferentes puntos de vistas. (Anexo 3)

Técnica propuesta para la validación de la propuesta de acciones.

Selección de expertos

De forma general, en la validación de las propuestas realizadas se utilizará el método de expertos, para la selección de los mismos se consideran las etapas siguientes:

- Determinación de la cantidad de expertos:
- Se deberá definir las esferas del conocimiento vinculadas a la solución del problema.
- Haber obtenido el consentimiento del experto en su participación.
- Selección de los expertos: Se aplicará un cuestionario utilizado para la determinación de expertos en investigaciones precedentes (Anexo 1).
- Confección del listado de expertos.

Para la selección del experto se utiliza el llamado Coeficiente de competencia (K), el cual se determina de acuerdo con la opinión del experto sobre su nivel de conocimiento con respecto al problema que está resolviéndose y con las fuentes que le permiten comprobar su valoración. El coeficiente de competencia se calcula de la siguiente forma: $K = (K_c + K_a) / 2$;

Dónde:

K_c : es el coeficiente de conocimiento o información que tiene el experto respecto al problema, calculado sobre la valoración del propio experto. En la determinación de este coeficiente el experto deberá marcar 1 o 0 según los elementos que identifique como necesarios y que se corresponda con el grado de conocimiento e información que tiene sobre el tema a investigar. El cálculo del Coeficiente de Conocimiento o Información (K_c), se realiza a través de la siguiente fórmula: $K_c = \sum p (0,1)$;

Dónde:

K_c : coeficiente de Conocimiento o Información (Anexo 2).

p : prioridad de la característica seleccionado por el experto.

(0,1): representa la puntuación que el experto le otorga a cada una de las características necesarias para cumplimentar la investigación; donde 0 significa que no la posee y 1 que sí.

Ka: es el coeficiente de argumentación o fundamentación de los criterios del experto, conseguido como consecuencia de la suma de los puntos adquiridos en función de la fuente y de la escala propuesta: Alto, Medio, Bajo, (Anexo 3):

El coeficiente de competencia (K) debe estar en el rango $0.8 \leq K \leq 1$, para elevar el nivel de selección de los expertos. La cantidad de expertos a elegir debe ser menor o igual a $\alpha \times n$, donde α es un número comprendido entre 0.1 y 1 prefijado por el investigador, y n son los elementos que caracterizan un determinado objeto de estudio, de acuerdo con Cuétara.

Según Vega Falcón, se proponen tres posibles rangos para la selección de α en dependencia del nivel de conocimiento del tema que se investigue.

Tabla # 3: Rangos de α

Alto	Medio	Bajo
0.7 - 1	0.4 -0.6	0.1 – 0.3

Fuente: (Abad, A. 2007)

El primer rango que puede tomar α , como bien se explica en la tabla, es 0.1- 0.3 (bajo), que significa que existe poco conocimiento del tema. El segundo valor posible que puede tomar α es el de 0.4 - 0.6 (medio), que significa que el tema es poco conocido; es decir que en algún momento se ha oído hablar del mismo, o se ha revisado alguna que otra bibliografía. Por último, el otro valor a tomar es de 0.7 - 1 (alto), que significa que el tema en cuestión es muy conocido.

En la presente investigación, n estará caracterizada por los requisitos que deben cumplir los auditores seleccionados.

Se realizará la aplicación del cuestionario para la selección de expertos antes mencionada según (Anexo 1), a través del coeficiente de competencia con respecto al problema que está resolviéndose y con las fuentes que le permiten comprobar su valoración. La información obtenida anteriormente, será procesada a través del programa Microsoft Excel.

Método Coeficiente de Consenso.

El Coeficiente de Consenso según el Libro de texto del departamento Turismo HASPNET se calcula para saber si los decisores aceptan o no la propuesta que le hace el facilitador, utilizando para ello la siguiente expresión:

$$C_c = (1 - V_n / V_t)$$

Donde:

Cc= Grado de aceptación de cada uno de los atributos por parte de los decisores.

Vn= Total de votos negativos

Vt= Total de votos

Si luego de efectuados los cálculos **Cc**≥85%, entonces el atributo evaluado se acepta. De quedar por debajo del rango establecido, se pueden adoptar las decisiones siguientes:

1. Desechar el criterio de los decisores y mantener el atributo.
2. Desechar el atributo, tratando de mantener la condición de que su cantidad nunca sea menor que el número de decisores utilizados.
3. Retroalimentar a los decisores con los criterios de los demás para tratar de que modifiquen su votación.

2.2. Caracterización del sujeto de estudio.

El sistema territorial de auditoría en la provincia de Matanzas lo componen un grupo de unidades organizativas de auditoría y de auditores interno de base, que ascienden a 264 auditores, agrupados de la siguiente forma:

Tabla # 4: Sistema Territorial de Auditoría en la Provincia.

Unidad de auditoría	Auditores en funciones	(%)
Contraloría Provincial	23	9
Sistema empresarial	103	39
Unidades presupuestadas	55	21
Sociedades civiles	24	9
Instituciones financieras	<u>59</u>	<u>22</u>
Total	<u>264</u>	<u>100</u>

Fuente: elaboración propia

Para los efectos de la investigación se define como total de unidades sujeta a selección (unidades muestrales), a los auditores agrupados en el sistema empresarial, a los de las unidades presupuestadas y a los de las instituciones financieras (banca y casas de cambio), para un total de 217, los que se integran bajo la concepción del sujeto de estudio, y de los cuales se propuso obtener una muestra lo suficientemente representativa de estos profesionales de la economía para conocer que pensaban al respecto, para lo cual se aplicó una encuesta que cumpliera la condición de ser una muestra grande (>30), lo cual se

cumplió, al ser encuestado un total de 68 auditores que representan un 32% de los que se encontraban en funciones al culminar el año 2017⁵.

Este sistema comprende los sectores económicos de mayor importancia en el territorio, entre los que se menciona turismo, minero energético, agricultura, construcciones, transporte, comercio y banca.

Las Normas Cubanas de Auditoría están compuestas por un total de 54 normativas, de ellas 37 corresponden a normas específicas, o sea aquellas que establecen los procedimientos para auditar y de las cuales solamente cuatro son de aplicación por las sociedades civiles de servicios (SCS) autorizadas a brindar servicios de auditoría; y 17 normas documentos, en las que se establecen proformas (modelos) e indicaciones para su llenado, de las cuales una no es de aplicación por estas sociedades.

Este análisis sobre la composición, nos permite conocer la cantidad de normas con una posibilidad de uso en una auditoría por los auditores de una Unidad Central de Auditores Internos (UCAI), Unidades de Auditoría Interna (UAI) o Auditores internos de Base (AIB) (hasta 43), mientras que los vinculados laboralmente con una Sociedades Civiles de Servicios (SCS) es hasta 53.

2.2.1. Análisis del Sistema Territorial de Auditoría de Matanzas como objeto de estudio.

Para la realización de este análisis se tuvo presente los resultados de las visitas de supervisión y control que realiza la Contraloría Provincial de Matanzas a las unidades organizativas de auditoría y los auditores interno de base, en lo adelante unidad organizativa de auditoría (UOA), durante los años 2015, 2016 y 2017, a partir del criterio de que ya en estos años, el proceso de su implementación debió de alcanzar su máximo desarrollo, al haber transcurrido aproximadamente dos años del uso de estas normas; la investigación realizada arrojó el siguiente resultado:

- Al cierre del año 2017, el proceso de implementación no se ha culminado, identificándose dificultades en el trabajo con el uso o no de las normas.
- Del total de las 54 normas existentes, un total de 43 se hacían aplicables por estos auditores; desechándose 11, al ser la utilización exclusiva por las Sociedades Civiles autorizadas a llevar a cabo auditorías, y las correspondientes al aseguramiento de la calidad; ya que en la composición del sistema aún la figura del auditor supervisor solamente es reconocida en la plantilla de cargo de la Contraloría General de la

⁵Datos tomados de los controles existentes en el Departamento de Atención al Sistema Territorial de Auditoría y Planificación (DASTAP) de la Contraloría Provincial de Matanzas.

República; dirigiéndose el análisis a los tipos o clases de auditoría que ejecutó este personal: auditorías especiales y financieras.

- También se tuvo presente la nomenclatura de cargos de auditores para el Sistema Nacional de Auditoría (SNA), con la excepción de la Contraloría General de la República, la que tiene aprobada un calificador propio.
- Un total de 21 de estas unidades organizativas de auditoría fue supervisada, con un total de 41 auditor interno, al que le fue medido el desempeño en el uso de estas normas, alcanzándose una representatividad del 19% con respecto al total de auditores existentes (217).
- Ninguna de las entidades se repite en la medición del resultado alcanzado, teniéndose presente no arrastrar incidencias de una norma hacia otra para evitar un efecto multiplicador a partir de un problema identificado.
- El 31% de estas normas arrojan una dificultad en su utilización.
- Las mayores dificultades en la implementación de las normativas y expresado en tanto por uno son: Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados (2.5 puntos); Principios generales, atributos y responsabilidades (1.9); Evidencia de la auditoría (1.5); Informe y dictamen (0.6), no es aplicada la normativa Utilización del trabajo de otros (0).
- El promedio de hallazgos por unidad organizativa supervisada arrojó un total de 13, que asciende a siete el total de normativas por auditor.
- Las normas de mayor incidentalidad corresponden a la de Objetivos y principios generales de la auditoría; Capacidad y competencia profesional e Informe al acumular 21 señalamientos en cada supervisión efectuada; le siguen Papeles de trabajo con 20; Pericia y debido cuidado profesional que acompaña a la de Autoridad y responsabilidad acumulándose 18 señalamientos, la Planeación con 17 y el Expediente de Auditoría con 16.
- Dificultad e incidencia se revelaron con un significado distinto para el análisis, toda vez que la primera acepción surge a partir de la aplicación o no de la norma en el proceso de la auditoría, mientras que la segunda es la expresión de la comisión de errores en su utilización.

En sentido general, a partir de haber transcurrido dos años en el proceso de su implementación, las causas identificadas en las supervisiones se corresponden con el no cumplimiento de la norma sobre la competencia y la pericia alcanzada por los auditores en su trabajo, manifestándose un rechazo sobre aquellos aspectos que originaron un cambio en su

actuar, como lo es auditar a partir de los riesgos y de lo que se hace importante en el quehacer de la organización, pues de presentar una falla afectaría los objetivos operacionales y de control de la entidad, debido a que los apartaba de una práctica considerada más ágil y que se había hecho un hábito de trabajo, sustentado ello en el criterio de lo que es predominante para el éxito es el juicio profesional del auditor.

2.3. Opinión de los auditores sobre las normas que regulan el trabajo.

Para conocer el pensamiento de los auditores del Sistema Territorial de Auditoría de la provincia de Matanzas, se acudió a la aplicación de las encuestas.

Esta encuesta contenía 10 posibles causales determinantes en que no se hubiera alcanzado un mayor grado de implementación de las Normas Cubanas de Auditoría al culminar el año 2017 y que consistieron en:

1. Demasiado contenido a cumplimentar, lo cual constituye un estorbo.
2. Falta de detalle de los aspectos descritos en las normativas para su interpretación y aplicación.
3. No constituye una práctica usual, por lo cual no se aplica.
4. No es objetiva su aplicación, toda vez que el auditor interno es parte de la organización de la cual conoce su funcionamiento.
5. Es posible auditar sin tener que cumplimentar tantos requisitos, según nuestra experiencia.
6. Existen aspectos en determinadas normativas que nunca habían sido aplicado en la auditoría interna.
7. Existe estabilidad en cuanto a los procedimientos internos de la organización, por los que las pruebas a realizar se hacen sistemática.
8. La anterior normativa se hacía más cómodo su empleo.
9. El programa y el plan de trabajo general son herramientas suficientes para auditar.
10. La auditoría interna debe trabajar para los intereses de la administración, sobre lo que debe de informar de manera precisa.

Para todo efecto del análisis se tabularon 1194 respuestas, comportándose de la manera siguiente:

Tabla # 5: Resumen de las encuestas aplicadas.

Causa identificada	R	S (%)
Existe estabilidad en cuanto a los procedimientos internos de la organización, por lo que las pruebas a realizar se hacen sistemática (7).	270	23

La auditoría interna debe trabajar para los intereses de la administración, sobre lo que debe de informar de manera precisa (10).	249	21
Falta de detalle de los aspectos descriptos en las normativas para su interpretación y aplicación (2).	135	11
No constituye una práctica usual, por lo cual no se aplica (3).	134	11
Demasiado contenido a cumplimentar, lo cual constituye un estorbo (1).	123	10
Otros (4,5,6,8,9)	<u>283</u>	<u>24</u>
Total	<u>1194</u>	<u>100</u>

Leyenda: Respuesta (R), significatividad (S)

Fuente: elaboración propia.

Al respecto de la causa identificada con el número 7, cuando se dice que existe estabilidad en cuanto a los procedimientos internos de la organización, por lo que las pruebas a realizar se hacen sistemática, se quiere decir que en el caso de los auditores interno existen actividades contempladas para ser ejecutada durante un proceso de auditoría, que pueden ser obviada como es el tener que elaborar evidencia para dar fe del cumplimiento del conocimiento del sujeto a auditar y la elaboración o ajuste de un programa de auditoría, la identificación de riesgos de auditoría, la determinación de lo que es importante.

En el caso de la 10, es que a las administraciones les preocupa el tiempo que se invierten como promedio; un total de 30 días en auditoría que clasificaban como especial, que está justificado por el cumplimiento de 43 normas técnicas de trabajo, además de tener que cumplir un plan anual de cierta rigidez y de procedimientos adicionales para su modificación, pues la vida interna de la organización requiere de una dinámica que les garantice una supervisión con carácter preventiva, oportuna y sistemática, a fin de evitarle problemas a la organización.

La causa 2 es un hecho vinculado al sentido de rechazo al cambio; basado en lo que debe hacer el auditor para determinar que auditar, o sea, que se hace importante para la auditoría, y la cantidad de trabajo a ejecutar.

También la causa 3 se relaciona con lo anterior, ya que existe un nuevo enfoque para la auditoría interna, que es basarse en los riesgos a que se expone la entidad, y muy vinculado con la práctica para la aplicación de la norma de identificación del riesgo.

En el caso de la causa 1, cuando se reafirma a partir de la encuesta que estas normas tienen implícito demasiado trabajo a ejecutar, se expresa la complejidad y el grado de dificultad que las mismas tienen en su utilización.

Proveen una visión de menor impacto las causales 4,5,6,8 y 9, las que por no tener una significación relevante (<10%) no deben de dejar ser comentadas, ya que en su conjunto alcanzan una significatividad del 24%.

La causa 4 se refiere específicamente a las normas que establecen actividades a desarrollar para alcanzar un conocimiento sobre el sujeto (NCA 410 y 410-1), pues los auditores consideran que ello no es objetiva su aplicación, toda vez que el auditor interno es parte de la organización de la cual conoce su funcionamiento.

En cuanto a lo expresado como causal 5 de que es posible auditar sin tener que cumplimentar tantos requisitos según nuestra experiencia, se basa en los años de trabajo que se tiene como auditor y el tiempo de permanencia que se ejerce el cargo en una actividad determinada, lo que la tarea de auditar se convierte en una rutina condicionada por estos factores, y lo que significa el peso del trabajo.

La causal 6 se refiere a los nuevos enfoques de la auditoría interna y en especial el auditar a partir de los riesgos que presenta un área, proceso o actividad de la organización, o de lo que pudiera resultar importante auditar.

Al identificar como causal la 8, cuyo contenido se refiere a que la anterior normativa se hacía más cómodo su empleo, al no considerar tantas actividades a desarrollar.

En el caso de la causal 9, al referirse que el programa y el plan de trabajo general son herramientas suficientes para auditar, es un sentir derivado del trabajo que hay que desarrollar en una auditoría, sin tener presente la necesidad de contar con una información actualizada para que este tenga el mejor enfoque.

2.4. Resultado de las encuestas aplicadas.

Las bases que sustentan el carácter normativo de los procedimientos utilizados por los auditores, se presentan como una práctica seguida por toda la comunidad mundial de estos profesionales, por lo que su existencia es una necesidad para establecer parámetros para la medición de la calidad.

Alcanzar el concepto de “calidad total”, está implícito en los requerimientos legales que se hacen en la actualidad del informe de auditoría y de las responsabilidades de los auditores con él contraída.

Las diferentes definiciones llevan a reconocer la necesidad de las normas, para dar una credibilidad a la opinión de los auditores, por lo que aquellas que muestran la auditoría como un proceso sistemático, llevado a cabo mediante principios y normas generalmente aceptadas, indican la necesidad de su existencia.

Los tiempos han cambiado, en nuestro siglo no se puede vivir ajeno a los riesgos a que se ven expuesta las organizaciones económicas modernas; a los distintos procesos que ejecutan y de las actividades que desarrollan para ello. Hoy la auditoría no es algo privativo e inherente a la contabilidad, emerge como la vía idónea para demostrar la factibilidad del cumplimiento de los procedimientos internos de las entidades y de los principios en que estos se basan, de poder brindar una opinión sobre qué hacer ante los peligros que se vislumbren, a cumplir un rol de asesoramiento continuo y sistemático a la organización.

Todas estas condicionantes actúan sobre un panorama económico inestable a causa de la crisis económica mundial, vivimos en un mundo en crisis, a lo cual la auditoría no puede ser ajena a ello si se quiere sea efectiva y eficaz.

Los riesgos han aumentado considerablemente. No obstante, en el caso del auditor interno de base se hace necesario obrar de una manera más oportuna, confiriéndolo a la elaboración del plan anual de auditoría y a la fase de planificación de las auditorías toda la importancia y dedicación que requieren, de apalancar un sistema con programas de trabajo ajustado a las necesidades internas de la organizaciones y con un personal de alta calificación, por lo que la actividad de capacitación requiere de una constante atención y de dotar a la estructura organizativa de un especialista de alta calificación (recordar que por lo general actúa solo). Una exposición sobre la evaluación de cada respuesta dada se considera algo indispensable que no puede faltar en los análisis, o sea la razón sobre la cual la autora de esta investigación sustenta su juicio:

Pgta. No. 1. Demasiado contenido a cumplimentar, lo cual constituye un estorbo.

La revisión documental y la comparación entre documentos, muestran que el contenido de las normativas se encuentra en total correspondencia con la práctica internacional y con las exigencias que de su cumplimiento se realizan, encerrándose una lógica de acción para alcanzar el resultado esperado.

Pgta. No. 2. Falta de detalle de los aspectos descriptos en las normativas para su interpretación y aplicación.

Al comparar las Normas Cubanas de Auditoría con las Normas Internacionales de auditoría hay similitud. No obstante, el auditor tiene al alcance de su mano documentos que facilitan su aplicación, como son las directrices elaboradas en correspondencia a estas normas, práctica esta seguida por la comunidad mundial a través de los que se conoce, expresado en inglés, por statements.

Pgta. No. 3. No constituye una práctica usual, por lo cual no se aplica.

Un sistema de auditoría no puede ser algo rígido, que se haga obsoleto y tienda a desaparecer, debido al surgimiento de nuevas cosas, a cambios a los cuales hay que atemperarse. Se justifica por su durabilidad en el tiempo a partir de que las líneas de trabajo que traza son generales, a partir de métodos y procedimientos que son aceptados por toda una comunidad de profesionales, organizados en instituciones que han alcanzado un alto prestigio en su quehacer. Ejemplo. La Contraloría General de la República es miembro de la INTOSAI y de la OLACEF.

Pgta. No. 4. No es objetiva su aplicación, toda vez que el auditor interno es parte de la organización de la cual conoce su funcionamiento.

Algo muy cierto a tener presente, pues el conocimiento sobre la entidad de la cual es su auditor interno, es superior en un primer momento a lo que al efecto posea un externo. En ello está implícito un primer momento, cuando se elabora el plan anual de auditoría, al que se debe dotar de todos los aspectos que se requieren para su cumplimiento y de sentar las bases para poderlo medir.

Pgta. No. 5. Es posible auditar sin tener que cumplimentar tantos requisitos, según nuestra experiencia.

Revisar no es auditar, inspeccionar no es auditar, ambos verbos describen acciones que se llevan a cabo como una técnica en la auditoría, no se puede confundir los términos, una auditoría es un proceso sistemático llevado a cabo con principios, normas y procedimientos generalmente aceptados. Abarca todo el espacio que comprende operaciones pasadas, sujetas al cumplimiento de determinadas regulaciones, tanto de carácter interno como externo y se encamina a demostrar una actuación de personas o a descubrir la existencia de condiciones que propicien daños de consideración a una organización y que afecten sus objetivos de control y de operación.

Pgta. No. 6. Existen aspectos en determinadas normativas que nunca habían sido aplicados en la auditoría interna.

También es cierta tal afirmación. La auditoría actual no tan solo asienta su accionar en el pasado, sino también en que sucederá en el futuro. De ella se requiere de una opinión lo más exacta posible sobre el presente, sino no también de lo que pasará en el futuro a partir de las condiciones existentes, lo cual constituye una exigencia de estos tiempos, la que se hace inexorable el cumplirla. Tal es así que el conocer el grado de control ejercido por una entidad, la identificación de sus riesgos y por ende que se hace importante para una auditoría en un tema dado, no son acciones desprovistas de una lógica, por el contrario ella encierra la justificación de un quehacer investigativo que proporciona un enfoque de la auditoría que satisfaga las expectativas de los usuarios, haciéndola más efectiva, tanto por alcance como en profundidad sobre los temas revisados, lo cual debe ser cumplido al elaborar un plan de auditoría.

Pgta. No. 7. Existe estabilidad en cuanto a los procedimientos internos de la organización, por los que las pruebas a realizar se hacen sistemática.

Tal afirmación es cierta, pero se hace ineludible el conocer la efectividad de los procedimientos de auditoría que se han utilizado y de su aplicabilidad en la actualidad, dado el caso de que hubieran variado las bases que le dieron origen,

Pgta. No. 8. La anterior normativa se hacía más cómodo su empleo.

Resulta algo impreciso, totalmente subjetivo. Al comparar ambas normas, no se aprecia la existencia de grandes contradicciones. La profundidad y direccionamiento hacia aquellos aspectos que a partir de una medición resultan importantes para la organización, son elementos cuyo cumplimiento se involucran con el conocimiento y la pericia del auditor en alcanzar una respuesta a la incertidumbre existente y apreciada por los usuarios de la información, aspecto ineludible por el auditor.

En la práctica, las fases siempre estuvieron reglamentadas, tal es así que las normas o disposiciones que regulaban la actividad de auditoría se identificaban como la primera actividad con el nombre de exploración y hoy en día se le llama conocimiento del sujeto a auditar, cambiándose el modo de identificarla. En la práctica la auditoría del siglo pasado y todavía la de hoy en día se basaba en el juicio profesional del auditor, el cual estaba condicionado por la experiencia, conocimiento y pericia de los auditores. Hoy se exige un

fundamento de ese juicio, que no se dependa de la intuición de una persona sobre lo que se debe hacer para cumplir un objetivo, de la aplicación de métodos y procedimientos que garanticen, de un modo uniforme el accionar, permitiéndose a los auditores noveles poder cumplir una función, por lo que el contenido de la presente se justifica.

Pgta. No 9. El programa y el plan de trabajo general son herramientas suficientes para auditar.

En esencia, la respuesta brindada de manera afirmativa (si) se incluye en el pensamiento razonado y debidamente fundado. No obstante, en ello se aprecia que pensar solamente de esa manera y no detenerse en cómo llegar a ello, constituye una limitación de pensamiento del intérprete o interlocutor, y no del contenido y finalidad de la norma, por lo que su expresión es correcta. El programa tiene una finalidad y el plan de trabajo general otra.

Pgta. No. 10: La auditoría interna debe trabajar para los intereses de la administración, sobre lo que debe de informar de manera precisa.

Ello es cierto, lo que no se puede confundir con el hecho de que la norma responde a intereses fuera del contexto donde un auditor interno tiene su ámbito de actuación. Además encierra la intención de expresar que los aspectos técnicos no forman parte de estos intereses. Ella está proyectada para cubrir todos los requerimientos existentes, de realizar una labor sistemática, proactiva a partir de directivas que constituyen intereses puntuales de la dirección del país, los que se conjugan y armonizan debidamente en el tiempo, a través de un plan anual de auditoría con los intereses de las organizaciones superiores de dirección y la administración de base a quien responde en principio el auditor interno, dándose lugar al Plan Anual de Auditoría, Supervisión y Control, a través del cual cumple su función el Sistema Nacional de Auditoría.

No es menos cierto que a la administraciones de base lo que les interesa es una información fundamentada de lo que algo anda mal para tomar las medidas pertinentes. No obstante, el Sistema tiene prevista una dirección metodológica, la cual está integrada por las UCAI y las UAI que son las responsables de que exista una actuación de carácter uniforme en cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas y dotar de fundamentos a la opinión del auditor.

2.5 Resultado de la aplicación del método de expertos y consenso.

Selección de expertos.

Siguiendo el método explicado anteriormente para la selección de expertos, se seleccionaron de acuerdo a su nivel de dominio en temas de auditoría, en ellos se encuentran especialistas del Sistema Territorial de Auditoría Provincial. Después de haber obtenido el consentimiento de estos se le aplicó la encuesta para su selección, con la cual se determina el coeficiente de conocimiento y argumentación de cada uno de ellos.

A partir de la aplicación de la fórmula propuesta por Cuétara, L⁶, donde n está caracterizada por los requisitos⁷ que deben cumplir los auditores seleccionados y otros aspectos de interés para la autora de este proceso, coincidiendo este con 10 elementos y ante los casos de incertidumbre en el tratamiento de α , se consideró que el rango posible a tomar fuera de $(0.8 - 1)$; teniendo en cuenta que en general el nivel de las personas que fueron seleccionadas para ser expertos es alto. De un listado inicial de 10 expertos, y se seleccionaron finalmente de acuerdo a su nivel de competencia solamente 8. A continuación se presenta el resultado de la fórmula aplicada:

$$\alpha * n$$

$$0.8 \times 10 = 8$$

En el cálculo del mismo el cual los expertos seleccionados caen dentro del rango $0.8 \leq K \leq 1$ por lo que cuentan con un nivel alto de conocimiento sobre el tema a investigar.

Conociendo que se requieren 8 expertos, se determinan los mismos a partir de la aplicación de la encuesta para su selección (Anexo 1), cuyo resultado fue procesado a través del Criterio de Expertos⁸, el listado obtenido se muestra en el (Anexo 4).

En la siguiente tabla se muestra las evaluaciones de cada experto como son:

Tabla # 6. Evaluación de Kc, Ka y K para cada experto

Expertos	Coeficiente de Conocimiento (Kc)	Coeficiente de Argumentación (Ka)	Coeficiente de Competencia (K)
1	0.98	1.00	0.99
2	1.00	0,86	0,93

⁶Referenciado por Rodríguez, V, Vania y Vega Falcón, V. (2002). Tesis de Diploma: "Propuesta de medición del Capital Intelectual en instalaciones hoteleras", p. 85.

⁷Referenciado por Lázaro Blanco Encinosa. Sistemas de Información para el Economista y el Contador (2008).

⁸Referenciado por Hurtado de Mendoza, S. "Criterios de expertos. Su procesamiento a través del Método Delphi". Disponible en: www.cecofis.cu.

3	1.00	0,92	0,96
4	1,00	0,92	0,96
5	1.00	0,94	0,97
6	1.00	0,84	0,92
7	0.98	0.92	0.95
8	0,98	0,92	0,95

Fuente: elaboración propia

Al aplicar el método de Consenso se obtuvo como resultado que el grupo de elementos seleccionado son considerados como muy adecuados; demostrándose que la propuesta realizada es válida para aplicarse en cualquier entidad donde se ejecute una auditoría interna. Los resultados de la investigación fueron presentados ante los expertos, especialistas y colaboradores que contribuyeron al desarrollo de la propuesta. Donde los resultados de aceptación fueron:

- Todos los expertos aceptan la propuesta.
- La ven beneficiosa y con ventajas operacionales.
- La implementación de estas propuestas contribuirá en gran medida a una mejora significativa de la calidad en las auditorías internas además de permitir a la dirección de las entidades una correcta toma de decisiones.
- Proporciona a los auditores herramientas que serán eficaces en la ejecución de las auditorías internas.
- Brinda una opinión que enriquece lo legislado hasta el momento en las Normas Cubanas de Auditoría, es de una aplicación general, brindando utilidad a todo el Sistema Nacional de Auditoría.

2.6. Propuestas de acciones para mejorar le calidad en las auditorías internas.

Para contribuir al mejoramiento del trabajo de los auditores internos que integran el Sistema de Auditoría en la provincia, a partir de las causas identificadas en el análisis realizado anteriormente, la autora realiza una propuesta de acciones que garantice una mejora en la calidad de las auditorías contemplándose aspectos que hasta el momento no se han tenido presente.

Propuestas:

1. Preparar más auditores graduados de carreras afines a la especialidad, como son Licenciados en Contabilidad y Finanzas y Licenciados en Economía, ya que estos son los más calificados en materia económica de la entidad así como en el quehacer diario de la misma.
2. La creación de cargos en las estructuras organizativas empresariales hasta el eslabón inferior del sistema, (la unidad empresarial de base) así como la calificación técnica de dichas plazas y a su cubrimiento, siempre que las condiciones lo permitan, volúmenes de operaciones, complejidad técnica, etc.
3. Proporcionar equipamiento tecnológico con PC de mesa o portátil, impresoras, correo electrónico y licencia de operación de alguna aplicación especializada para facilitar el trabajo de los auditores, así como el de los supervisores de los mismos a la hora de revisar dicho trabajo.
4. Mejorar las condiciones materiales y de trabajo como son los locales, muebles y archivos; así como el suministro de materiales de oficina y efectos de escritorio ya que la mayoría de estos se encuentran en muy mal estado y otros no cuentan con estas posibilidades.
5. Garantizar por las unidades de auditoría la supervisión sistemática del trabajo de los auditores internos de base aplicándose la supervisión en plazos que no excedan de un año y de ser posible en más de una ocasión.
6. Elaborar programas de auditorías para ser aplicado en la fase de planeación y así garantizar un mejor trabajo durante el resto de las fases del ejercicio.
7. Utilizar la guía para la supervisión de la auditoría contenida en la norma documento 2000-1 aplicándola por el auditor jefe de grupo o el auditor interno de base en las diferentes fases de la auditoría bajo el principio del autocontrol del Sistema de Control Interno.
8. Creación de una página o sitio web para que el auditor coloque sus papeles de trabajo para que estos sean supervisados en otro momento, para ello sería necesario un servidor central al que cada auditor tuviera acceso desde cualquier lugar, respetándose siempre la seguridad de la información mediante contraseñas y niveles de restricción, según el cargo que ocupa cada auditor.
9. Optimizar la actualización de los conocimientos del auditor mediante la capacitación permanente, dándole prioridad a las materias auditables en las unidades de su organización que en su estructura son auditables y a las complejidades técnicas del trabajo en las mismas como son: las características de los procesos y subprocesos que tiene lugar, procedimientos escritos existentes, informaciones de entradas y salidas que

se generan, registros existentes de las actividades que se conciben, de la interrelación o interconexión con otras áreas de trabajo, del diseño del sistema de control y grado de implementación y de los riesgos inherente.

10. Aplicar dos particularidades de tratamiento metodológico diferenciado cuya necesidad se identifican a partir de los resultados del estudio realizado: uno el que debe dársele a los auditores de una UCAI o UAI y el otro al auditor interno de base, dado que las condiciones y finalidades del trabajo no son distintas. El auditor de una UCAI o UAI actúa en un universo de unidades auditables muy generales por tener características propias; mientras que para el auditor interno estas se hacen más específicas con mayores posibilidades para su dominio. En el primer caso, todo el espíritu de la actuación conforme al contenido de las normas y disposiciones complementarias le es aplicable, mientras que para los auditores interno de base su labor esta direccionada hacia las estructura organizativas interna y sobre la que tiene un conocimiento, por lo que existen aspectos que no necesariamente deben ser cumplidos en cada auditoría que se ejecute y si como fundamento de la planificación anual por lo que se propone: una precisión sobre los deberes de los auditores en el Anexo II de la Resolución 340/12 o bien mediante una directriz en la que se distinga el que hacer a partir de las siguientes condiciones: formar parte de la organización que audita, conocimiento de sus procesos, de sus procedimientos internos, de la legislación aplicable, del estado del control interno, y de los riesgos que le son inherente e importante.

Conclusiones parciales.

A partir de estos aspectos, no se aprecia que el sentir o las apreciaciones que hasta el momento se han forjado los auditores; tengan un sustento realmente técnico que aconsejen supresiones o modificaciones sustanciales. De alguna manera el auditor tiene que contar con un medio que posibilite una actuación, donde los requerimientos legales y exigibilidades técnicas van en aumento, a lo que están convocados los auditores.

El sistema es flexible, admite modificaciones ante los cambios ocurridos en el contexto, sin que con ello pierda su utilidad. Hoy existe un Reglamento de la Ley 107/09 el cual introduce cambios de conceptos a los que con anterioridad se contaba y, por consecuencia, las normas tienen que asimilar estos cambios; apreciándose que las inquietudes de los auditores no están debidamente fundadas con elementos objetivos.

Conclusiones

1. El resultado del estudio bibliográfico para el desarrollo de la investigación, constituye el sustento teórico de la misma, lo que permite introducirse en el tema propuesto a investigar y así sentar las bases para la realización de los posteriores análisis acerca de la evolución histórica del tema, de las normas nacionales e internacionales que lo regulan, así como los estudios realizados acerca del mismo, donde se analiza desde diferentes puntos de vista.
2. Los resultados de la investigación, demuestran que después de haber transcurrido cinco años de promulgadas estas normas, aún no se alcanza a cabalidad su implementación, a pesar de la existencia de controles sobre la actividad (supervisiones), reuniones metodológicas impartidas, cursos de capacitación y entrenamiento.
3. A partir del análisis de las causas y condiciones que propician las deficiencias en el trabajo de los auditores internos que integran el Sistema de Auditoría en la provincia, el análisis colectivo de los problemas detectados, propició elaborar una propuesta de acciones, cuya implementación contribuirá al mejoramiento del trabajo de los mismos.

Recomendaciones

Teniendo en cuenta la importancia que reviste el buen funcionamiento y la calidad de la auditoría interna en la prevención de indisciplinas, hechos de corrupción y mantenimiento de Sistema de Control Interno de las entidades, se recomienda:

1. Discutir el resultado de la presente investigación con el Sistema de Auditoría de la Provincia, para dar a conocer el resultado del análisis, como vía para incitar a la motivación y el compromiso de todos los involucrados en la solución de las deficiencias detectadas.
2. Implementar el sistema acciones propuestas en el epígrafe 2.6 del capítulo II del presente trabajo, con la participación de todos los implicados.
3. Evaluar los resultados de la implementación de las acciones propuestas, transcurridos nunca menos de seis meses, ya que el efecto de las mismas en la mejora del trabajo de los auditores internos, se considera podrán evidenciarse a mediano plazo.

Bibliografía

1. Abad, A. (2007). Modelo Conceptual de Intangibles para Instalaciones Hoteleras. Tesis de Maestría.
2. Agaisse, Ana Inés Maury. 2000. *Lo que todos debemos conocer sobre auditoría*. La Habana: Política, 2000.
3. Amat J. M. (1991). Los sistemas de gestión en las empresas. (Madrid ICAC).
4. Colectivo de profesores de la UH, Auditoría a las Empresas Socialistas (t. 1, pág. 54) impreso por el Combinado Poligráfico "Juan Marinello", 1986.
5. Colectivo de autores. Metodología de la investigación educacional, Desafíos y polémicas actuales. Editorial Félix Varela 2003.
6. Cook y Winkle. Auditoría. Editorial Félix Varela, La Habana, Cuba, 2006.
7. Corporation, Microsoft. 2007. Microsoft Enciclopedia Encarta 2010. [En línea] 2007. [Citado el: 22 de Septiembre de 2015.]
8. Defliese, ph.I.Jaenicke, H.R.Sullivan, J.D y Gnospelius, R.a: Auditoría Montgomery, segunda edición en español, ed.Limusa, México, 1991.
9. Enciclopedia de la auditoría. Barcelona, Océano Grupo Editorial, 2001.
10. Enciclopedia Océano de la Contabilidad. 2013.
11. Evans, R. y Lindsay, W. (Administración y control de calidad. México: Thomson. (2000).
12. González Solán, O. (2007) "Los sistemas de control de gestión estratégica de las organizaciones". Disponible en <http://www.monografias.com/>. [Consultado el 25 de enero del 2016].
13. Gutiérrez, M. Administración para la calidad. México: Limusa. (2001).
14. Holmes, Arthur W y Owemy W. (1993). Principios Básicos de Auditoría Continental S.A., de C.V., México p. 537.
15. Instituto de Auditores de España, No. 46, 1996.
16. Institute of Internal Auditors (Declaración de Responsabilidades).
17. «International Organization for Standardization». Citado de <https://.google.com.cu> (Consultado el 18 de octubre de 2017).
18. "Ley No. 107 De la Contraloría General de la República de Cuba". Asamblea Nacional del Poder Popular. La Habana, Gaceta Oficial No. 029 Extraordinaria de 14 de agosto de 2009.
19. Ley, Decreto. No 159, 1995. Manual del auditor. La Habana, Cuba : s.n., No 159, 1995.

20. López, Almaguer. 2012. Diccionario de Contabilidad y Auditoría. La Habana : Ciencias Sociales, 2012.
21. López, Toledo M R y otros. 2003. Calidad en la auditoría: Credibilidad y confianza en los auditores. 2003.
22. Menéndez Aniceto E J. Intervención y. 4ta Ed., 1957. p 27.
23. Pérez Campaña, M. (2005). Contribución al control de gestión en la cadena de suministro. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas.
24. Paton, W. A. (1943). Manual del Contador, editorial UTEHA en su versión al español del inglés, capítulo 21 (pág. 1209 a la 1256).
25. Portuondo, F. M. (1990). Economía de Empresas Industriales. 1ra. Reimp. Ciudad de la Habana: Editorial Pueblo y Educación. Pag.11.
26. Quintero, O. 2010. Auditoría. [En línea] 2010. [Citado el: 30 de Septiembre de 2015.] <http://www.monografias.com>.
27. Resolución 340/12 "Normas cubanas de auditoría" Contraloría General de la República.
28. "Reglamento de la Ley No. 107/09 de la Contraloría General de la República de Cuba", Gaceta Oficial No.34 Extraordinaria de 16 de Agosto de 2017.
29. Rozen C. F. (2005). Gestión integral del riesgo. Ponencia al X CLAI. octubre, Palacio de las Convenciones. La Habana. Cuba.
30. Soto Ramírez Enrique. El diseño y otras consideraciones en la metodología de la investigación educativa, Universidad Pedagógica "Juan Marinello" de Matanzas, 2015.
31. Tepet, V. 2008. Auditoría de estados financieros. [En línea] 2008. [Citado el: 25 de Septiembre de 2015.] <http://www.monografias.com>.
32. Valdés, Cintra. 2007. *Trabajo de Diploma*. Matanzas : s.n., 2007.
33. Vérez Basanta (1984). Auditoría, Cap. I p 5. Editorial Pueblo y Educación. La Habana. Cuba.
34. Watson George, el primer contador profesional escocés, tomado de <http://www.monografias.com/trabajos46/funcionamientocontable/funcionamientocontable2.shtml>.
35. Zenón (c.426-491), emperador bizantino o romano de Oriente (474-475; 476-491). Biblioteca de Consulta Microsoft® Encarta® 2005. © 1993-2004.

Anexos.

Anexo # 1: Encuesta realizada para selección de expertos.

Nombre:

Nacionalidad:

Profesión

Años de experiencia en el área de trabajo:

Institución donde trabaja o estudia:

El siguiente cuestionario tiene como objetivo determinar su competencia como experto en la temática de auditoría. A continuación, se proponen un grupo de características o competencias identificadoras que debe poseer un sujeto para calificarlo como experto en el ámbito de un problema concreto, marque 0 si considera que no las posee y 1 en caso contrario.

Relación de características:	0	1
1. Conocimiento acerca de la auditoría y las normas utilizadas en su ejecución.		
2. Competencia como especialista en la ejecución de la auditoría.		
3. Disposición de ayudar en la realización de una propuesta de acciones para mejorar la calidad de las auditorías internas.		
4. Creatividad para solucionar los problemas que tienen lugar durante la ejecución de una auditoría.		
5. Profesionalidad a la hora de ejecutar una auditoría y tomar decisiones.		
6. Capacidad de análisis de las normas de auditorías para su implementación.		
7. Experiencia práctica en el análisis de las normas para ejecutar una auditoría.		
8. Intuición y capacidad de respuesta ante eventualidades que se presenten y puedan afectar el correcto desarrollo de la auditoría.		
9. Actualización e información acerca de las regulaciones y legislaciones vigentes.		
10. Participación en grupos de trabajos que realicen estudios sobre las Normas Cubanas de Auditorías.		

Fuente: (Abad, A. 2007)

A continuación se muestran algunas vías por las cuales usted ha podido adquirir los conocimientos que hoy tiene. Es preciso que puntualice el grado (alto, medio o bajo) en que estas vías han influido en la adquisición de los mismos.

Fuente de argumentación	Nivel de incidencia de las fuentes		
	Alto	Medio	Bajo
1. Estudios teóricos y prácticos realizados de acuerdo al grado de escolaridad.			
2. Experiencia obtenida en su vida profesional			
3. Conocimientos de trabajos investigativos nacionales e internacionales sobre la calidad de las auditorías internas.			
4. Participación en eventos nacionales e internacionales sobre la Auditoría.			
5. Consultas bibliográficas de publicaciones en revistas u otros documentos sobre temas relacionados con la Auditoría.			
6. Actualización en cursos de postgrado, diploma, maestría o doctorado.			

Fuente: (Abad, A. 2007)

Anexo# 2: Encuesta para expertos.

Nombre:

Estimado compañero:

Usted es considerado por nosotros como un experto en materia de auditoría, dado los años de experiencia de trabajo en la actividad y, por tal motivo recabamos de su opinión especializada con el fin de conocer cuáles son las causas que provocan que las Normas Cubanas de Auditoría, una vez transcurrido cinco años de su aprobación, presenten dificultades en su implementación en el marco de una unidad económica de base, posibilitando con su aporte el conocer las causas que a ello conlleva y que podamos formular una propuesta de acciones que aseguren la calidad de las auditorías internas a partir de su cabal cumplimiento.

A continuación le presentamos un cuestionario con el fin de conocer información que nos ayude a cumplir nuestro propósito. Las interrogantes que contiene deben ser respondidas marcando en el espacio en blanco con una x si es afirmativa su respuesta.

1. ¿Conoce las Normas Cubanas de Auditoría?

Ninguna Muy Pocas Bastante La Mayoría
 Todas

2. ¿Las pone en práctica en el trabajo diario?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

3. ¿Considera que las normas actuales vigentes poseen los detalles necesarios para su implementación?

Ninguno Algunos Suficientes Muchos Demasiados

4. ¿Considera Ud. que el hecho de existir un solo conjunto de normas para todas las actividades de auditoría, complican su entendimiento e implementación en vez de facilitarlos?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

5. ¿Considera Ud. que no sea necesario llevar a cabo una planificación del trabajo de auditoría tan detallada como se exige en las actuales normas?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

6. ¿Considera Ud. que las Normas Cubanas de Auditoría afecten la calidad de las auditorías?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

7. ¿Se hace posible minimizar el riesgo de detección, cuando la auditoría es ejecutada por un solo auditor?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

8. ¿Es posible, que por el hecho de desempeñarse en una actividad económica específica, el auditor que lleva a cabo la auditoría interna en una entidad, posea un dominio cabal de la forma en que se lleva a cabo el registro y control de los hechos económicos, de los procedimientos que le dan origen y los riesgos que se hacen inherentes?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

9. ¿Considera Ud. que la preparación de los auditores interviene en la calidad de las auditorías?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

10. ¿Es posible que las malas condiciones técnicas que poseen los auditores afecten de manera considerable a la calidad de las auditorías?

Nunca A veces Casi Siempre Generalmente Siempre

Datos generales

11. Pertenece usted a:

Departamento de Auditoría Es Auditor Interno de base

Unidad de Auditoría Interna (UAI) Unidad Central de Auditoría Interna (UCAI)

12. Ha recibido cursos de superación.

Ninguno Algunos Suficientes Muchos Demasiados

13. ¿Ha recibido capacitaciones y/o seminarios de auditoría?

Ninguna Muy Pocas Suficientes Muchas Demasiadas

14. ¿Considera que las capacitaciones, seminarios y cursos recibidos tuvieron impacto en la profesión en la cual se desempeña?

Ninguno Muy Pocos No he podido aplicarlos La mayoría Todos

15. A su consideración su desempeño como auditor es:

Pésimo Regular Pudiera Mejorar Bastante Bueno Inmejorable

16. Años de experiencia en la profesión.

1 a 3 años 3 a 5 años 5 a 10años 10 a 15 años 15 o más años

17. Se desempeña como:

Jefe de Departamento

Supervisor.

Jefe de Grupo.

Auditor.

18. ¿Está inscripto en el Registro Nacional de Auditores?

Sí No

19. ¿Es graduado de?

Contabilidad y Finanzas Economía

Ingeniería Industrial Otros

20. ¿Proviene del curso de Formación Emergente de Auditores?

Sí No

21. ¿Qué sugerencia le haría a la Contraloría Provincial de Matanzas, que contribuya a elevar la calidad de las auditorías internas?

Anexo # 3: Encuestas aplicadas a auditores internos de bases.

Estimado compañero:

Los resultados que arrojan las visitas sistemáticas de supervisión y control al Sistema Territorial de Auditoría realizadas por la Contraloría Provincial de Matanzas, revelan que después de transcurridos cinco años de haberse aprobado las Normas Cubanas de Auditoría, aún se presentan dificultades en su implementación por los auditores interno de base, siendo el propósito de esta investigación, determinar las causas que lo provocan y proponer acciones encaminadas a lograr el cumplimiento de los estándares de calidad exigibles a un trabajo de esta índole.

A fin de que Ud. nos facilite una opinión al respecto, le presentamos una matriz la cual contiene la información que nos posibilitará la comprensión de los hechos que originan las dificultades por la que se atraviesa en el uso de estas normas.

En dicha matriz, en las columnas numeradas del 1 al 10 aparecen las supuestas causas que originan las dificultades presentadas las que deberá marcar con un x. Las mismas se enuncian de la manera siguiente:

1. Demasiado contenido a cumplimentar, lo cual constituye un estorbo.
2. Falta de detalle de los aspectos descritos en la normativas para su interpretación y aplicación.
3. No constituye una práctica usual, por lo cual no se aplica.
4. No es objetiva su aplicación, toda vez que el auditor interno es parte de la organización de la cual conoce su funcionamiento.
5. Es posible auditar sin tener que cumplimentar tantos requisitos según nuestra experiencia.
6. Existen aspectos en determinadas normativas que nunca habían sido aplicado en la auditoría interna.
7. Existe estabilidad en cuanto a los procedimientos internos de la organización, por los que las pruebas a realizar se hacen sistemática.
8. La anterior normativa se hacía más cómodo su empleo.
9. El programa y el plan de trabajo general son herramientas suficientes para auditar.
10. La auditoría interna debe trabajar para los intereses de la administración, sobre lo que debe de informar de manera precisa.

700 Evidencia y hallazgos de la auditoría										
700-1 Acta de ocupación										
700-2 Acta de devolución										
760 Confirmaciones externas										
760-1 Acta de confirmación										
780 Procedimientos analíticos										
800 Examen de cuentas										
850 Hechos posteriores a la fecha del balance										
851 Empresa en funcionamiento										
890 Responsabilidad del auditor en la obtención de evidencias										
890-1 Acta de requerimiento										
900 Papeles de trabajo										
901 Marcas del auditor										
980 Expediente de la auditoría										
980-1 Conformación del expediente digital de la auditoría										
980-2 Índice del expediente de la auditoría										
Utilización del trabajo de otros										
1000 Utilización del trabajo de otro auditor										
1040 Utilización del trabajo de un experto										
Informe y dictamen de la auditoría										
1200 Informe de la auditoría										
1200-1 Declaración de responsabilidad administrativa										

Le indicamos que el marcaje de cada columna se hace de acuerdo a lo que Ud. considere constituye una causa de no aplicación de la normativa, que pueda incidir en una o varias de ellas las diez causales previstas. De considerar que puedan existir otras o que las indicadas no se ajustan a la realidad, favor de exponer lo que Ud. considera en un anexo.

Muchas gracias.

Anexo # 4: Listado de expertos seleccionados.

No,	Nombre y Apellidos	Nacionalidad	Profesión	Años de Experiencia
1	Héctor García González	Cubano	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditor.	15
2	Miriam Enrique Fernández	Cubana	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditora.	21
3	Anabel Trujillo Benítez	Cubana	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditora.	14
4	Sainé Cortón Ávila	Cubana	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditora.	5
5	Anabel Montejo Rabelo	Cubana	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditora.	8
6	Francisca Pérez Fernández	Cubana	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditora.	15
7	Orelvis Auvero Fleitas	Cubano	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditor	7
8	Elvira Bermúdez Armas	Cubana	Lic. Contabilidad y Finanzas. Auditora.	27

Fuente: elaboración propia.