

LA AUDITORÍA COMO UNA DISCIPLINA DENTRO DE LAS CIENCIAS CONTABLES. ENFOQUES TEÓRICOS Y METODOLÓGICOS DE SU PRAXIS

Niurdis Cudeiro Rodríguez

Niel Rafael Díaz Martínez

Yudy Aguila Cudeiro

Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez"

yuaguila@ucf.edu.cu

Resumen

La Contabilidad, como Ciencia Social, presenta entre sus disciplinas la Auditoría, la cual se manifiesta como praxis de sus principios teóricos y metodológicos. La Auditoría tiene entre sus premisas la obtención y evaluación de evidencias que presenten la realidad económica de las empresas, validando su capacidad para la realización de los procesos mercantiles tanto interno como externo. La génesis del término se puede encontrar en las primeras etapas del desarrollo de la humanidad, pues siempre ha sido interés del individuo poder detectar y prevenir el fraude en las relaciones comerciales. A pesar de ello el concepto se acuña a fines de siglo XVIII y con el se establecen los roles del contador público, actualmente auditor, aunque en su forma mas primaria. Los acelerados cambios que se perciben a partir de la Revolución Industrial trajeron aparejados nuevas exigencias para el desempeño del auditor, a la par que se institucionaliza la Auditoría y su imprescindible aplicación para validar la veracidad de los negocios.

La historia de la Auditoría en Cuba se remonta al período de la colonia, la misma ha evolucionado de acuerdo a los requerimientos de la versatilidad que asumen las empresas en los contextos actuales. El desarrollo alcanzado por la Auditoría, bajo la dirección del Ministerio de Auditoría y Control ha permitido que su proceso se haya equilibrado con relación a los países más aventajados en la materia, a partir de la aplicación de las técnicas mundialmente conocidas

para la detección de errores y fraudes en la información contable y financiera, así como la prevención de los riesgos propios en el trabajo de auditoría.

Palabras claves: auditoría, contador público, papel del auditor, etapas de un proceso de auditoría

Desarrollo

1.1. La Auditoría en su génesis y evolución. Definición del término

La segunda mitad del siglo XVIII e inicios del siglo XIX se manifiesta como el escenario de grandes transformaciones desde el punto de vista socioeconómico, cultural y tecnológico, reconocidas históricamente como la Revolución Industrial, proceso de gran trascendencia en la evolución y desarrollo de la humanidad. Es el período en que se despliegan los grandes mercados y se liberaliza el comercio internacional a partir de los Tratados de Utrecht en 1713. Este proceso potencia las relaciones monetario-mercantiles entre las naciones Europeas y su extensión al Nuevo Mundo.

La etapa de efervescencia que se genera con la Revolución Industrial viabiliza el estableciendo de las funciones del contador público en el tejido empresarial, conocido actualmente como auditor, producto del acrecentamiento de los negocios, así como el movimiento de grande sumas de capital que pasan de ser capitales individuales a conformar las llamadas sociedades anónimas (Martínez Calderón, Leidisara; 2009: 4p). Este proceso propicia la institucionalización de la Auditoría dentro de las ciencias sociales.

La actividad del contador público encuentra precedentes en períodos anteriores al nacimiento del sistema capitalista: *“... La contaduría pública como Auditoría o revisión de cuentas tiene algunos antecedentes muy remotos, como el caso descrito en un papiro de Zenón, que refiere que en el año 254 (a.n.e) Apolonio, Ministro de finanzas del rey Filadelfo, de la dinastía de los Ptolomeos de Egipto, contrariado por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó fuesen comprobadas las cuentas de Aristeo, uno de los tesoreros y las del mayordomo Artemidoro; esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses y jefe de Contabilidad para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Pythen, banquero del*

estado, a quien deberían entregar los fondos que tuviesen en su poder y le serían devueltos más tarde” (Pomares, C; 2008: 17p; Aguiar Hernández, Adriana E.; 2009: 34p).

A pesar de estas evidencias se puede señalar, a modo de consenso, que en las Ciencias Sociales se establece el surgimiento del término auditor durante el reinado de Eduardo I, en Inglaterra a fines del siglo XVIII, (Rivera, Melissa: 2008). A pesar de ello, autores como Gómez López refieren que la Auditoría, en su praxis, se despliega en el seno de Gran Bretaña en el período comprendido a partir de la segunda mitad del siglo XIX, reconociéndose como profesión autónoma (Gómez López, Roberto; 2008: 36p).

El término y sus acciones se legalizan a partir de la Ley Británica de Sociedades Anónimas establecida en 1862, lo cual genera una rápida expansión en el contexto anglosajón, ejemplo de ello es Inglaterra (1862-1905). En la misma medida resulta significativo el alcance de la Auditoría para inicios de la pasada centuria en Estados Unidos, lo cual facilitaba la necesaria información contable con el grado de fiabilidad requerida para las transacciones monetarias y el accionar de las empresas, principalmente después del Crack de 1929 cuando la Gran Depresión (Martínez, Durkein; Moreno, Anabel; Vejarano, Rafael; 2007: 67p). Un hecho significativo es la conformación de la Comunidad económica Europea (C.E.E) que “...impulso a la auditoría como práctica habitual en las organizaciones económicas (Gómez López, Roberto; 2008: 24p).

Las funciones del contador público fueron cambiando a los largo de los años de acuerdo con los requerimientos que se tenían respecto a su desempeño. En un inicio la razón de ser fundamental del contador público era la “...*detección y prevención de fraude...La detección y prevención de errores; sin embargo, en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos actuales son: El cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa. La detección y prevención de fraude, siendo éste un objetivo menor”* (Martínez, Durkein; Moreno, Anabel; Vejarano, Rafael; 2007: 16p).

Se pueden relacionar cuatro fases que evidencia los procesos históricos-sociales que han sustentado la formación de la Auditoría como una disciplina dentro de las Ciencias Sociales que presenta un sistema categorial, leyes y

reglamentos propios para la actividad que se realiza (Gómez López, Roberto; 2008: 34p; Martínez Calderón, Leidisara; 2009: 5p):

1. **Primera fase:** Comprendida como la primera etapa de la dentro de la Revolución industrial donde las actividades comerciales no requieren grandes transacciones, producto de que los negocios se muestran como pequeños comercios individuales y a penas se esta gestando las sociedades anónimas, por lo que el contador público o auditor se desempeña en el proceso de detención de corrupciones o fraudes por parte de los negociantes.
2. **Segunda fase:** A partir de la acumulación originaria del capital se desencadena un vertiginoso proceso de concentración y centralización de capitales y de la producción, lo que provoca un aumento del número de empresas y la necesaria fusión entra las mismas, al unísono se está separando el capital y la propiedad del negocio, entendido como la Administración. Estos cambios provocan nuevas exigencias en el rol del auditor que suma a su desempeño inicial la actividad de verificar y certificar la veracidad de toda aquella información proveniente de los administradores a través de la cuenta de resultados.
3. **Tercera fase:** Los sucesivos avances científico-técnicos dieron paso a una nueva era, la informatización, que fue rápidamente acogidas por el tejido empresarial, ya de por sí voluminoso y con un alto grado de interrelación productos del incipiente fenómeno globalizante. El vislumbrante mundo de la informatización y todo su andamiaje tecnológico puesto al servicio del trabajo del auditor viabilizan su accionar. Al revisar el sistema de cuentas, considerando la factibilidad o no del funcionamiento del control interno, puede dictaminar la situación real de la entidad y, a su vez, dictaminar sobre el adecuado desarrollo del control interno en la misma.
4. **Cuarta fase:** Las acciones del auditor quedan reflejadas a través de un informe, cuyo contenido evidencia la situación en tiempo presente de la empresa fundamentado en diferentes documentos que se basan en las leyes y regulaciones vigentes. Dicho informe es presentado a la entidad para su aceptación o no de los resultados expuestos.

Estas fases corroboran las serie de exigencias de las relaciones monetario-mercantiles con vistas al adecuando funcionamiento de las empresas y su accionar tanto endógeno como exógeno. De forma general se da respuesta a *“...la necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros. El deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada. La falta de conocimientos en realidad, para rendir informen y cuentas de la gestión realizada”* (Martínez Calderón, Leidisara; 2009: 6p).

El caso específico de la nación cubana, en cuanto al desarrollo de la Auditoría, encuentra sus antecedentes en el período colonia, aunque de forma muy básica (fines del S. XVIII hasta principios del S. XIX). Las relaciones metrópolis colonia se manifestaban con grandes disparidades, en detrimento del comercio y la mercadería en Cuba. El papel del auditor en ese período se centra en controlar los procesos productivos comprendidos como la producción, distribución, cambio y consumo de productos, tanto internos como externos, basados en las condiciones impuestas de monoproduccion, monoexportacion y monoimportación, reflejando los intereses fundamentales de la metrópoli. A su vez, a partir de los resultados productivos obtenidos controlaban el establecimiento del importe adecuando para el pago de los impuestos requeridos por la Corona (Pérez Zamora, Alberto L.; 2010: 14p; Quintana Martínez, Yusmila; 2009: 34p).

El período de la neocolonia potencia el surgimiento de la Auditoría Financiera, así lo refiere Martínez Calderón cuando expone: *“A partir de 1902 con el predominio del capital norteamericano en cuba, surge la necesidad de Auditores y contadores de alta calificación, los cuales provenían del extranjero, ya que la gran mayoría de las grandes empresas organizadas en Cuba eran sucursales de Compañías norteamericanas. Sin embargo en estas sucursales se requería también del personal cubano subalterno con conocimientos técnicos para realizar las tareas auxiliares de Auditoría de estas firmas”* (Martínez Calderón, Leidisara; 2009: 7p).

Se puede precisar que en el año 1927 se oficializan las primeras firmas de auditores cubanos y se institucionaliza el Tribunal de Cuentas, El Ministerio de Haciendas y el Banco Nacional de Cuba. Con el proceso revolucionario que se inicia en 1959, a partir del cual se implementa el proceso de nacionalización de

empresas y entidades que se sustentan en el capital extranjero en su mayoría proveniente de Estados Unidos, la Auditoría se ve afectada debido al éxodo de profesionales que emigran del país, en desacuerdo con el nuevo régimen que se instaure, así como la política económica que se oficializa en la nación donde se asume negación al despliegue de las relaciones mercantiles de conjunto con las consecuentes leyes del mercado, cambiando radicalmente el tipo de evaluación empresarial y por consecuencias las funciones del auditor (Quintana Martínez, Yusmila; 2009: 24p).

Lo anteriormente expuesto se sustenta teniendo en cuenta que la teoría marxista de la revolución que conlleva al derrocamiento del capitalismo, como sistema imperante, y la instauración del comunismo, como único camino para solucionar las contradicciones propias del sistema capitalista, en detrimento de la clase obrera, se basa en el hecho de que el comunismo es fruto innegable del desarrollo del sistema capitalista, no del subdesarrollo. Puede concebirse que la construcción del socialismo en Cuba se muestre como un caso particular dentro del subdesarrollo y proyecto social que se sustenta forma parte de la historia político-económica y social de América Latina. Cada etapa de la construcción del socialismo ha sido desplegada a la par de dar solución a los problemas propios de un país subdesarrollado unido, a su vez, a los intentos de agresión que ha estado sometida la nación desde el inicio del proceso de liberación nacional (Figuroa Albelo, Víctor; 2009: 69p).

La década que le precedieron al triunfo revolucionario (1960) basaron la política económica en “...*el sistema presupuestario de financiamiento y el cálculo económico, junto a la planificación administrativa centralizada...*” (Figuroa Albelo, Víctor; 2009: 69p), por lo que desempeño del auditor se enmarcaba en el control de este tipo de actividad. Es a partir de la segunda mitad de 1970 que comienza a tomar auge la labor del auditor, teniendo en cuenta los acuerdos y resoluciones del I Congreso del PCC en 1975. Los períodos subsiguientes requirieron un fuerte desempeño de la actividad auditora, y consecuentemente se adecuaron las resoluciones, leyes y reglamentos para este fin, así como las herramientas para desarrollar el proceso, lo cual llega hasta la actualidad con un alto grado de incidencia en los procesos administrativos, que van a complementar los análisis del desempeño de las entidades, así como la toma de decisiones en las mismas.

La síntesis apretada del devenir histórico de la auditoría dentro de las Ciencias sociales, impone la definición de un concepto. Existe una pluralidad de términos que en el contexto internacional y nacional se exponen respecto a la definición de Auditoría, lo cual evidencia los disímiles entendimientos respecto a las funciones de esta rama del conocimiento.

De acuerdo con las referencias que emite la Enciclopedia Libre, que provee el sitio web Wikipedia, la etimología del término Auditoría encuentra sus bases en el latín. Se define que el término original es *Audire* cuyo significado es *oír, escuchar*, sustentando la práctica social de los primeros contadores públicos que se dedicaban a juzgar la veracidad o no de la información a partir de la escucha de la palabra dada (Sánchez Gómez, Adelys R; 2005: 23p; Quintana Martínez, Yusmila; 2009: 34p; Aguiar Hernández, Adriana E.; 2009: 33p).

El análisis de la teoría existente permite relacionar el concepto de *"...la auditoría como un examen sistemático de los estados financieros, contables, administrativos, operativos y de cualquier otra naturaleza, para determinar el cumplimiento de principios económico-financieros, la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el proceso administrativo y las políticas de dirección, normas y otros requerimientos establecidos por la organización"* (Rivera, Melissa; 2008: 22p).

Se refiere como Holmes asume el trabajo del auditor a través de la siguiente definición: *"... la auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos."* (Jiménez, Yolanda; 2007: 2p; Rivera, Melissa; 2008: 23p).

Tal como lo refiere Gómez López *"...la auditoría se configura como el instrumento fundamental en el proceso de control de la "imagen fiel", proporcionando la confianza necesaria en la citada información e imponiéndose como exigencia social hasta el punto que los poderes públicos, antes desconocedores del tema, asumen su establecimiento obligatorio como mecanismo necesario para la protección de los intereses de terceros y en beneficio también de la economía nacional"* (Gómez López, Roberto; 2008: 22p).

Este criterio le permite al autor definir un concepto de Auditoría comprendido como *"...la actividad consistente en analizar la información económico-*

financiera, esta se obtiene de los documentos contables examinados, y su objeto es la emisión de un informe que exprese una opinión técnica sobre la fiabilidad de dicha información, para que se pueda conocer y valorar esta información por terceros” Gómez López, Roberto; 2008:22p).

A su vez López Toledo expone: *La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencias, esto requiere del auditor, un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que aún cuando varían según el caso, deben seguir parámetros generales que permitan un trabajo de calidad, convirtiéndose esta en una preocupación constante y permanente del auditor* (López Toledo, Martha Rosa; 2006: 7p).

Estas definiciones evidencian que la Auditoría tiene como objetivo primordial desentrañar con el mayor grado de precisión la autenticidad e integridad de los informes que presentan las empresas. Es preciso señalar que las concepciones antes expuestas hacen referencia al buen desempeño que debe presentar el auditor, teniendo en cuenta sus habilidades y destreza, el conocimiento a priori que debe poseer antes de iniciar la auditoría, la experiencia en este proceso, así como la ética y responsabilidad profesional (Jiménez, Yolanda; 2007: 22p; Rivera, Melissa; 2008: 25p).

Para el caso específico de Cuba se requiere señalar que en el año 1995 el Consejo de Estado de la República de Cuba emite, por vez primera, el Decreto Ley No. 159 publicado en la Gaceta Oficial, documento que va a normar la actividad de auditoría y control económico, así como administrativo en las entidades, para una mayor transparencia y calidad en la información económica y contable.

En este Decreto Ley No. 159 queda establecido el concepto de Auditoría en su capítulo II, sección primera, artículo 2 cuando expone: *la auditoría se define como un 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. Se practica por profesionales calificados e independientes, de conformidad con normas y procedimientos técnicos* (Gaceta Oficial; 1995: 2p).

De igual forma, en la sección segunda de dicho capítulo II se enuncian los objetivos fundamentales del proceso de Auditoría establecidos para la República de Cuba (Gaceta Oficial; 1995: 2p-3p):

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

Para el año 2010 se aprueba por el Consejo de Estado la Ley No. 107 De la Contraloría General de la República, propuesta en agosto del 2009, siendo editada en la Gaceta Oficial No. 032 Extraordinaria, que va a normar la actividad de Auditoría en el país. En la Ley No. 107 no se enuncia un nuevo concepto, sino que se reclasifica la auditoría en cuanto al tipo de actividad que se realiza, teniendo en cuenta las formas asumidas hasta ese momento, considerando los nuevos elementos que se le suman al proceso, así como otros que se desestiman en el análisis (Gaceta Oficial de la República de Cuba; 2010: 162p).

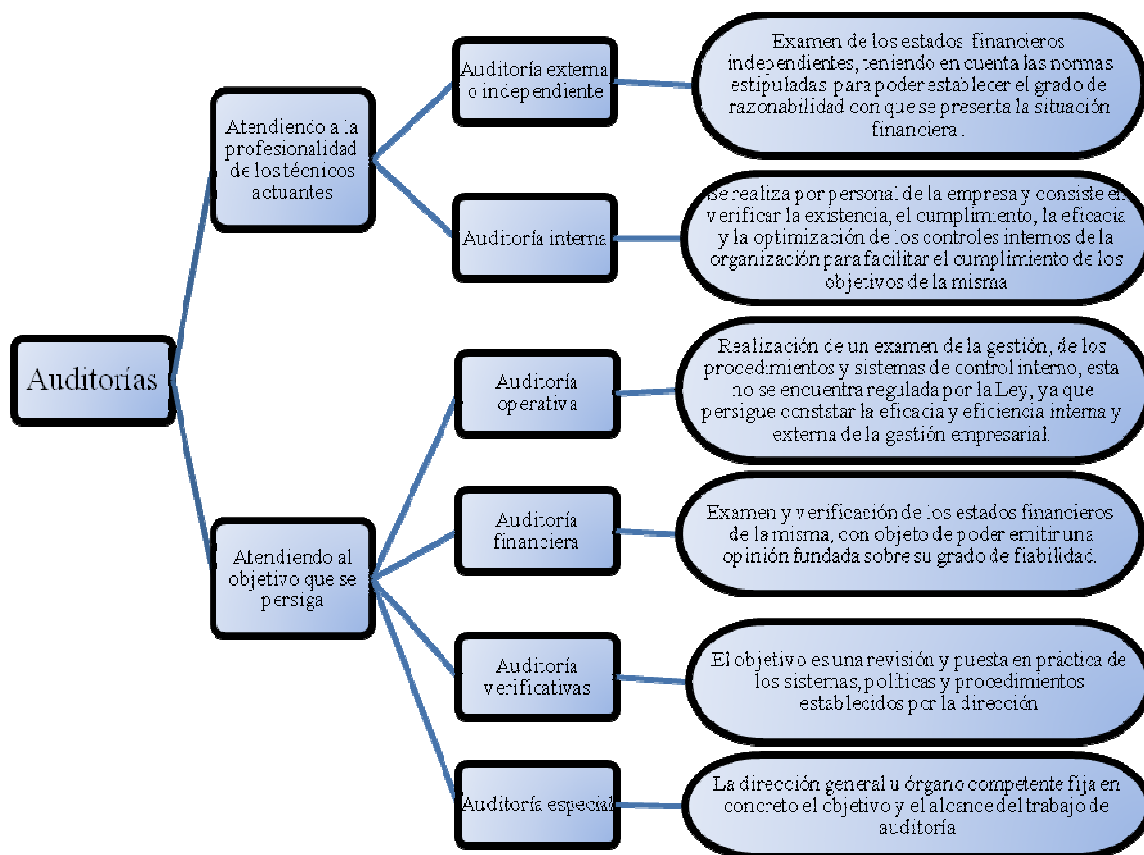
1.2. Los diferentes tipos de Auditoría

En la medida en que se han expandido los negocios, mezclándose en una madeja muy fina que los hace interdependientes, es imprescindible el conocimiento preciso del estado real de las empresas, pues la “buena fe” del dueño o dueños del negocio debe venir acompañada de informes que validen su actuación.

La consecuencia de este proceso se materializa en la variedad de auditorías que se realizan en el contexto actual, las que pueden clasificarse en disímiles

formas atendiendo al contexto internacional y nacional donde se asuman. Existen criterios que clasifican la auditoría teniendo en cuenta dos aspectos generales: la profesionalidad de los técnicos actuantes y la función de su contenido y fines, atendiendo al objetivo que se persiga (Gómez López, Roberto; 2008: 34p). A continuación mostramos un gráfico con los contenidos que se corresponden con cada clasificación (ver gráfico 1.1).

Gráfica 1.1. Tipos de Auditorías en correspondencia con la actividad que se realiza

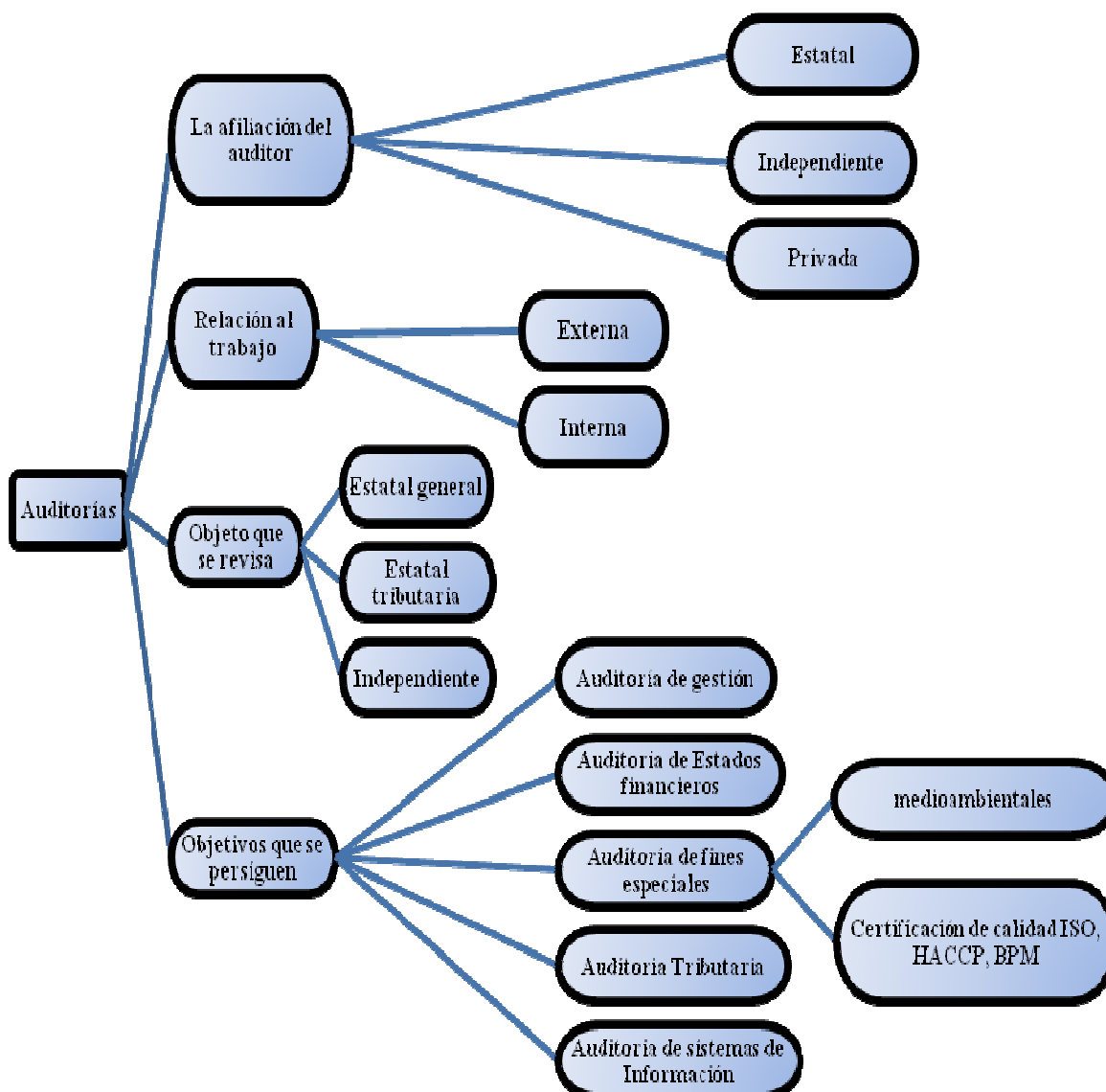


Fuente: elaboración propia (diciembre del 2011) a partir de Gómez López, Roberto; 2008: 34p.

Otro tipo de clasificación es la presentada por Fernández, enunciada desde una perspectiva general en cuanto al enfoque de los diferentes tipos de auditorías que se pueden encontrar en el contexto internacional (Fernández, Eduardo: 2007). Las formas de auditorías que se relacionan a continuación se clasifican de la siguiente manera: la afiliación del auditor, la relación del trabajo,

el objeto que se revisa y los objetivos fundamentales que se persiguen (ver gráfico 1.2):

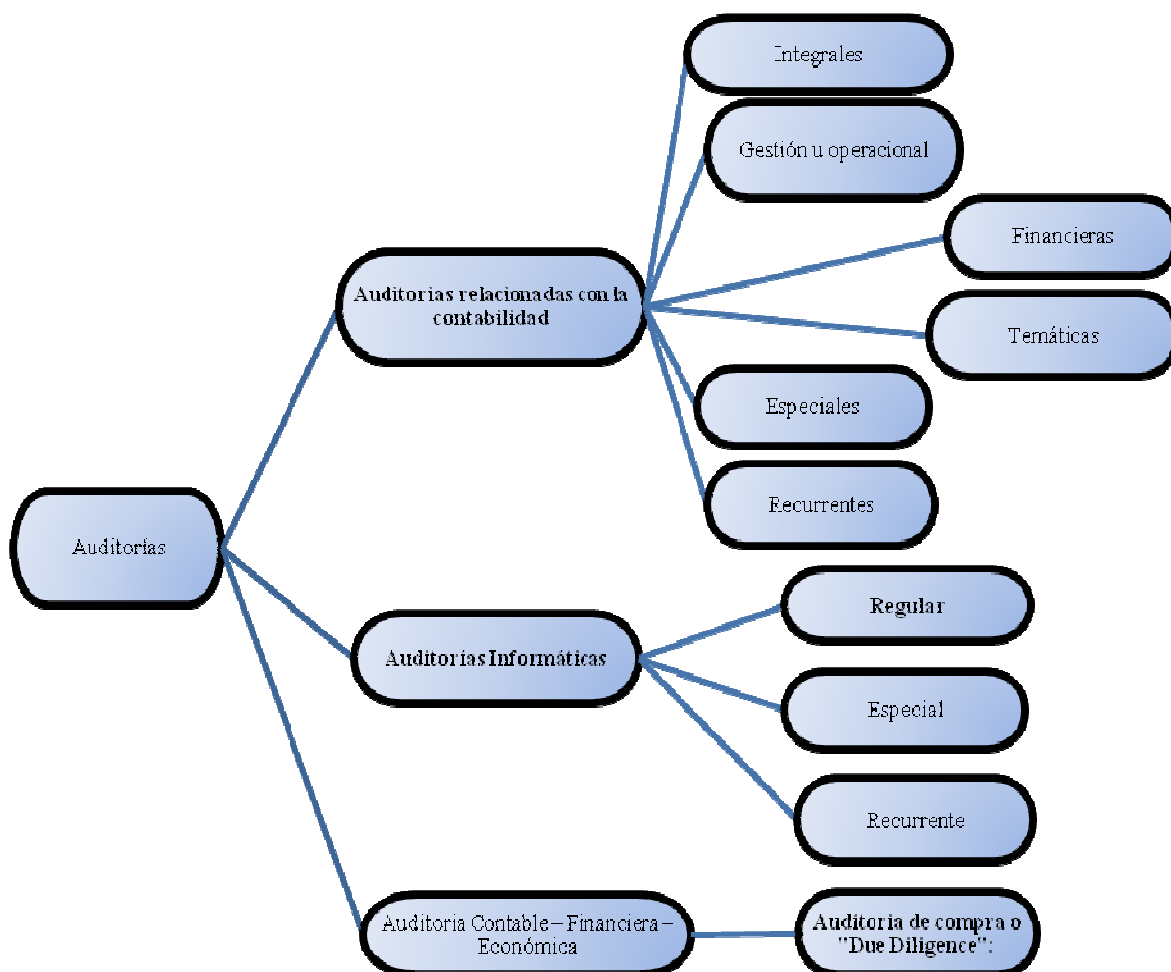
Gráfica 1.2. Tipos de Auditorías de acuerdo con el enfoque se asume



Fuente: elaboración propia (diciembre del 2011) a partir de: Fernández, Eduardo; 2007: 20p.

A su vez Fernández establece la diferenciación de las auditorías considerando el área donde se desarrolle, de esta forma pueden diferenciarse si se trata de auditorías de contabilidad, auditorías de informáticas o Auditoría Contable – Financiera – Económica, lo cual se ilustra a continuación (ver gráfico 1.3):

Gráfica 1.3. Tipos de Auditorías de acuerdo con las áreas del desempeño

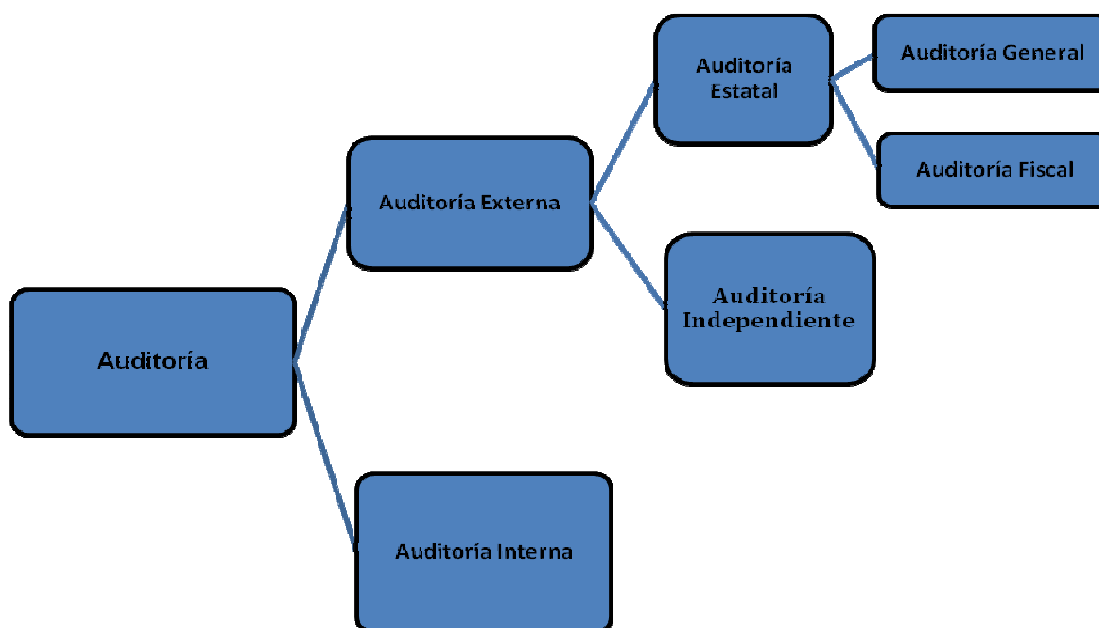


Fuente: elaboración propia (diciembre del 2011) a partir de: Fernández, Eduardo; 2007: 23p.

Como se evidencia existe una pluralidad de criterios respecto a este tema en el contexto internacional, las clasificaciones enunciadas anteriormente resumen la generalidad de las otras perspectivas teóricas. Asumir una postura al respecto no es objetivo de la investigación por lo que solo se enmarcan las definiciones que a criterio del investigador se consideran usuales para desarrollar el trabajo de auditoría. Atendiendo a lo antes expuesto se asume la perspectiva que Cuba norma para la clasificación Auditoría y sus tipos de ejecución.

En el Decreto Ley No. 159, de 1995, quedan establecidos los tipos de Auditoría en su capítulo III, sección primera, artículo 4, teniendo en cuenta la afiliación del auditor en: auditoría externa y auditoría interna (ver gráfico 1.4):

Gráfica 1.4. Tipos de Auditorías de acuerdo con el Decreto Ley 159



Fuente: elaboración propia (diciembre del 2011) a partir de Decreto Ley No. 159 publicado en la Gaceta Oficial de la República de Cuba; 4p.

De igual forma en dicho Decreto Ley No. 159 se establece que, de acuerdo con los objetivos que se persigan en la auditoría, estas pueden ser: de Gestión u Operacional; Financiera o de Estados Financieros; Especial y Fiscal (Gaceta Oficial; 1995: 4p).

Para el año 2010 en la Ley No. 107 se mantiene la clasificación de Auditorías Externas e Internas, pero van a presentarse variaciones en cuanto al tipo de auditorías comprendidas estas como: auditoría de Gestión o Rendimiento; auditoría Financiera o de Estados Financieros; auditoría Forense; auditoría de Cumplimiento; auditoría Fiscal; auditoría de la Información y las Comunicaciones; auditoría Ambiental y la auditoría Especial (Gaceta Oficial de la República de Cuba; 2010: 166p).

Debe señalarse que en el año 2003 se legisla la Resolución No. 297 del Ministerio de Finanzas y Precios, teniendo en cuenta las condiciones en que se desarrolla la economía cubana en ese período. Esta resolución tiene entre sus objetivos aclimatar las líneas fundamentales de los procesos de Control Interno que en el contexto internacional son regidos por el Informe COSO teniendo en cuenta las especificidades del sistema empresarial cubano (Coopers & Lybrand; 1997). Para el año 2006 el Ministerio de Auditoría y Control emite la Resolución No. 13 que se contrapone en su accionar a lo estipulado en la

Resolución No. 297, lo que implica un análisis de dicho proceso y la Contraloría General de la República va a presentar la Resolución N. 60 que tiene en cuenta los aspectos en los cuales se requiere variación que conducen a diversas adecuaciones en la Resolución No. 297, siendo esta derogada, entrando en vigor la Resolución No. 60 del 2011 dictando normas que regulan la actividad de auditoría y control adecuándose al desarrollo económico-administrativo del país (Resolución No. 60 del 2011 de CGR).

1.3. Definición del término auditor

De forma consensada se asume que el auditor : *“...tiene un papel que desarrollar en este proceso, el cual es, determinar el grado de precisión que existe entre los hechos que ocurren en realidad y los informes que se han elaborado después de haber sucedido tales hechos. El auditor debe realizar una evaluación y un informe de los acontecimientos revisados, para ello debe acogerse a principios establecidos. El auditor debe conocer claramente los principios aplicados en cada informe que emita, también debe tener la capacidad suficiente para determinar que dichos principios han sido aplicados de manera correcta en cada situación. Lo más común es que el auditor realice su trabajo de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), sin embargo en algunas ocasiones los principios apropiados son algunas leyes, reglamentos, convenios contractuales, manuales de procedimientos y otras disposiciones establecidas Autoridad competente en el tema”* (Sánchez Gómez, Adelys R; 2005: 26p).

Para el caso específico de Cuba es preciso señalar que en 1995 en el Decreto Ley No. 159 publicado en la Gaceta Oficial de la República de Cuba, no queda explícito una definición de la persona jurídica que enmarca el auditor pero se declaran los requisitos que deben cumplir aquellas personas que funjan como auditores, así como las funciones y atribuciones de los mismos (Gaceta Oficial; 1995: 9p-12p).

Para el año 2010 en la Ley No. 107 De la Contraloría General de la República propuesta en agosto del 2009, se establece que existen dos tipos de auditores: *Auditor externo: Son los auditores de la Contraloría General de la República, de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, de las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente, y de*

los organismos autorizados a ejercer la auditoría externa que no son empleados de la organización que realiza la acción de auditoría.

Auditor Interno: Es el funcionario que se designa para ejecutar la acción de auditoría en las empresas, unidades presupuestadas o desde las unidades de Auditoría Interna que actúa en las organizaciones económicas superiores 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.

Igualmente se declaran las Unidades Centrales de Auditoría Interna que son aquellas unidades organizativas subordinadas al jefe del órgano, organismo, entidad nacional, institución u organización que realizan la auditoría interna, orientan metodológicamente y supervisan la labor de los auditores internos en su sistema. Unidades de Auditoría Interna: Son las unidades organizativas de los niveles intermedios de dirección, subordinadas al máximo dirigente de estos, que se supeditan metodológicamente a las Unidades Centrales de Auditoría Interna y realizan la auditoría interna, orientan metodológicamente y supervisan la labor de los auditores internos de base, en el ámbito de su sistema (Gaceta Oficial de la República de Cuba; 2010: 162p).

1.4. La Auditoría en su praxis

Los procesos de Auditoría presentan diferentes momentos en su implementación y estos a su vez requieren la aplicación de varias técnicas para lograr una ejecución adecuada de la actividad. La bibliografía internacional relaciona varias fases o etapas para la realización de la actividad:

- **Planificación**

El auditor lleva a cabo la visita previa a la entidad que va a ser auditada, con el fin de obtener un conocimiento general de la misma y definir el enfoque general del examen, aspecto que presenta en el memorando de planeación; determina los objetivos específicos y los procedimientos de auditoría, y los expone en los programas de trabajo.

- **Ejecución del Trabajo**

Una vez instalado el equipo de auditores en las oficinas de la entidad sujeta al examen, se procede a la aplicación de los programas de trabajo, que permitan

evaluar el control interno y satisfacerse de los saldos de las cuentas de los estados financieros, probando: a) Los controles, b) Los flujos de las transacciones, y c) Los saldos.

Se realiza la verificación de los controles mediante pruebas de observación y de cumplimiento, las que se diseñan individualmente sobre la base de la naturaleza del control específico que va a probarse, con el objeto de determinar el grado de confianza que el auditor pueda “tener” en estos controles. El auditor explica las pruebas sustantivas y los flujos de las transacciones y los saldos, las cuales están relacionadas con los objetivos de auditoría específicos.

- **Informe**

Durante el trabajo de campo, el auditor comunica las deficiencias a los funcionarios de la entidad y sugiere acciones correctivas; sin embargo, es en la presente fase cuando expone los resultados de la auditoría, para lo cual prepara un borrador del informe, que lo discute con la Gerencia y demás personas relacionadas con el examen.

Posteriormente, emite el informe final, conocido como Informe Largo, que incluye la opinión profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros y los comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre el control interno y cualquier otro asunto que el auditor estime necesario. En algunos países se emite en forma independiente como Carta a la Gerencia.

La Auditoría Financiera en las diferentes EFS de la Región se orienta a lograr que todas las instituciones del Estado puedan desarrollar y dar respuesta a las demandas ciudadanas, en cuanto al ejercicio y racionalización de los fondos públicos a través de una administración eficiente, efectiva, económica, honesta y de calidad.

La veracidad de la información que se audita se valida a partir de varias técnicas que son desplegadas en las fases anteriormente expuestas. Castrejón Nuncio las relaciona de la siguiente forma (Castrejón Nuncio, Lilian Eberte; 2008: 23p):

- **Estudio general:** Se relacionan la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinaria. Este proceso se realiza la experiencia del auditor.

- **Análisis:** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados y son los siguientes:

- a) Análisis de saldos
- b) Análisis de movimientos

- **Inspección:** Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.
- **Confirmación:** Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, confirmar de una manera válida.
- Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

Positiva: Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.

Negativa: Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo o a instituciones de crédito.

- **Investigación:** Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
- **Declaración:** Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

- **Certificación:** Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.
- **Observación:** Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.
- **Cálculo:** Verificación matemática de alguna partida.

Lo antes expuesto permite establecer que la estructura del proceso auditor y, por ende, el informe final de la auditoría se basa en los cinco componentes de Control Interno:

- Ambiente de Control
- Evaluación de Riesgos
- Actividades de Control
- Información y Comunicación
- Supervisión y Monitoreo

Por lo que la auditoría financiera se evalúa no sólo los estados financieros, sino también el control interno, las políticas y estrategias de la entidad, el desempeño de los trabajadores y dirigentes, la prevención de riesgos ante fraudes y hechos delictivos, el flujo y oportunidad de la información, entre otros. Al cerrar la auditoría se presenta el Expediente de Auditoría con el legajo que contiene los documentos básicos de la auditoría e impresos necesarios. De conjunto con este informe se presenta un disco compacto con los archivos del sistema informático Proaudit Advisor y sus adjuntos para la validación de la auditoría.

Proaudit Advisor es un sistema diseñado por Methodware Ltd, que desarrolla y distribuye internacionalmente soluciones de software de administración de riesgos y auditoría interna desde 1993. Methodware tiene su casa matriz en Wellington, Nueva Zelanda y está representada en todo el mundo. Es una herramienta donde se puede definir un modelo con múltiples niveles, elegir entre dos enfoques de auditoría para realizar la evaluación, realizar el seguimiento de observaciones y respuestas, analizar los resultados y generar informes electrónicos en Microsoft Word o Html. Al incorporar estándares y mejores prácticas internacionales, Proaudit Advisor moderniza el proceso de

auditoría y la oportunidad para informar y presentar gráficamente los resultados.

Debe señalarse que entre las ventajas y desventajas que muestra Proaudit Advisor se encuentran las siguientes:

Ventajas

- Un ahorro considerable de papel, permite la interacción entre auditores y supervisores al unísono, ofreciendo oportunidad para el aseguramiento de la calidad en la auditoría.
- El auditor puede contar en una sola herramienta con disimiles metodologías y legislación por lo que permite una mejor organización de su trabajo.
- Garantiza la relación entre toda la documentación en un solo paquete informático.
- Posibilita el continuo adiestramiento que necesita el auditor en diferentes formatos y herramientas informáticas.
- Permite el acceso de consulta a anteriores auditorías sin tener que visitar el archivo pasivo de expedientes de auditoría.

Desventajas

- Como mayor desventaja se debe señalarse que la implementación del software requiere de licencias o patentes que deben ser compradas en el mercado internacional, las cuales se han encarecido en los últimos años, y especialmente para el país se dificulta la tenencia de las mismas por la peculiaridades del proceso de relaciones mercantiles y los efectos del Bloqueo Económico que sufre la nación.
- Deficiencias técnicas en la implementación del software, entre las que se encuentran: a los archivos de auditoría sólo pueden acceder a la vez no más de 3 auditores, los auditores tienen acceso a procesos pertenecientes a otros auditores.
- Rechazo voluntario al software por algunos auditores, ante imprecisiones propias del sistema.

Conclusiones

- La Auditoría es una disciplina dentro de las Ciencias Contables que presenta en su devenir histórico una pluralidad de conceptos y definiciones que se adecuan a los contextos donde se aplican los procesos de auditoría y control económico, a partir de ello el caso específico de Cuba presenta una definición propia que se ajusta a las especificidades del modelo económico que desarrolla el país.
- Existen diferentes tipos de auditorías que, de forma general, se establecen atendiendo a las características del auditor o a los objetivos que se persigan en el proceso de control, esto trae como consecuencia que en el contexto internacional se evidencie una amplia gama de definiciones. Para el caso cubano se establece, de forma homogénea, la modalidad en que se ejecuta el proceso para todas las empresas e instituciones del país.
- La forma de ejecución de una auditoría contienen varias fases que requieren de la implementación de sistemas informáticos ayudando al proceso de ejecución de las mismas por parte del auditor, entre los cuales se destaca el Proaudit Advisor, siendo este patentado por corporaciones extranjeras. Aún cuando este sistema presenta ventajas en cuanto a su ejecución, se dificulta el trabajo con el mismo desde el punto de vista operativo. Para el caso específico de Cuba, que de acuerdo con los procesos del mercado y el fenómeno del Bloqueo Económico que se le impone al país, se encuentra en desventajas comparativas para la compra y aplicación del sistema acrecentándose en detrimento de su implementación.

Bibliografía

- Aguiar Hernández, Adriana E. (2009). *Ejecución de una Auditoría Especial en la Unidad "La Gloria" CUBALSE*. Tesis de Diploma, Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez".
- Álvarez Lopez, J., Amat I Salas, J., Amat I Salas, O., Balada Ortega, T., Blanco Ibarra, F., Castello Taliani, E., Lizcano Alvarez, J. Y Ripoll Feliu, V... (1996). *Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, control y experiencias prácticas*. España: McGraw-Hill/Interamericana.
- Antecedentes históricos de la Contabilidad. (n.d.). *Historia de la Contabilidad*.
<http://www.antecedentes.net/antecedentes-contabilidad.html>.
- Auditoría. (2008). <http://www.monografias.com>. Monografías.com.
Administración financiera-Contabilidad.
- Batardom I. (1970). *Tratado práctico de sociedades mercantiles* (4º ed.). Editorial Labor S.A.
- Brimson, J. A. (1997). *Contabilidad por Actividades*. España, Marcombo: Alfaomega Grupo Editor.
- Cañibano, L. (1992). *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*. Manual universitario de cierta complejidad técnica. Madrid: Pirámide.
- CIMEX. (n.d.). Manual de Auditoria.
- Clasificación y tipos de empresas. (n.d.). .
<http://www.monografias.com/trabajos26/tipos-empresas/tipos-empresas.shtml>,.
- Codera Martín, José Maria. (1980). *Contabilidad Básica: Adaptada al nuevo plan general de contabilidad*. La Habana: Editorial Pueblo y Educación.
- Codera Martín, José Maria. (1992). *Contabilidad Básica*. España, Madrid:

Editorial Pirámides.

Codera, J. M. (1992a). *Contabilidad Básica*. Madrid: Pirámide.

Codera, J. M. (1992b). *Diccionario de Contabilidad*. Madrid: Pirámide.

Colectivo de Autores. (1990). *La dirección estratégica de la empresa: Un enfoque innovador del management*. La Habana: Editorial Félix Varela.

Conceptos Básicos de Contabilidad. (n.d.). *Contabilidad y Finanzas*.

<http://www.mitecnologico.com/Main/ConceptosBasicosContabilidad>, .

Chiavenato, Idalberto. (1999). *Introducción a la teoría general de la administración*. México: Editorial Mc Graw – Hill Interamericana.

Coopers & Lybrand (1997). *Los nuevos conceptos del control interno*. Madrid. Editorial Díaz de Santos, S.A.

Contraloría General de la República de Cuba (2011). Resolución No. 60/11.

El Instituto Americano de Contadores Públicos Independientes. Estudio de la Contabilidad. (2006). *Contabilidad*.

<http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/monografias/diccionariocontable.PDF>,

El origen de la Contabilidad. (2006). *Contabilidad y Finanzas*.

www.gestiopolis.com/documentos/fulldocs/fin/#origen.html,

El Período Contable. (2005). *Contabilidad y Finanzas*.

http://www.spainbusiness.com/icex/cda/controller/pageGen/0,3346,1559872_311106731_15680_0,00.html,

Fernández, Eduardo. (n.d.). *La Auditoría*. CFT Soeduc.

Figueroa Allbelo, Víctor. (2009). *Economía política de la transición al*

Socialismo. Experiencia Cubana (p. 463). La Habana: Editorial Ciencias Sociales.

- Finney, H. (1983). *Curso de Contabilidad. Introducción* (3º ed.). México.
- Franco Ruiz Rafael. (1984). *Reflexiones Contables, Teoría, Educación y Moral*.
<http://www.GestioPolis.com>: Tipografía y Litografía Atenas Ltda.
- Gaceta Oficial; 1995. Decreto Ley No. 159 De la Auditoría. Consejo de Estado de la República de Cuba.
- Gaceta Oficial No. 032 Extraordinaria (2010). Ley No. 107 De la Contraloría General de la República de Cuba. Consejo de Estado de la República de Cuba.
- Gertz, M. F. (1996). *Origen y Evolución de la Contabilidad: Ensayo histórico* (5º ed.). México: Editorial Trillas.
- Gómez López, Roberto. (2008). *Generalizadades en la Auditoría*. Málaga: Universidad Nacional de Educación a Distancia.
- Kohler, E. L. (1970). *Diccionario para Contadores, Título original: A Dictionary for Accountants*. U.S.A.
- Lazcano Seres, Juan Manuel. (1995). *El Manejo de las Organizaciones y su Auditoría Interna*. Mc Graw Hill.
- Libros Obligatorios de La Contabilidad. (2006). *Contabilidad*.
<http://www.cubaindustria.cu/ContadorOnline/Contabilidad/Usos%20y%20Contenido/110%20Efectivo%20en%20Banco.htm>,
- López Toledo, Martha Rosa. (2008). La Auditoría de Gestión en las entidades en Perfeccionamiento Empresarial. <http://www.ucf.edu.cu>. Anuario científico de la Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez", .
- López Toledo, Martha Rosa. (2009a). ¿Auditoría de Gestión o Financiera? <http://www.ucf.edu.cu>. Anuario científico de la Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez", .

- López Toledo, Martha Rosa. (2009b). Prácticas modernas del Control Interno en el servicio de rehabilitación en la Atención Primaria de Salud. *http://www.ucf.edu.cu*. Anuario científico de la Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez", .
- López Toledo, Martha Rosa. (2010). Mejora del desempeño de la Organización y la Auditoría de Gestión. *http://www.ucf.edu.cu*. Anuario científico de la Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez", .
- MAC. (n.d.). Manual del Auditor.
- Maria Noetzlin; Paola Barroso. (n.d.). Administración financiera. *Contabilidad y Finanzas*. <http://www.monografias.com/trabajos12/finnzas/finnzas.shtml>, .
- Martínez Calderón, Leidisara. (2008). La Auditoría como ciencia y su impacto en la sociedad. *http://www.ucf.edu.cu*. Anuario científico de la Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez", .
- Martinez, Durkein Moreno, Anabel Vejarano, Rafael. (n.d.). *Origen de la Auditoría y La Ley de Delitos Informáticos en Panamá*. Universidad Tecnológica de Panamá - Centro Regional de Coclé F. I. S. C.
- Mauricio Verdejo Retamales, & Leonel Ceballos Molina del Estado. (2008). *Administración Financiera*. Chile, Valparaiso: Instituto Tecnológico Universidad de Playa Ancha.
- Mierres, Cuarta José. (2006). Contabilidad. *Contabilidad*. www.gestiopolis.com/documentos/fulldocs/fin/evfincaptrab.html.
- Ministerio del Finanzas y Precios (2003. Resolución No. 297.
- Objetivos de La Contabilidad. (2006). *Contabilidad y Finanzas*. www.gestiopolis.com/documentos/fulldocs/fin/analfinevelyn.html.

Olivo, Morfo. (1986). *Estudio de la Contabilidad General*. La Habana: Editorial Félix Varela.

Principios y Procedimientos Contables. (2006). .

http://10.14.40.2/CContables/Consultor/Contabilidad/OCon_indi.htm.

Quintana Martínez, Yusmila. (2009). *Ejecución de una Auditoría Integral en la Empresa PAMEX Provincial*. Tesis de Diploma, Universidad de Cienfuegos "Carlos Rafael Rodríguez".

Suarez Andrés. (1992). *La Moderna Auditoria*. Mc Graw Hill.

Tovar, C. (1977). *Contabilidad I Introducción de la Contabilidad*. Editorial Diana.