



*Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Contabilidad y Finanzas*

Tesis presentada en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas

Trabajo de Diploma

Título

*Programa de auditoría especial al subsistema de cobros y pagos en la
Unidad Empresarial de Base Ómnibus Nacionales de Villa Clara*

Autor: María Pilar Quintero Villegas.

Tutor: MSc. Yamisleidy Ríos Brito.

Junio 2016

Pensamiento

“Si no existe la Organización y el Control, los planes y las ideas después del primer impulso van perdiendo eficacia, van cayendo en la rutina, van cayendo en el conformismo y acaban con el tiempo por ser simplemente un recuerdo.”

Ernesto Guevara de la Serna

Dedicatoria

Me llena de orgullo dedicar este trabajo a mis padres, a mi mamita linda, te quiero, y en especial a mi papá, viste que si se puede, al fin lo logramos.
A mi abuelita Pupi, siempre te querré, ahora me toca a mí ayudarlos a todos ustedes.

Agradecimientos

Quiero mostrar mis más sinceros agradecimientos a:

- Mis padres, Odalys y Alberto, gracias por darme la oportunidad de conocer las maravillas de la vida, por su apoyo incondicional en los momentos de tristeza y de felicidad.
- Mi abuelita querida Pupi, mi tío Eduardito por estar ahí siempre conmigo y a Tite.
- Mi padrino Luis Enrique al que siempre le agradeceré por todo lo que ha hecho por mí sin pedir nada a cambio, a Chuchita, Iván, los quiero.
- Mi familia capitalina, primos, tíos, abuelos, amigos, en especial a mi tía Mileibys, gracias por tu paciencia y dedicación.
- A toda la familia linda que me rodea, a Yamila, gracias por todo prima.
- A mi novio Javier por soportarme, gracias por brindarme tu amor y por permitirme estar en un pequeño pedacito de tu corazón.
- A mi suegrita querida Lourdes, a Pedro, Ernesto, gracias por todo de verdad.
- A mis profesores por darme lo mejor de sí para llegar a ser quien soy, a la revolución que me dio la oportunidad de superarme.
- A mi tutora Yanisleidy por ser mi guía y apoyo en el logro de este trabajo.
- A los auditores Yadira y Julio por su atención conmigo.
- A todos los trabajadores de la empresa Ómnibus Nacionales y en especial a Lourdes y Gerardo por su acogida y entrega.
- A mis compañeros de grupo que han recorrido junto a mí estos cinco años de estudio, en especial a Laritza y Dailen, llevamos muchos años juntas chicas guao, gracias.

En fin a todos los que de una manera u otra han contribuido en el logro de este trabajo y me han apoyado durante todos estos años.

Gracias, muchas gracias a todos.

Resumen

El desarrollo de la economía y la expansión de las relaciones económicas han producido conflictos que afectan el entorno internacional provocando una crisis financiera global. Cuba no está exenta de los impactos de esta crisis, es por ello que se encuentra inmersa en un proceso de cambios sustanciales manifestados en la actualización de su modelo económico. Para lograr cumplir los objetivos con eficiencia, orden y disciplina, elevar la responsabilidad y facultad de las empresas, y desplegar al máximo sus potencialidades, es imprescindible el fortalecimiento de las acciones de control, en ese caso la auditoría juega un papel fundamental como herramienta para detectar y erradicar problemas que dificultan un control interno absoluto. El presente trabajo se llevó a cabo en la Unidad Empresarial de Base Ómnibus Nacionales de Villa Clara la cual fue objeto de una auditoría especial al subsistema de cobros y pagos para examinar y evaluar su situación económico-financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones vigentes, de esta manera mejorar los procedimientos relativos a su gestión y evaluar el sistema de control interno. Se realizó un diagnóstico a los componentes y normas que integran este sistema comprobándose que tienen instrumentado documentalmente los mecanismos para un buen control. En tal sentido se elabora un programa de auditoría especial al subsistema de cobros y pagos y la contratación económica, detectándose deficiencias enfocadas a incumplimiento de contratos, errores en los procedimientos contables, etc., esto implica un daño económico y a su vez una calificación de Deficiente.

Summary

The development of the economy and the expansion of economic relations have been conflicts affecting the international environment causing a global financial crisis. Cuba is not exempt from the impacts of this crisis, which is why it is immersed in a process of substantial changes manifested in updating its economic model. In order to meet the objectives with efficiency, order and discipline, raising the responsibility and power companies, and deploy their full potential, it is essential to strengthen control actions in that case the audit plays a key role as a tool for detect and eradicate problems hindering an absolute internal control. This work was carried out in the Managerial Unit of Base National Omnibus Villa Clara which was the subject of a special audit subsystem collection and payment to review and assess its financial position and results of operations and compliance the existing provisions, thus improving their management procedures and evaluates the internal control system. A diagnosis components and rules that make up this system and found to have documented instrumented mechanisms for good control were performed. In this regard special audit program is developed subsystem receipts and payments and economic recruitment, detecting deficiencies focused on breach of contract, errors in accounting procedures, etc., this implies economic damage and also a rating of Deficient.

Índice

Introducción.....	1
Capítulo 1: Fundamentos teóricos del control interno y la auditoría	5
1.1. Generalidades del control interno.....	5
1.2. Generalidades de la auditoría.....	14
1.3. Subsistema de cobros y pagos. Cuentas que lo integran.....	24
Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales	30
2.1. Caracterización de la entidad	30
2.2. Diagnóstico del control interno al subsistema de cobros y pagos	35
Capítulo 3: Auditoría especial al subsistema de cobros y pagos.....	43
3.1. Programa para evaluar el subsistema de cobros y pagos y la contratación económica.....	43
3.2. Resultados de la auditoría.....	46
Conclusiones	55
Recomendaciones	56
Bibliografía.....	57
Anexos	

Introducción

El desarrollo de la economía y la expansión de las relaciones económicas en la actualidad a traído aparejado una serie de conflictos que de una forma u otra afectan el entorno internacional provocando una crisis financiera global, esta situación trae consigo una incansable lucha por la supervivencia de las empresas las cuales cada vez más exigen una información precisa para la toma de decisiones, por ello la información económica y contable debe ser transparente para que proporcione confianza y de esta forma poder ser utilizada en una economía competitiva.

Cuba no esta exenta de los impactos de esta crisis, es por ello que se encuentra inmersa en un proceso de cambios sustanciales manifestados en la actualización de su modelo económico a través del proyecto de lineamientos de la política económica y social aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC), en el cual se establecen una serie de medidas encaminadas a resolver los complejos problemas de la economía cubana. Uno de los eslabones en los que se han venido presentando dificultades es precisamente los medios de transporte; estos constituyen los medios básicos fundamentales para la ejecución del transporte terrestre, marítimo y fluvial y sus servicios auxiliares.

El transporte en Cuba se ha visto deteriorado debido al envejecimiento y rotura de antiguos medios y la dificultad para la adquisición de nuevos de ellos por el embargo económico, financiero y comercial de Estados Unidos y la crisis económica a la que ha estado sujeto el país. Hoy este medio tan necesario para el desarrollo del país ha ido progresando paulatinamente a través de las empresas que han sido creadas con ese fin ya sea para transporte aéreo, marítimo como terrestre siendo este último el más demandado en Cuba, hecho que provoca el surgimiento de la Empresa de Ómnibus Nacionales conocida anteriormente como Grupo Empresarial ASTRO, desde el 1ro de enero de 2012 este cambio de nombre trae consigo, además de una nueva estructura empresarial, un objeto social más flexible que le permite desplegar al máximo sus potencialidades.

Para lograr cumplir los planes y metas con eficiencia, orden y disciplina, elevar la responsabilidad y facultad de las empresas, y desplegar al máximo las potencialidades de cada una de ellas es imprescindible el fortalecimiento de las acciones de control basadas en las disposiciones legales vigentes, motivo por el cual la auditoría se ha convertido en una necesidad de las empresas que intentan sobrevivir buscando oportunidades de mejora continua, sirviendo como elementos de apoyo para directivos y funcionarios proporcionándoles información que les permita un mejor funcionamiento de la organización, en ese caso, la auditoría especial juega un papel fundamental pues se encarga de evaluar operaciones específicas de la actividad económica de una empresa, tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos administrativo-contable presentados por la dirección, así como sugerir las mejoras administrativo-contables que procedan.

En la Unidad Empresarial de Base (UEB) Ómnibus Nacionales de Santa Clara subordinada a la Empresa de Ómnibus Nacionales perteneciente al Ministerio del Transporte, tiene como principal función la prestación de servicios de transportación y traslado hacia y desde las distintas provincias del país, en la misma se pretende evaluar las operaciones originadas del subsistema de cobros y pagos y su correspondencia con los registros contables.

En la UEB se realizan periódicamente inspecciones, controles y auditorías tanto por el organismo superior como por otras entidades y organizaciones involucradas como Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA), la Contraloría General de la República de Cuba (CGR), el Ministerio del Transporte (MITRANS), entre otras, a pesar de esto continúan presentando problemas en el subsistema de cobros y pagos así como la contratación económica, la más reciente auditoría ocurrió en el mes de junio del 2015 la misma no emitió calificación, en la última inspección realizada en octubre del 2015 se obtuvo una calificación de deficiente, estos resultados hacen necesario la realización de una auditoría especial a las operaciones de cobros y pagos así como la verificación de los contratos correspondientes a partir de la implementación del programa que sirve de guía para la realización de la misma, siendo esta la **situación problemática** de esta investigación.

A raíz de esta situación se plantea el siguiente **Problema Científico**: Insuficiente control al subsistema de cobros y pagos en la UEB Ómnibus Nacionales que limita la confiabilidad de la información financiera para la toma de decisiones.

Hipótesis:

Para dar solución al problema científico de esta investigación se plantea como **hipótesis**: Si se realiza una auditoría especial al subsistema de cobros y pagos en la UEB Ómnibus Nacionales se contribuirá con la obtención de una información financiera confiable para la toma de decisiones.

Lo anterior define como **Objetivo General**: Realizar una auditoría especial al subsistema de cobros y pagos en la UEB Ómnibus Nacionales que permita evaluar el grado de confiabilidad de la información financiera, determinando si la situación existente es favorable o no para el trimestre octubre-diciembre de 2015.

Para cumplimentar el objetivo general se plantean los siguientes **Objetivos Específicos**:

1. Fundamentar teóricamente los principales aspectos a tratar en la investigación.
2. Diagnosticar la entidad objeto de estudio.
3. Aplicar el programa de auditoría elaborado.

Resulta de gran interés para la dirección de la UEB Ómnibus Nacionales realizar una auditoría especial al subsistema de cobros y pagos que permita mejorar su situación. La relevancia y aporte práctico de la investigación radica en proponer un programa para el subsistema de cobros y pagos ajustados a la realidad empresarial en el que se desenvuelve la entidad en los momentos actuales.

Desde el punto de vista de la factibilidad del estudio, en principio, se dispone de los recursos básicos para llevar adelante la investigación. Es conveniente y de gran utilidad entonces para la UEB Ómnibus Nacionales contar con una herramienta que permita perfeccionar el subsistema de cobros y pagos.

Se aprecian varios motivos que limitan el desarrollo efectivo de esta investigación como son: las características de la entidad y las nuevas normativas de auditoría que se complejizan a la hora de aplicarla.

En la UEB Ómnibus Nacionales cuando se efectúan inspecciones y controles no involucran en la evaluación del programa el subsistema de cobros y pagos, por lo que es necesario que se aplique un programa que incluya este subsistema.

La investigación está estructurada de la siguiente manera; un primer capítulo en el que se fundamenta desde el punto de vista teórico lo relacionado con la auditoría, específicamente en la auditoría especial, sus particularidades, procedimientos y normas por las que se rige su ejecución, así como también se generaliza el control interno y las operaciones de cobros y pagos; en un segundo capítulo se caracteriza a la entidad objeto de investigación, así como también se realiza una evaluación y diagnóstico al sistema de control interno en la misma; y en un tercer capítulo se propone el programa de auditoría que se aplica en la entidad, así como el informe correspondiente a los resultados obtenidos del trabajo realizado. Al finalizar se arriban a conclusiones y recomendaciones. Además, se relaciona la bibliografía consultada y se incluyen los anexos que se consideran necesarios para demostrar la validez práctica de los datos utilizados en el contenido del trabajo.

Capítulo 1: Fundamentos teóricos del control interno y la auditoría

En este primer capítulo se presentan los principales conceptos, antecedentes, normas y procedimientos tanto del control interno como de la auditoría, haciendo énfasis en el tipo de auditoría especial y las operaciones relacionadas con el subsistema de cobros y pagos, así como las cuentas que se incluyen en el mismo, siendo esta actividad el elemento clave de la investigación.

1.1. Generalidades del control interno

El control interno es un proceso dinámico, interactivo e integral, utilizado por las empresas para protegerse contra errores, desperdicios o fraudes y para asegurar la confiabilidad de la información financiera. Está diseñado para ayudar a la operación eficiente y para asegurar el cumplimiento de las políticas de la empresa.

Sus inicios parten de cuando la estructura organizativa de la empresa se caracterizaba porque la propiedad y dirección coincidían con la misma persona, tan solo era necesaria la implementación de un sistema de control interno en el ámbito contable con la finalidad de proteger a los activos de pérdidas que se deriven de errores intencionales. Posteriormente y como consecuencia de una mayor complejidad de las operaciones, su crecimiento extraordinario, las dificultades en la determinación de los costos de producción, así como las compras y ventas numerosas, se requirió la introducción de nuevas técnicas de dirección, por tanto, la causa principal que dio origen al control interno fue la gran empresa. (Miranda et al., (1983), Martínez, (2009))

Ya para la década del 40 del siglo XX se definió el concepto de control interno, el cual fue publicado originalmente en 1949, y plantea que el control interno incluye el plan de organización de todos los métodos y medidas de coordinación acordados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas, es un sistema de control interno que se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas.

Capítulo 1: Fundamentos teóricos del control interno y la auditoría

En los años 90 se modifica por primera vez el concepto de control interno, mediante una nueva definición, en realidad un nuevo enfoque contenido en el Comité de Organización Patrocinadoras de la Comisión (*Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission- COSO*) el cuál se formó en 1985 y se desarrolló y publicó el marco de trabajo del COSO en 1992, este informe plantea que el control interno es un proceso que lleva a cabo el Consejo de Administración, la Dirección y los demás miembros de una entidad, con el objetivo de proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de objetivos en los siguientes ámbitos y categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones; fiabilidad de la información financiera y contable; y cumplimiento de las leyes y las normas aplicables. (Ecured, (2015))

Varios autores se refieren a este tema, según plantea Antonio de Miranda en su libro “Auditoría de las Empresas Socialistas”, el término de control interno ha venido reemplazando el término de comprobación interna el cual era antes el más común, este era conocido como “la organización y coordinación del sistema de contabilidad y los procedimientos adoptado, que tienen como finalidad brindar a la administración el máximo de protección, control e información verídica”.(Miranda et al., (1983))

En Cuba existían dos resoluciones que regían el funcionamiento del sistema de control interno ellas eran la Resolución No.297/2003 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) y la Resolución No.13/2006 del Ministerio de Auditoría y Control (MAC), igualmente existían Guías de Autocontrol para la verificación, supervisión e inspección de este sistema. Con la creación de la Contraloría General de la República de Cuba en cumplimiento con lo establecido en la Ley No.107/2009 aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular, en su artículo 31 en el cual se definen las funciones y obligaciones específicas del órgano entre las que se encuentran normar, supervisar y evaluar los sistemas de control interno y formular las recomendaciones necesarias para su mejoramiento y perfeccionamiento continuo; este órgano inició un amplio proceso para la actualización de normativas vigentes en el campo del control interno, resultado de lo cual nace la Resolución No.60/2011, esta constituye un modelo estándar del sistema de control interno,

Capítulo 1: Fundamentos teóricos del control interno y la auditoría

mediante la cual aprueba las normas del sistema de control interno de acuerdo a las circunstancias actuales. (Contraloría General de la República de Cuba, (2016))

Según la ley No.107/2009 de la Contraloría General de la República de Cuba se define el sistema de control interno como: “Son las acciones establecidas por la legislación especial en esta materia, que se diseñan y ejecutan por la administración, para asegurar la consecución de los objetivos siguientes: proteger y conservar el patrimonio contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilícito; asegurar confiabilidad y oportunidad en la información que se recibe o se brinda; garantizar la eficiencia y eficacia de las operaciones económicas, mercantiles u otras similares que se realicen, de acuerdo con su objeto social o encargo estatal; cumplir con el ordenamiento jurídico; cumplir con el ordenamiento técnico establecido por los organismos rectores, para el empleo de herramientas, equipos, instrumentos y otros medios de carácter similar, en la realización de los distintos procesos a su cargo.” (Asamblea Nacional del Poder Popular, (2009))

La Resolución No.60/2011 de la Contraloría General de la República de Cuba plantea que “ El control interno es el proceso integrado a las operaciones con un enfoque de mejoramiento continuo, extendido a todas las actividades inherentes a la gestión, efectuado por la dirección y el resto del personal; se implementa mediante un sistema integrado de normas y procedimientos, que contribuyen a prever y limitar los riesgos internos y externos, proporciona una seguridad razonable al logro de los objetivos institucionales y una adecuada rendición de cuentas”. (Contraloría General de la República de Cuba, (2011))

Múltiples definiciones existen sobre el control interno a nivel nacional como internacional por lo que se puede definir como un sistema integrado de acciones y medidas para llevar a cabo en una entidad ya sea de gran o pequeña actividad económica con el fin de identificar y corregir aquellos riesgos que impiden el desarrollo armónico de la entidad, se basa fundamentalmente en normas y resoluciones que permiten que este sistema sea integral, flexible y razonable y además que la información obtenida sea confiable, concreta y permita el logro de los objetivos propuestos, no solo se incluyen en él la contabilidad y la auditoría interna

sino todas las actividades relacionadas así como el personal acreditado a dicha actividad dispuesto a prevenir el fraude y el uso inadecuado de los recursos del estado.

La Resolución No.60/2011 también expone los componentes y normas que forman a este sistema, de los que se pueden citar:

El Ambiente de Control sienta las pautas para el funcionamiento legal y armónico de los órganos, organismos, organizaciones y demás entidades, este puede considerarse como la base de los demás componentes. Conformar el conjunto de buenas prácticas y documentos referidos a la constitución de la organización, al marco legal de las operaciones aprobadas, a la creación de sus órganos de dirección y consultivos, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones legales y procedimientos. Está estructurado por las siguientes normas: planeación, planes de trabajo anual, mensual e individual; integridad y valores éticos; idoneidad demostrada; estructura organizativa y asignación de autoridad y responsabilidad; y políticas y prácticas en la gestión de recursos humanos.

La Gestión y Prevención de Riesgos establece las bases para la identificación y análisis de los riesgos que enfrentan los órganos, organismos, organizaciones y demás entidades para alcanzar sus objetivos. Una vez clasificados los riesgos se determinan los objetivos de control y se conforma el Plan de Prevención de Riesgos para definir el modo en que habrán de gestionarse. El componente incluye las siguientes normas: identificación de riesgos y detección del cambio; determinación de los objetivos de control; y prevención de riesgos.

Las Actividades de Control establecen las políticas, disposiciones legales y procedimientos de control necesarios para gestionar y verificar la calidad de la gestión, su seguridad razonable con los requerimientos institucionales, para el cumplimiento de los objetivos y misión de las entidades, son aplicables a las operaciones de todo tipo, las que tributan a la fiabilidad de la información financiera y al cumplimiento de las disposiciones legales correspondientes al marco de desarrollo de la actividad. Su estructura se basa en las normas siguientes: coordinación entre áreas, separación de tareas, responsabilidades y niveles de autorización;

documentación, registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos; acceso restringido a los recursos, activos y registros; rotación del personal en las tareas claves; control de las tecnologías de la información y las comunicaciones; e indicadores de rendimiento y de desempeño.

La Información y Comunicación precisa que los órganos, organismos, organizaciones y demás entidades deben disponer de información oportuna, fiable y definir su sistema de información adecuado a sus características, esta información debe protegerse y conservarse según las disposiciones legales vigentes. Este componente está compuesto por las siguientes normas: sistema de información, flujo y canales de comunicación; contenido, calidad y responsabilidad; y rendición de cuentas.

La Supervisión y Monitoreo está dirigida a la detección de errores e irregularidades que no fueron detectados con las actividades de control, permitiendo realizar las correcciones y modificaciones necesarias. Integran a este componente las normas siguientes: evaluación y determinación de la eficacia del sistema de control interno; y comité de prevención y control. (Contraloría General de la República de Cuba, (2011))

Según lo planteado en la Resolución Nb.36/2012: Metodología para la evaluación y calificación de las auditorías, el control interno puede ser evaluado de:

Satisfactorio: Cuando en la revisión de las acciones diseñadas y ejecutadas por la administración se comprueba que:

Conforman los documentos referidos a la constitución de la organización, al marco legal de las operaciones aprobadas, a la creación de sus órganos de dirección y consultivos, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones legales y procedimientos en correspondencia con lo legislado, cumpliéndose con los principios básicos del sistema de control interno y con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores para la realización de los distintos procesos; están establecidas las bases para la identificación y análisis de los riesgos lo que le permite gestionarlos y que se alcancen los objetivos propuestos; se aplican las políticas, disposiciones legales y procedimientos de control necesarios para gestionar y verificar la calidad de la gestión, brindando una seguridad razonable en cuanto al

buen estado de la contratación económica y los requerimientos institucionales para el cumplimiento de los objetivos y su misión, lo que contribuye con la fiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las disposiciones legales correspondientes; la protección y conservación del patrimonio contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilícito; hay eficiencia y eficacia en las operaciones que se realizan, las que están de acuerdo con su objeto social o encargo estatal; la información de que se dispone es oportuna y fiable, al estar definido el sistema de información y los canales de comunicación de acuerdo con sus características; se utilizan las actividades continuas y las evaluaciones puntuales como modalidades de supervisión, detectándose los errores e irregularidades que no fueron determinados por las actividades de control, permitiendo que se realicen las correcciones y modificaciones necesarias.

Aceptable: Cuando en la revisión de las acciones diseñadas y ejecutadas por la administración se comprueba que:

No están conformados todos los documentos referidos a la constitución de la organización, al marco legal de las operaciones aprobadas, a la creación de sus órganos de dirección y consultivos, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones legales y procedimientos en correspondencia con lo legislado, aunque los aprobados están al alcance y son del dominio de la máxima dirección y el resto del colectivo, además se cumple con los principios básicos del sistema de control interno y con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores para la realización de los distintos procesos; están establecidas las bases para la identificación y análisis de los riesgos, no obstante se detectan hallazgos relacionados con riesgos no clasificados, o no evaluados en cuanto a su vulnerabilidad, o que no se les determinan los objetivos de control; lo que no permite gestionar todos los riesgos al conformar el plan de prevención de riesgos, pero no se afecta el cumplimiento de los objetivos propuestos; se aplican las políticas, disposiciones legales y procedimientos de control, aunque se pueden detectar hallazgos que afectan la calidad de la gestión y la seguridad razonable en cuanto al buen estado de la contratación económica y los requerimientos institucionales, pero no ponen en peligro el cumplimiento de los objetivos y su misión, lo que contribuye

con la fiabilidad de la información financiera y que se cumplan las disposiciones legales correspondientes; a pesar de que puedan existir algunos errores contables no significativos y atrasos en el registro de operaciones, siempre que no distorsionen la información contable financiera y no influyan en el cierre del período contable; la información de que se dispone es oportuna y fiable, aunque no esté definido su sistema de información, canales de comunicación y la forma de retroalimentación; no se utilizan sistemáticamente las actividades continuas y las evaluaciones puntuales, por lo que la entidad no siempre detecta todos los errores e irregularidades no determinados por las actividades de control, lo que limita la realización de las correcciones y modificaciones necesarias; cuando a juicio del auditor la probabilidad de ocurrencia de los hechos detectados sea mínima y su impacto económico o social no sea representativo.

Deficiente: Cuando en la revisión de las acciones diseñadas y ejecutadas por la administración se comprueba que:

No se han conformado la mayoría de los documentos fundamentales referidos a la constitución de la organización, al marco legal de las operaciones aprobadas, a la creación de sus órganos de dirección y consultivos, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones legales y procedimientos en correspondencia con lo legislado; además, los documentos aprobados no están al alcance o no son del dominio de la máxima dirección y el resto del colectivo; ni se cumple con algunos de los principios básicos del sistema de control interno, ni con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores para la realización de los distintos procesos; las bases establecidas para la identificación y análisis de los riesgos no permiten una adecuada clasificación, evaluación de sus vulnerabilidades y determinación de los objetivos de control; se aplican de forma parcial las políticas, disposiciones legales y procedimientos de control, detectándose afectaciones en la calidad de la gestión y la seguridad razonable de la contratación económica y los requerimientos institucionales, lo que contribuye al incumplimiento de los objetivos y su misión; no es fiable la información financiera, ni se cumplen las disposiciones legales correspondientes; pudiéndose determinar atrasos en los registros contables objeto de revisión, los que influyen en el cierre contable, aunque no de forma

reiterativa; además, existen incumplimientos de las regulaciones establecidas que pueden generar daño económico de escasa entidad, así como ineficiencia e ineficacia en las operaciones que se realiza, no estando de acuerdo con su objeto social o encargo estatal; se presentan irregularidades en la presentación oportuna y fiable de la información, al no estar definido su sistema de información, canales de comunicación y detectarse deficiencias en los mecanismos de retroalimentación y rendición de cuentas. La protección y conservación de la información no es la adecuada; son insuficientes las actividades continuas y las evaluaciones puntuales que se realizan, por lo que la entidad no detecta todos los errores e irregularidades no determinados por las actividades de control, además, no en todas las ocasiones realizan las correcciones y modificaciones necesarias; cuando a juicio del auditor la probabilidad de ocurrencia de los hechos detectados sea alta y su impacto económico o social sea medianamente significativo.

Malo: Cuando en la revisión de las acciones diseñadas y ejecutadas por la administración se comprueba que:

Existen limitaciones en el alcance que afecte el cumplimiento de los objetivos de la auditoría que no permitan realizar pruebas sustantivas o de cumplimiento; no se han conformado o existen muy pocos documentos referidos a la constitución de la organización, al marco legal de las operaciones aprobadas, a la creación de sus órganos de dirección y consultivos, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones legales y procedimientos en correspondencia con lo legislado; no se cumple con los principios básicos del sistema de control interno, ni con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores para la realización de los distintos procesos; las bases para la identificación y análisis de los riesgos para alcanzar sus objetivos no están establecidas, ni se encuentran clasificados, ni evaluadas sus vulnerabilidades, ni se han determinado los objetivos de control para la conformación del Plan de Prevención de Riesgos, por lo que no está definido el modo de gestionarlos, ni el cumplimiento de los objetivos propuestos; no se aplican las políticas, disposiciones legales y procedimientos de control necesarios para gestionar y verificar la calidad de la gestión y la seguridad razonable de la contratación económica y los requerimientos institucionales, por lo que se incumplen sus objetivos

y su misión. La información financiera no es fiable, ni se cumplen las disposiciones legales correspondientes, pudiendo existir reincidentes atrasos en los registros contables objeto de revisión o existir incumplimientos de la legislación vigente que denotan ineficiencia e ineficacia en la protección, utilización y conservación del patrimonio de la entidad y en las operaciones que se realizan, detectándose daños que causan perjuicio económico, social o ambos, irregularidades o fraudes que han generado o crean las condiciones para la comisión de presuntos hechos delictivos o de corrupción administrativa; la información de que se dispone no es oportuna y fiable, ni se protege y conserva, al no estar definido su sistema de información, canales de comunicación, ni la utilización de mecanismos de retroalimentación y rendición de cuentas; no se utilizan las actividades continuas ni las evaluaciones puntuales, por lo que no se detectan los errores e irregularidades no determinados por las actividades de control, ni se realizan las correcciones y modificaciones necesarias; cuando a juicio del auditor la probabilidad de ocurrencia de los hechos detectados sea alta y su impacto económico o social sea significativo, o cuando la probabilidad de ocurrencia no sea tan alta pero su impacto económico o social sea significativo. (Contraloría General de la República de Cuba, (2012)-a)

Se puede resumir entonces que el sistema de control interno sienta las pautas para que las administraciones sean más eficientes, guarda una estrecha relación fundamentalmente con las disciplinas de contabilidad y auditoría; su relación con la contabilidad se basa en una serie de elementos que se toman en consideración para evitar los desvíos o pérdidas de recursos financieros y materiales, asegurar un adecuado control de las operaciones, así como de su fiscalización o comprobación, esta disciplina se sustenta en el control económico y financiero. En cuanto a la disciplina de auditoría su relación es mucho más abarcadora ya que va desde el control económico-financiero al administrativo; es decir cómo se lleva a cabo cada operación o actividad por parte de la administración y el resto del personal. Su actividad de control se sustenta en la recopilación de evidencias que aseguren el correcto manejo de cualquier recurso, incluido el capital humano. (Martínez, (2009))

1.2. Generalidades de la auditoría

La auditoría es un proceso sistemático a través del cual se revisa uno o varios objetos con el fin de emitir un criterio, es una herramienta para enfrentar los constantes retos del ámbito empresarial y las posibles irregularidades que se detecten con el propósito de lograr el cumplimiento de las leyes y regulaciones vigentes.

Su surgimiento parte desde tiempos remotos con la actividad del comercio, en 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. 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.

En las Ciencias Sociales se establece el surgimiento del término auditor durante el reinado de Eduardo I, en Inglaterra a fines del siglo XVIII, 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. 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, así como la detección y prevención de fraude, siendo éste un objetivo menor. (Martinez et al., (2007))

Se pueden relacionar cuatro fases que evidencian 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:

Primera fase: Comprendida como la primera etapa dentro de la Revolución Industrial donde las actividades comerciales no requieren grandes transacciones, por lo que el contador público o auditor se desempeña en el proceso de detección de corrupciones o fraudes por parte de los negociantes.

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 entre las mismas. 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.

Tercera fase: Los sucesivos avances científico-técnicos dieron paso a una nueva era, la informatización, que fue rápidamente acogidas por el tejido empresarial, el vislumbraute 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.

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 series de exigencias de las relaciones monetario-mercantiles con vistas al adecuado funcionamiento de las empresas y su accionar. 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, y la falta de conocimientos en realidad, para rendir informes y cuentas de la gestión realizada” (López, (2008), Calderón, (2008))

El caso específico de la nación cubana, en cuanto al desarrollo de la auditoría, encuentra sus antecedentes en el período colonial, aunque de forma muy básica. 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 mono producción, mono exportación y mono importación, reflejando los intereses fundamentales de la metrópoli. 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 instaura, 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.

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...” así lo define Víctor Figueroa Allbelo en su libro “Economía política de la transición al socialismo. Experiencia cubana”, por lo que el desempeño del auditor se enmarcaba en el control de este tipo de actividad. (Allbelo, (2009)) 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 desempeños de las entidades, así como la toma de decisiones en las mismas.(Rodríguez et al., (2012))

Capítulo 1: Fundamentos teóricos del control interno y la auditoría

Existe una diversidad 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.

La Real Academia Española de la Lengua la define como “una revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a las que aquellas deben someterse”. (Wordpress, (2016))

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”.(López, (2008))

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”.(Toledo, (2008))

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, en el cual queda establecido el concepto de auditoría en su capítulo II, sección primera, artículo 2. Para el año 2009 se aprueba por la Asamblea Nacional del Poder Popular la Ley No.107 De la Contraloría General de la República de Cuba, en la misma 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, por lo que se plantea entonces que: la auditoría es un “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”. (Asamblea Nacional del Poder Popular, (2009))

Posteriormente con la creación del Reglamento de la ley No.107 de la Contraloría General de la República de Cuba se plasman los objetivos fundamentales que tiene la contraloría para la realización de una auditoría dentro del territorio nacional, “La auditoría se norma, asesora, supervisa, ejecuta, controla y dirige metodológicamente por la Contraloría General de la República de Cuba y tiene entre sus objetivos esenciales: calificar el estado 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; y fomentar la integridad, honradez y probidad de los dirigentes y colectivos laborales, en el interés de elevar la economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos del Estado”. (Consejo de Estado de la República de Cuba, (2009))

La autora coincide con las definiciones expuestas anteriormente por lo que se puede afirmar que la auditoría es un proceso continuo, una herramienta que permite controlar todas o una parte de la actividad, o la estructura administrativa de una entidad, para con ello emitir un criterio sobre su estado, teniendo como base las leyes y regulaciones por las que se ampara su ejecución.

Sus objetivos fundamentales están encaminados a comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales referentes a la gestión administrativa y financiera, analizar si los recursos humanos, materiales y financieros han sido debidamente controlados y empleados en los fines autorizados de manera eficiente y económica, verificar la legitimidad y veracidad de los documentos de carácter primario, su valoración y correcta contabilización sobre la base de las regulaciones vigentes, y determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo ocurrido en realidad y los informes presentados. (Contraloría General de la República de Cuba, (2012)-b)

Para la realización de la auditoría y la emisión de un criterio, así como el cumplimiento de los objetivos de la misma es necesario conocer los tipos de auditoría a realizar entre los que se pueden citar:

La Auditoría de Gestión o Rendimiento: Consiste en el examen o evaluación de la gestión de un órgano, organismo, entidad, programa, proyecto, proceso o actividad, para establecer el grado de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos y en la conservación y preservación del medio ambiente, así como para comprobar la observancia de las disposiciones que le son aplicables.

La Auditoría Financiera o de Estados Financieros: Consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión y evaluar el sistema de control interno.

La Auditoría Forense: Consiste en la investigación y verificación de información, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.

La Auditoría de Cumplimiento: Consiste en la verificación del cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma en relación con los objetivos y metas de la entidad

La Auditoría Fiscal: Consiste en el examen de las operaciones a las que están obligadas las personas jurídicas o naturales con el fisco, tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme a derecho.

La Auditoría a las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones: Consiste en el examen de las políticas, procedimientos y utilización de los recursos informáticos, así como la confiabilidad y validez de la información, la efectividad de los controles, aplicaciones, sistemas de redes y otros vinculados a la actividad

informática.

La Auditoría Ambiental: Es el proceso para verificar el uso, administración, protección, preservación del medio ambiente y de los recursos naturales, con el objetivo de evaluar el cumplimiento de las normas y principios que rigen su control y cuando proceda, cuantificar el impacto por el deterioro ocasionado o que pueda producirse.

La Auditoría Especial: Consiste en la verificación y análisis de temas específicos en entidades, actividades de interés nacional o territorial, programas, proyectos y otros asuntos. Cuando se requiera, se aplica con enfoque de proceso y participan uno o varios sujetos. (Consejo de Estado de la República de Cuba, (2009)).

El auditor, en la auditoría a los procesos de una entidad o grupo de entidades, examina la eficacia de los controles diseñados para cada proceso, la medición de sus indicadores, evalúa sus resultados y las acciones enfocadas para su mejora continua. Este como otro tipo de auditoría tiene como fin determinar si la situación financiera y los resultados de una empresa, reflejados en la contabilidad son correctos, descubrir fraudes, malversaciones o errores.

Con relación a este tipo específico de auditoría, Antonio de Miranda lo define de esta manera: “Las auditorías especiales son aquellas que tienen como finalidad la comprobación aislada de ciertos hechos o situaciones especiales, o responden a una necesidad específica”. (Miranda et al., (1983))

Según las Normas de Auditoría Especial establecidas por la Contraloría General del Estado de Bolivia definen la auditoría especial como: “la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública. El establecimiento de indicios de responsabilidad por la función pública, no es un fin u objetivo de la auditoría, sino el resultado de la misma”. (Contraloría General del Estado de Bolivia, (2012)).

Al haber precisado los diferentes criterios se puede concluir que la auditoría especial es un tipo de auditoría que evalúa y examina actividades puntuales de una entidad

mediendo el cumplimiento de los objetivos, la veracidad de la información financiera y la eficacia de las operaciones.

En la ejecución de la auditoría intervienen cuatro fases fundamentales:

La Planeación es la que determina el logro de los niveles de gestión óptimos (economía, eficiencia y eficacia) en el proceso de la auditoría; si se realiza una adecuada planeación, el resto de las fases pueden alcanzar la calidad requerida.

Durante la realización de esta fase se transita por cuatro momentos necesarios: el estudio previo donde se obtiene información general sobre el sujeto a auditar; conocimiento del sujeto a auditar en el que se evalúa a priori el sistema de control interno determinando la existencia o no de limitaciones y riesgos en los procesos, actividades y operaciones que conllevan al incumplimiento de leyes, reglamentos y procedimientos; la planificación que permite determinar y planificar su naturaleza, oportunidad, alcance y diseñar la metodología y los programas para alcanzar los objetivos propuestos; y por último, la mejora donde el auditor realiza ajustes en el plan de trabajo general de la auditoría, según corresponda, en caso de detectar hallazgos no contemplados en las fases anteriormente expuestas.

La Ejecución consiste en la aplicación del programa de auditoría con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos, la que permite obtener la evidencia suficiente, competente y relevante.

El Informe es la tercera fase en la que se plasman los resultados de la auditoría, este se realiza con la finalidad de dejar constancia de los resultados del trabajo de auditoría, comunicar los resultados de la auditoría a los directivos, funcionarios y trabajadores del sujeto auditado; así como, a las personas facultadas para su conocimiento y efectos pertinentes, reducir el riesgo de que los resultados sean mal interpretados, y facilitar la elaboración del plan de medidas para erradicar las deficiencias detectadas.

El Seguimiento a la presentación, por el sujeto auditado, del plan de medidas, así como de las medidas disciplinarias propuestas y adoptadas con los responsables directos y colaterales, es la última fase en el desarrollo de una auditoría.

Para la realización de las fases anteriormente nombradas el auditor se auxilia en diferentes herramientas de trabajo en las que se recoge la información necesaria para la emisión de un criterio, uno de estas herramientas es precisamente los papeles de trabajo, los mismos conforman el conjunto de documentos donde el auditor recopila, analiza y comenta la información con evidencias suficientes, competentes y relevantes obtenidas en el transcurso de una auditoría. Son las vías de conexión entre los registros y documentos originales con el informe final de la auditoría, además, constituyen la única prueba de exactitud de lo informado y soporte de dicho informe. Los papeles de trabajo están constituidos por las anotaciones, resúmenes y resultados de las técnicas de auditoría practicadas por el auditor, asimismo reflejan el alcance de las pruebas realizadas y el período objeto de la verificación. Igualmente, deben consignar las conclusiones a las que se ha arribado en el transcurso del trabajo. El auditor, a partir de los papeles de trabajo que soportan los hallazgos detectados en la auditoría, confecciona un resumen por cada tema de los aspectos más relevantes que son la base del informe de la auditoría. (Contraloría General de la República de Cuba, (2012)-b)

Entre los papeles de trabajos se encuentran las evidencias documentales de pruebas realizadas y los resultados obtenidos, resúmenes de los temas verificados, información, documentos u otras certificaciones obtenidas en el transcurso de la auditoría, acta de requerimiento, de ocupación y devolución y acta de notificación de resultados parciales y final de la auditoría.

Los papeles de trabajo tienen como propósito fundamental proporcionar el principal sustento del informe de la auditoría; determinar la correcta elaboración de los registros de la entidad auditada, su confiabilidad y la relación de la información de los estados financieros con los registros auxiliares de contabilidad; dejar constancia del alcance y limitaciones en las comprobaciones e investigaciones practicadas, así como del período objeto de la verificación; lo que permite fijar el grado de responsabilidad que asume el auditor; permitir que otra persona técnicamente competente pueda entenderlos y proseguir los trabajos en caso de interrupción por parte del auditor que inició el trabajo o por no conformidades por parte del auditado; facilitar la dirección y supervisión sistemática del trabajo de auditoría por el jefe de

grupo, supervisor u otro funcionario facultado para ello; acceder las revisiones o supervisiones internas y externas; y respaldar pruebas en caso de acción legal. (Contraloría General de la República de Cuba, (2012)-b)

El muestreo de auditoría implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del cien por ciento de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades de muestreo tengan una oportunidad de selección. Esto permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre algunas características de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formulación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra. Todo tipo de muestreo representa un riesgo, el que está dado por la posibilidad de seleccionar una muestra que no sea representativa del universo de lo que se pretenda verificar. El muestreo puede ser estadístico o no, en este caso particular se utilizará el muestreo no estadístico el cual puede ser al azar, por bloques y estratificado.

La práctica de la auditoría ha dado creciente importancia a la revisión del sistema de control interno como un medio para determinar el alcance e intensidad del trabajo de auditoría necesario para apoyar la opinión por parte del auditor. Se debe determinar si el sistema de control interno empleado tiene o no eficacia en sus resultados, es decir, si sirve o no para impedir o prevenir fraudes y errores, al mismo tiempo que contribuye a la buena marcha de la empresa. (Miranda et al., (1983))

Para que el auditor emita una calificación de la auditoría debe tener en cuenta que existe una relación directamente proporcional entre el control interno y la fiabilidad de la información económico-financiera, por lo que se considera que a mayor grado de control interno, mayor probabilidad de obtener una seguridad razonable en las operaciones, y a menor grado de control interno mayor probabilidad de que existan múltiples deficiencias o errores, por tanto la evaluación del control interno determina en la calificación final de la auditoría que se realice, pudiéndose concluir entonces que el control interno es un elemento imprescindible para la realización de una auditoría, este permite determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las

pruebas sustantivas así como reducir el riesgo de que hayan ocurrido errores importantes en el proceso contable.

1.3. Subsistema de cobros y pagos. Cuentas que lo integran

Las operaciones relacionadas con los cobros y los pagos incluyen todas las cuentas que corresponden a deudas contraídas por las compras o ventas de mercancías según el nomenclador de cuentas para la actividad empresarial, en este caso particular, por la prestación de servicios, así como la compra de suministros, piezas y otros.

La gestión de pagos debe establecer las condiciones de compra y plazos convenientes para la empresa, es necesario considerar que una buena política de pagos puede reducir costos de financiación, por su parte la gestión de cobros debe establecer condiciones de cobros claras y seguras para la empresa, pero dando a su vez, la necesaria flexibilidad que pueden requerir en situaciones especiales. El cobro es, por tanto, una parte integrante de la gestión de clientes, el objetivo es tener la posibilidad de gestionar la función de cobro y no ser meros receptores pasivos. (Rodríguez, (2016))

Las operaciones de compra y venta entre empresas cubanas adolecen de una base contractual adecuada donde generalmente no se incluyen condiciones para el financiamiento comercial, ni los recargos por mora, siendo este el principal problema que origina la cadena de impagos. En nuestro país, durante muchos años y de manera gradual, se han deteriorado las relaciones de cobros y pagos, atribuyendo en muchos casos esta responsabilidad, a los instrumentos y procedimientos existentes de cobros y pagos en uso en cada momento. A pesar de las acciones emprendidas durante todos estos años, continuaron deteriorándose los indicadores vinculados a este tema, lo que evidencia una inestabilidad en la gestión de los cobros y los pagos en moneda nacional en todo el país; el nivel de facturación con crédito aumentó en 40%, los saldos de las cuentas por cobrar vencidas aumentaron en un 66%, el ciclo de cobro se incrementó de 58 a 79 días, solo el 16% del total pendiente de cobro se encontraba documentado en letras de cambio. (Lorenzo, (2012))

Las Cuentas por Cobrar son un activo, una promesa de recibir efectivo de los clientes a quienes el negocio les ha vendido mercancías. Está representada por documentos mercantiles ordinarios no garantizados (facturas) y los cuales representan derechos de la empresa sobre terceras personas, generalmente provienen de ventas a créditos que realiza la empresa. Las ventas a crédito, que dan como resultado las cuentas por cobrar, normalmente incluyen condiciones de crédito en las que se estipula el pago dentro de un número determinado de días. La mayoría de las cuentas por cobrar se convierten en efectivo en un plazo muy inferior a un año; en consecuencia, las cuentas por cobrar se consideran parte del activo circulante de la empresa, por lo que se presta muchísima atención a la administración eficiente de las mismas. (García, (2010))

El objetivo que persigue la administración de las cuentas por cobrar no solamente es cobrarlas con prontitud, también debe prestarse atención a las alternativas costo-beneficio que se presentan en los diferentes campos de la administración de éstas, estos campos comprenden la determinación de las políticas de crédito tales como: el análisis de crédito, las condiciones de crédito y las políticas de cobro.

Dentro del grupo de activos circulantes se reflejan otras cuentas relacionadas con las operaciones de cobros y pagos, así es el caso de los Pagos Anticipados a Suministradores, en la que se registra el importe de los pagos efectuados a los proveedores por la recepción futura de los productos o mercancías, así como por la aceptación posterior de los trabajos o servicios, en virtud de los contratos suscritos o pactos aceptados, se debitan por los pagos anticipados efectuados y se acreditan por el importe de los productos, mercancías y servicios recibidos, así como por los reintegros por pagos en exceso.

También es el caso de la cuenta Ingresos Acumulados por Cobrar, en ella comprenden, al cierre de cada período contable, los ingresos que se encuentran devengados y en proceso de cobro e incluyen entre otros: intereses, rentas, almacenaje, comisiones, etc. También incluyen los servicios que han sido prestados y se encuentran pendientes de facturación, se debitan por los ingresos devengados

pendientes de cobro al cierre del período contable y se acreditan por el cobro de estos.

Otra de las cuentas a analizar en el proceso de auditoría para las operaciones de cobros y pagos es la cuenta incluida en el grupo de otros activos específicamente la cuenta Cuentas por Cobrar Diversas- Operaciones Corrientes, estas representan los importes pendientes de cobro por conceptos no relacionados con las actividades fundamentales de operaciones corrientes de la entidad. Incluyen entre otros: ventas de activos fijos tangibles y de inventarios, indemnizaciones aceptadas por incumplimientos de contratos, sanciones a trabajadores, préstamos a estudiantes, adeudos de los trabajadores por distintos conceptos, reclamaciones a suministradores, operaciones de consignación de mercancías, las operaciones de compra – venta de monedas, etc., se debitan por las ventas o adeudos y se acreditan por el importe de los cobros efectuados. (Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba, (2013))

En el caso de las Cuentas por Pagar son deudas contraídas por la empresa al comprar mercancías a crédito, esta cuenta está amparada generalmente por una factura, la cual debe ser cancelada generalmente en un lapso de un año. Las cuentas por pagar surgen por operaciones de compra de bienes materiales (inventarios), servicios recibidos, gastos incurridos y adquisición de activos fijos o contratación de inversiones en proceso. Si son pagaderas a menor de doce meses se registran como cuentas por pagar a corto plazo y si su vencimiento es a más de doce meses, en cuentas por pagar a largo plazo. Es preciso analizar estos pasivos por cada acreedor y en cada uno de estos por cada documento de origen (fecha, número del documento e importe) y por cada pago efectuado. También deben analizarse por edades para evitar el pago de moras o indemnizaciones.

Dentro del grupo de pasivos circulantes también se muestran otras cuentas relacionadas con el subsistema de cobros y pagos, tal es el caso de los Gastos Acumulados por Pagar modificada por la Resolución No.314/2014 del MFP, los que al final del período se encuentran en proceso de pago e incluyen conceptos tales como: rentas, intereses, igualas, comisiones de ventas o cobros, fletes, almacenaje,

primas de seguros, servicio de energía, teléfono, gas, agua, etc. Se acredita por la acumulación real o estimada razonablemente de los gastos incurridos en el período, pendientes de pago y se debita por los pagos efectuados. (Contraloría General de la República de Cuba, (2014))

Además, se incluye la cuenta Cuentas por Pagar Diversas, estas comprenden los importes pendientes de pago por concepto de: reclamaciones aceptadas, salarios no reclamados que se encuentran dentro del término establecido para su liquidación, indemnizaciones aceptadas a los clientes, arriendo de activos fijos a otras entidades y compra de activos fijos para desmantelar, operaciones de consignación de mercancías; las operaciones de compra – venta de monedas, entre otros. Se analiza por subcuentas de uso obligatorio y por acreedores. Se acreditan por las obligaciones contraídas por los conceptos enunciados y se debitan por los pagos efectuados a los clientes y acreedores o por los aportes al presupuesto del Estado por los salarios no reclamados cuyo plazo de liquidación haya decursado, de acuerdo con las disposiciones financieras vigentes.

Una de las cuentas a considerar es precisamente Ingresos de Períodos Futuros en la cual se registran en estas cuentas los derechos de las entidades al cobro de transacciones que se efectuarán en períodos posteriores. Se acreditan por el derecho al cobro de conceptos tales como: sanciones administrativas y adeudos por daños y perjuicios, entre otros y se debitan por los importes que se cobren y que se incluyen como ingresos del período en que se materializan, bien sean parciales o totales o al fijarse la obligación de su aporte al presupuesto del Estado, cuando no proceda su tratamiento como ingresos de la entidad. (Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba, (2013))

El sistema de cobros y pagos, como se ha llamado en nuestro país, es la denominación con que internacionalmente se define el conjunto de instrumentos o medios, instituciones, procedimientos y sistemas de comunicación y de información que se establecen para organizar la ejecución de los cobros y pagos entre las personas jurídicas y naturales, derivadas de la compra-venta de mercancías y servicios y para realizar mediante diversas formas las transferencias de los

correspondientes recursos financieros entre las partes interesadas, fundamentalmente a través de sus cuentas bancarias. Los instrumentos de cobros y pagos tienen diversas formas, modalidades y posibilidades de utilización, en nuestro país por razones coyunturales, en las que tuvieron no poca influencia las restricciones materiales de los últimos años, a partir del año 1997 se emitieron las primeras “normas para el control de las compras y ventas de mercancías y servicios y sus cobros y pagos”, se ratificó el “cheque” como instrumento fundamental para efectuar el pago de las transacciones comerciales, con el cheque se corre el riesgo que no pueda ser cobrado por muchas causas como la falta de fondos, errores en su emisión, tiempo de espera para compensación, etc.(García, (2010))

Múltiples son las normativas que existen en Cuba relacionadas a este tema como son la Resolución No.101/2011 dictaminada por el Banco Central de Cuba (BCC) la que establece las normas bancarias para los cobros y pagos, esta tiene como objetivos fundamentales reglamentar la ejecución de los cobros y pagos en el territorio nacional, en pesos cubanos, pesos convertibles y moneda libremente convertible que se deriven de una relación contractual entre las personas jurídicas cubanas, y los pagos de estas a las personas naturales autorizadas a ejercer el trabajo por cuenta propia, así como también dotar a los sistemas de pago de una normativa que contribuya al fortalecimiento sistemático de la disciplina financiera y a lograr la mayor celeridad posible en la rotación del dinero y en la liquidación de las transacciones comerciales, con el fin de propiciar una consecuente reducción del ciclo de cobros y de los recursos financieros en tránsito.(Banco Central de Cuba, (2011))

Basándose en la legislación vigente la auditoría o control aplicado a un tema específico establece ciertos procedimientos, estos dependerán fundamentalmente del conocimiento del negocio y del sector donde se encuentra incluida la empresa, las conclusiones obtenidas sobre el control interno, y de la importancia relativa de los saldos. Para el análisis y revisión de las cuentas por cobrar y por pagar se debe seleccionar una muestra representativa de clientes y proveedores no menor del 10% del total, en dependencia de la confiabilidad del control interno; dando prioridad en la selección a los contratos de clientes y proveedores eventuales, de ventas y compras

Capítulo 1: Fundamentos teóricos del control interno y la auditoría

de los productos o servicios de actividad fundamental y algunos con facturas canceladas o cobros ya realizados.

Los objetivos que se buscan en la auditoría de las cuentas por cobrar incluyen la verificación de la propiedad, existencia y exactitud de la cantidad, evaluación de la probabilidad de cobro, descubrimiento de la existencia de cualquier gravamen y la determinación de la correcta presentación en los estados financieros; por su parte en la auditoría a las cuentas por pagar el auditor obtiene una relación de estas cuentas individuales que integran el saldo de la misma, esta relación tiene que ser comprobada en cuanto a su exactitud matemática y ver que concuerden con los registros contables del cliente.

Dentro del marco de la auditoría se procede a efectuar la confirmación de saldos con clientes y proveedores seleccionados según lo establecido en la legislación vigente, comprobar si las compras y ventas de mercancías o servicios están autorizadas de acuerdo con la legislación vigente y los contratos firmados entre las partes, revisar la custodia y archivo correcto de los expedientes, comprobar que los saldos que muestran las cuentas por pagar están debidamente sustentados por las facturas comerciales realmente recibidas del proveedor, verificar que los pagos anticipados estén debidamente controlados, conciliados y sustentados por los documentos correspondientes, así como su envejecimiento y causas. (García, (2010), Cook and Winkle, (2009))

Aspectos como el control interno y la auditoría, su importancia y relación, particularmente la auditoría especial y las operaciones de cobros y pagos fueron fundamentados desde el punto de vista teórico en este capítulo, sentando las bases para el desarrollo de la investigación.

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

En el presente capítulo se caracteriza a la UEB Ómnibus Nacionales, su misión, visión, objeto social, principales clientes y proveedores, resultados de auditorías anteriores, así como también se realiza un diagnóstico del control interno al subsistema de cobros y pagos basándose en los cinco componentes que integran este sistema según establece la Resolución No.60/2011 de la CGR.

2.1. Caracterización de la entidad

La Unidad Empresarial de Base Ómnibus Nacionales de Villa Clara, es creada en virtud de la Resolución No.40/2012 del Ministerio del Transporte de fecha 20 de enero de 2012, con domicilio legal en Carretera Central esquina Oquendo 303 km a Placetas, la misma está subordinada a la Empresa de Ómnibus Nacionales (EON) adscrita al Grupo Empresarial Automotor (GEA) subordinado al Ministerio del Transporte (MITRANS). Su actividad económica se distingue por la prestación de servicios de transportación de pasajeros, alquiler de vehículos y otros asociados.

La UEB cuenta con un edificio de dos plantas, en el primer piso se encuentra una pequeña recepción, los departamentos de aseguramiento, jurídica, recursos humanos, operaciones y comercial, informática, economía y caja central, en la planta alta se encuentra la dirección, secretaría, pantry, salón de reuniones y el departamento de calidad (Ver anexo 1). Además, la entidad cuenta con un taller dividido por diferentes áreas como fregado, ponchera, también se encuentra el departamento de liquidación, un motel para el hospedaje de choferes de otras provincias, un comedor que presta servicios de cafetería para el personal del taller, así como cuatro almacenes para recepcionar las mercancías.

La entidad tiene una plantilla aprobada de 296 trabajadores de la cual 266 está cubierta, de ellos 7 son cuadros, 4 hombres y 3 mujeres; administrativos 6 miembros, 3 hombres y 3 mujeres; técnicos 41 miembros, 21 hombres y 20 mujeres; obreros 158 miembros, 154 hombres y 4 mujeres; y servicios 54 miembros, 31 hombres y 23 mujeres.

La **Misión** es garantizar la transportación de pasajeros por ómnibus, en rutas regulares interprovinciales y fletes, prestando diversos servicios en sus estaciones a

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

personas jurídicas y naturales, contando para ello con personal calificado de experiencia, una flota de ómnibus con las características requeridas y una infraestructura de aseguramiento adecuada en todo el país.

La **Visión** de la misma al ser una organización transportista es que proporciona puntualidad, seguridad, confort y servicios que satisfacen a sus clientes, que ostenta la categoría de Empresa Consolidada en la Implantación del Perfeccionamiento Empresarial, aplicando un nuevo Modelo de Gestión Económica.

El Objeto Social definido por resuelvo tercero de la citada Resolución No.40/2012 del MITRANS el objeto empresarial de la UEB, en consonancia con la Resolución No.650/2011 del Ministerio de Economía y Planificación (MEP) es:

- Efectuar la venta de pasajes a la población y la transportación de pasajeros, en pesos cubanos y en pesos convertibles, a las entidades el cobro se efectúa en pesos cubanos.
- Ofrecer servicios de alquiler de ómnibus, minibuses y microbuses a entidades, en pesos cubanos.
- Ofrecer servicios de custodia de equipajes a la población en pesos cubanos.
- Prestar servicios de transportación de mensajería y paquetería a la población y a las entidades en pesos cubanos.
- Prestar servicios de transportación de valijas a la población y a las entidades en pesos cubanos.
- Ofrecer servicios de auxilio en la vía y de remolque en pesos cubanos.
- Ofrecer servicios de reparaciones y mantenimiento a medios de transporte en pesos cubanos.
- Brindar servicios de transportación de sobrepeso de equipaje a la población en pesos cubanos.
- Ofrecer servicios de alojamiento no turístico a los trabajadores del sistema del Ministerio del Transporte en funciones de trabajo y plan vacacional, en pesos cubanos.

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

- Brindar servicios de arrendamiento de locales a entidades con servicios vinculados a los viajeros en pesos cubanos y pesos convertibles.

Objetivos de trabajo para el año 2015:

- Consolidar la planificación de las actividades de acuerdo con los objetivos de trabajo y de calidad en todos los niveles de gestión.
- Rescatar los valores de la actividad de transportación interprovincial, fletes y estaciones.
- Mantener una adecuada gestión económica, financiera, así como el cumplimiento del plan económico – financiero.
- Lograr la evaluación por terceros de “Aceptable” en control interno.
- Continuar la implantación del sistema de Gestión de Calidad.
- Lograr estabilidad y eficiencia en la transportación de pasajeros.
- Lograr el uso más racional de los recursos, potenciando el programa para reparaciones generales o capitales de la Flota de Ómnibus y un eficiente servicio de mantenimiento y reparación de los medios, que posibiliten el aumento de la disponibilidad técnica y el ahorro de los recursos energéticos.
- Lograr la informatización de los principales procesos de la EON.

En la UEB según Resolución No.55/2013 el consejo de dirección está integrado por los trabajadores Lourdes M. Santos Sastre, Directora de la UEB nombrada por Resolución No.37/2012; Gerardo López Pedraza, Jefe de Dpto. Económico–Financiero; Ángel Medinilla Hernández Jefe de Dpto. Técnico y Aseguramiento; Roberto Valladares Fuentes Jefe de Dpto. Operaciones–Comercial; Mariela Montesinos Fuentes Jefe de Dpto. Recursos Humanos; Balbina D. Gonzales Rivera Técnico Seguridad y Protección; Giubert Díaz Espinosa Especialista “B” Gestión de la Calidad; y Alexander Quesada Rodríguez Especialista “C” Uso Racional de la Energía.

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

La entidad también cuenta con una comisión consultiva de cuadros amparada por la Resolución No.26/2013, órganos de apoyo a la dirección como el comité de prevención y control, el comité de contratación y el de seguridad y salud en el trabajo, amparados por las Resoluciones Nos.54/2013, 2/2015 y 93/2012 respectivamente. En las actas del consejo de dirección de los meses de octubre a diciembre, período de revisión de la auditoría, fueron examinadas un total de cuatro actas para un 100% en las que se abordan temas relacionados con el cumplimiento de los indicadores económicos-financieros, plan y presupuestos aprobados, envejecimiento de las cuentas por pagar y por cobrar, así como el comportamiento de las acciones de control.

El área contable esta compuesto por Gerardo López Pedraza, jefe del departamento económico graduado de nivel superior el cual lleva el cuadro diario de caja; Marisol Cabrera Martínez tiene a su cargo el submayor de inventarios; Maidelys Pérez Alonso el registro de pagos y el submayor de vacaciones; Bárbara C. Loro Pérez lleva a su cargo y responsabilidad el registros de cobros y activos fijos tangibles; y Caridad González Montes de Oca el registros de combustible y el de cheques emitidos así como el submayor de retenciones, toda la plantilla del departamento son graduados de nivel técnico medio exceptuando el último caso graduado de bachiller. Los registros contables se encuentran actualizados hasta el 31 de diciembre de 2015.

El sistema contable utilizado es el CONDOR 6.0 expedido el 19/02/2012 y el de facturación FACSI 2.0 expedido el 30/12/2014, además utilizan el ENERGUX para el control de combustible, en el momento de la auditoría se procede a suplantar el sistema contable por el Versat Sarasola.

Autorizaciones comerciales

Para operaciones en Moneda Nacional autorización comercial No.785890 con fecha 13/10/2012 con vencimiento 13/10/2017 para servicios gastronómicos de alimentación social, cocina-comedor, venta de productos alimenticios procedentes de excedentes de comedor a los trabajadores y según lo aprobado en su objeto

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

empresarial; así como la autorización comercial No.785888 para los servicios de cafetería con alimentos ligeros y servicios del motel de alojamiento.

Cuenta con una licencia general o autorización para operar cuenta en peso convertible en el sistema bancario cubano por personas jurídicas No. G0465270000 fechada el 1/11/2004, también posee un certificado comercial para operaciones en divisas No.788771 para venta de pasajes con vencimiento 27/6/2018. Está certificada en el Registro Estatal de Empresas y Unidades Presupuestadas con código 14256 inscrita el 4/1/2012.

Otros datos:

Número de Identificación Tributaria (NIT): 01000520573 con nombre de contribuyente: UEB Ómnibus Nacionales de Santa Clara inscrito el 23/11/2012 al folio 0404564.

Cuenta Bancaria en CUC: 0300000004393425 en la sucursal 6500 del Banco Financiero Internacional (BFI) de Santa Clara situada en calle Cuba entre Tristán y San Cristóbal cuyo titular es EES Empresa de Ómnibus Nacionales Santa Clara-Gastos.

Cuenta Bancaria en CUP:

Cuenta de gastos: 0643525012940010

Cuenta de ingresos: 0643522012940010

Ambas en la sucursal 4351 del Banco de Crédito y Comercio (BANDEC) en Villa Clara ubicada en Carretera Central y calle 1ra de la Vigía cuyo titular en ambos casos es Empresa de Ómnibus Nacionales. UEB O. Nac.SC

En la Resolución No.120/2012 para operar la cuenta bancaria corriente de ingresos y gastos, titularidad de la entidad en CUC en el BFI, el cual se realizará mediante las firmas autorizadas, se delega a los compañeros Ángel Medinilla Hernández jefe del departamento técnico y aseguramiento (secundaria), Roberto Valladares Fuentes jefe del departamento operaciones comerciales (principal) y Margarita M. Montesino Fuentes jefe del departamento de recursos humanos (secundaria) para operar dicha cuenta bancaria.

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

Los fondos fijos aprobados por la Resolución No.105/2012 para atender las operaciones de pagos menores y otras actividades ascienden a 18 650.00 CUP y 190.00 CUC desglosados por conceptos de fondo para cambio, pagos menores, dietas administrativas, para choferes en caja y para choferes en liquidación, y fondo para cambio en venta de pasajes en CUC.

Los principales contratos son con la Empresa Provincial Productora de Alimentos (EPPA), FINCIMEX, Salud Pública, Corporación CIMEX, Empresa de Recuperación de Materias Primas, Empresa Municipal de Gastronomía, Palmares S.A, Empresa Prov. De Transporte, UEB AXXES Centro V.C, Empresa de Servicios Técnicos ZETI y CUPET.

2.2. Diagnóstico del control interno al subsistema de cobros y pagos

Para conocer sobre los controles o auditorías anteriores efectuadas al subsistema de cobros y pagos se realizó una búsqueda, evidenciándose en el expediente de acciones de control la notificación de los resultados de la auditoría aplicada a las cuentas por cobrar en la que se plasmaron los siguientes resultados:

Se valoraron las políticas contables establecidas en Cuentas por Cobrar a Corto Plazo, por Cobrar Diversas, Cobros Anticipados e Ingresos por Servicios de Transporte y conexos, comprobando el 100 por ciento de las transacciones que conforman sus saldos al cierre de abril de 2014 valorados en 2 290 352.92 CUP y 281 670.81. (Ver Tabla 1)

Tabla 1. Saldos de las cuentas en ambas monedas

Cuentas	Importe	
	CUP	CUC
Cuentas por Cobrar a Corto Plazo	\$ 402 266.31	\$ 91 436.88
Cuentas por Cobrar Diversas	79 782.94	400.00
Cobros Anticipados	1 141 937.70	-
Ingresos por Servicios de Transporte	666 365.97	189 833.93
Total	\$ 2 290 352.92	\$ 281 670.81

Fuente: Tomado del expediente de acciones de control

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

Fueron revisados 24 expedientes que significan el 100 por ciento de los existentes de Cuentas por Cobrar a Corto Plazo y Diversas, contentivos de 60 facturas y convenios de pago de trabajadores, estos referencian el instrumento de cobro, las conciliaciones y la existencia de los submayores por edades, determinándose que:

Al cierre de abril de 2014 permanecen en Cuentas por Cobrar a Corto Plazo saldo por 8 653.44 CUP, con el cliente ETT Transporte a Trabajadores excedido de los términos fijados en el contrato, inobservada en la Resolución No.101/2011 del BCC referida a los cobros y pagos, a causa de la falta de liquidez del cliente reconocido en la conciliación.

Responsable: Alberto Pérez León, J' Dpto. Operaciones Comercial desde 8 de marzo de 2014

Se verificó la legitimidad de las transacciones registradas en la cuenta Ingresos por Servicios de Transporte y Conexos por 666 365.97 CUP y 189 833.93 CUC, con los documentos que soportan las mismas por concepto de transportación de pasajeros, las que se encuentran acordes con el contenido y uso de la cuenta.

Se verifica que los objetivos de la entidad se cumplen, por tanto, el estado del control interno se evalúa de satisfactorio. Las medidas adoptadas en el Plan de Prevención de Riesgos con relación a este tema se consideran efectivas.

Para comprobar la certeza de que existe instrumentado un buen sistema de control interno se aplicó la Guía de Autocontrol orientada por la Contraloría General de la República de Cuba para el año 2015, la misma fue evaluada arribándose a los siguientes resultados desglosados en los cinco componentes básicos del control interno según establece la Resolución No.60/2011 de la CGR:

En el análisis realizado al componente Ambiente de Control se pudo comprobar que la entidad cuenta con los manuales y procedimientos para el subsistema de cobros y pagos en el que se relacionan cada uno de los procedimientos a seguir durante el proceso, desde el momento de la contratación con el cliente o proveedor hasta el momento del cobro o pago, se muestra como evaluar el control interno para cada cuenta, sus objetivos, así como los registros contables correspondientes. Existen a su vez las resoluciones de nombramiento a directivos o funcionarios para operar las

cuentas bancarias, también los trabajadores y funcionarios designados conocen y tienen definida la responsabilidad material sobre los recursos que llevan a su cargo. Están diseñados además y se aplican los sistemas de pagos por resultados de acuerdo con la legislación vigente para estimular el incremento de la productividad del trabajo en el sistema empresarial. Se cuenta con asesoramiento jurídico para tratar aspectos legales de la gestión que desarrolla la entidad, controlando que exista una correcta contratación económica entre los principales clientes y suministradores sobre los servicios según esté definido en el objeto social de la entidad, logrando de esta manera el adecuado proceso de conciliación entre las partes; delimitándose en dicho documento legal el objeto del contrato, y de las prestaciones derivadas del contrato, los plazos para el cumplimiento de las obligaciones, términos, precios o tarifas, formas o condiciones de pago, efectos de la falta de pago, la concurrencia y parámetros de calidad, los plazos de la garantía comercial, las reclamaciones por incumplimiento de obligaciones, las formas de aviso ante la eventual posibilidad de un incumplimiento, la posible solución de controversias, las modificaciones y términos del contrato así como la vigencia del mismo. En caso de no existir el reconocimiento de deudas entre las partes del contrato por conceptos de obligaciones de cobros no ejecutadas, o reconocidas por la entidad deudora, de no estar documentadas, la entidad puede llevar a cabo una demanda judicial; para el caso de análisis durante el año no han ocurrido demandas judiciales. Como elemento negativo a la contratación económica es que existen deudas en las que el contrato ya se encuentra fuera de vigencia, así como también hay algunas obligaciones de cobros que incumplen los términos de pago estipulados en el contrato, a su vez no se evidencian contratos que amparen obligaciones entre las partes.

En la evaluación del Componente Gestión y Prevención de Riesgos se constató que la empresa identifica y analiza los riesgos tanto internos como externos que puedan afectar el cumplimiento de los objetivos y metas de la organización clasificados por procesos, actividades y operaciones de cada área, así como también se analizan los riesgos generados por situaciones excepcionales, incendios, accidentes de tránsito, desastres naturales, etc., se detectan a su vez las manifestaciones negativas que

puedan causar estos riesgos para de esta manera trazar medidas de prevención que permitan minimizar el riesgo o evitarlo.

Se tuvo en cuenta el Plan de Prevención de Riesgos comprobándose que está correctamente estructurado acorde a la Resolución No.60\2011 de la CGR en su anexo II del componente Gestión y Prevención de Riesgos, se analizaron 20 riesgos identificados relacionados con el área contable-financiera para la actividad de contratación económica y el subsistema de caja y banco por los conceptos de ausencia de los certificados, acreditación y la aprobación de los contratos entre proveedor y cliente, relaciones de negociación no descritas en el contrato, incumplimiento en los términos de entrega y pago, ausencia de garantía comercial, la existencia de contratos no aprobados por el comité de contratación, pagos sin la debida autorización, entre otros, se evidencian las manifestaciones negativas del riesgo, las medidas a aplicar así como el responsable, el ejecutante y la fecha de cumplimiento de la medida. Como elemento negativo a señalar, en el Plan de Prevención de Riesgos se identifican riesgos donde el ejecutante es el auditor interno no siendo ocupada esta plaza.

Una vez evaluado el componente Actividades de Control se verificó que se garantiza la división de funciones y la contrapartida en las tareas y responsabilidades esenciales, relativas al tratamiento, autorización, registro y revisión de las transacciones y hechos, están comprobadas las responsabilidades del área y los niveles de autorización, además están definidas las firmas autorizadas para las diferentes transacciones y operaciones de la entidad. Se demostró también que las transacciones, operaciones y hechos cuentan con un soporte documental demostrativo, fiable que garantiza su trazabilidad.

Para la comprobación de la efectividad en el subsistema de cuentas por cobrar se demostró que los modelos de facturas y órdenes de compras o de servicio se controlan en el área de contabilidad por persona ajena a la que los confecciona, están prenumerados y controlados por dicha área las numeraciones de los emitidos y de los no utilizados, existe separación de funciones, también se concilian periódicamente las facturas emitidas y los cobros efectuados según los datos

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

contables con los de los clientes, cuidando que se cumpla el principio de división de funciones; el registro contable de las facturas se efectúa en orden numérico, se emite un submayor por cada concepto de derechos y obligaciones, analizado por sus cuentas asociadas, mostrando el saldo de cada deudor o acreedor, así como el reporte de cobros y pagos del período, se elaboran expedientes por la cancelación de las cuentas por cobrar, las Cuentas por Cobrar a Clientes, las Diversas y los Pagos Anticipados se analizan por clientes, por cada factura y cobro realizado y por edades, así como también son analizados por el Consejo de Dirección, además se encuentran habilitados expedientes de cobros por clientes contentivos de cada factura emitida y del cheque cobrado.

Un elemento negativo a señalar es que se mantienen actualizados los registros de Cuentas por Cobrar a Corto Plazo, Cuentas por Cobrar Diversas e Ingresos Acumulados por Cobrar, pero estos si presentan saldos envejecidos, por otra parte, existen saldos por Pagos Anticipados fuera de los términos pactados para su liquidación. Las cuentas de Provisión para Cuentas Incobrables y Efectos por Cobrar no se presentan con saldos en sus estados financieros por lo que no se opera con dichas cuentas.

Para el caso del subsistema de cuentas por pagar se verificó la conciliación periódica de los importes recibidos y pendientes de pago según controles contables, con los de los suministradores, dejando evidencia documental; se elaboran expedientes de pago por proveedores contentivos de cada factura, su correspondiente informe de recepción y el cheque o referencia de pago, cancelándose las facturas con el cuño de "Pagado", las Cuentas por Pagar a Proveedores se desglosan por cada factura recibida y cada pago efectuado; así como por edades y se analizan por el Consejo de Dirección, mensualmente se verifica que la suma de los saldos de todos los submayores de las cuentas por pagar coincidan con los de las cuentas de control correspondientes así como también se informa al banco trimestralmente las cuentas por pagar en pesos cubanos vencidas por más de seis meses. Un elemento negativo a señalar es que se mantienen al día los submayores de Cuentas por Pagar a Suministradores y los registros de Ingresos de Períodos Futuros, pero

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

estos presentan saldos envejecidos. La cuenta Efectos por Pagar no presenta saldo en sus estados financieros por lo que no se opera con esta.

En la revisión y análisis del componente Información y Comunicación se evidenció la implementación de un sistema de gestión de la información que garantiza el flujo de información de la entidad, en el que está determinado el emisor, receptor y canales de comunicación, tienen bien definido el almacenamiento y soporte de los documentos y bases de datos relevantes; este sistema logra que la comunicación descendente facilite que los trabajadores conozcan y entiendan los principios y metas de la organización, logra además que la comunicación ascendente permita la mejora continua de la organización al retroalimentarse con la opinión de los trabajadores, la comunicación horizontal garantiza la ágil y rápida respuesta de los problemas que se presentan en los diferentes procesos y fortalece el trabajo en grupo y el desarrollo de la inteligencia colectiva. Están concretados los responsables de la información y comunicación en la entidad, así como también se aplican las políticas establecidas para garantizar la calidad de la información relevante, su organización y conservación, que permita ser auditada.

Se evidenció en el subsistema de cobros y pagos que existe una retroalimentación de la información desde el nivel más bajo hasta el nivel superior, es decir, desde el proceso de la firma del contrato hasta la rendición de cuentas en el consejo de dirección en el cual se plantean los resultados del balance y el estado de las cuentas por cobrar y por pagar, así como el financiamiento que posee la entidad para el pago a proveedores, este último elemento permite decidir a través de la llamada comisión de divisas a qué proveedor se le realizará su pago en correspondencia con el grado de importancia que este merece.

Durante el examen del componente Supervisión y Monitoreo se pudo apreciar que el sistema de control interno implementado se corresponde con los principios y características que se refrendan en la Resolución No.60/2011 de la CGR, también se encuentra adecuada la Guía de Autocontrol General a las condiciones y características de la entidad, en la que fueron analizados los resultados de esta acción de control y se elaboró el plan de medidas correspondiente mostrando

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

evidencia documental de su análisis. Se realizan Inspecciones Estatales por los organismos rectores de las actividades, dejando los señalamientos y el plan de medidas, también se encuentra conformado el expediente de las acciones de control de acuerdo con la legislación vigente, en este figuran un total de 63 acciones de control desde el 20/10/2011 hasta el 14/10/2015, durante el año 2015 se registraron 11 acciones de control representando un 17.5% relacionadas con el funcionamiento de GPS, inspecciones técnicas y una auditoría por parte del MITRANS Cienfuegos, en esta última se evaluaron los temas de tesorería, activos fijos, inventarios, combustible y portadores energéticos detectándose un total de 18 deficiencias con un alcance desde el 1/1/2015 al 31/3/2015. La última inspección realizada el 6/8/2015 otorgó una calificación de deficiente con un total de 9 deficiencias.

Se encuentra constituido además por resolución, el Comité de Prevención y Control presidido por el jefe máximo de la entidad, este cumple su función asesora velando por el adecuado funcionamiento del sistema de control interno y su mejoramiento continuo. Se analizan también con la rigurosidad requerida los casos de indisciplinas, ilegalidades, presuntos hechos delictivos y de corrupción aplicándose las medidas disciplinarias pertinentes. Un elemento negativo a señalar es que no tienen cubierta la plaza de auditoría interna desde enero de 2015 hasta la fecha, por lo que el control que se realiza esta bajo la responsabilidad de los trabajadores y la máxima dirección de la entidad, además los controles, inspecciones y auditorías no involucran en su programa el subsistema de cobros y pagos. Para el caso específico de este subsistema se verificó que el saldo que muestran las cuentas en los estados financieros al cierre de diciembre coincide con la documentación primaria y registros asociados, así como también se comprobó la existencia de los expedientes para cada cliente o proveedor por cuenta que corresponda.

Por lo antes expuesto, una vez analizado cada componente que establece la Resolución No.60/2011 de la CGR para un buen funcionamiento del sistema de control interno, se considera que la UEB Ómnibus Nacionales de Santa Clara posee las condiciones necesarias al comprobar que tiene instrumentado documentalmente los mecanismos para un buen control, esto no significa que en la entidad no se

Capítulo 2: Caracterización y diagnóstico de la UEB Ómnibus Nacionales

detecten deficiencias al aplicar la auditoría, sino que muestra a priori el estado de control interno.

Una vez caracterizada a la empresa, así como diagnosticado el funcionamiento del sistema de control interno al subsistema de cobros y pagos, evidenciándose de esta manera el tránsito por la etapa del conocimiento del sujeto a auditar siendo la primera fase de la auditoría, se procede a desarrollar el programa de auditoría que permite arribar a conclusiones objeto de análisis en el próximo capítulo.

Capítulo 3: Auditoría especial al subsistema de cobros y pagos

En este capítulo se presenta el programa de auditoría que será aplicado en la UEB Ómnibus Nacionales al subsistema de cobros y pagos, los objetivos que se persiguen con su aplicación, así como los resultados obtenidos los que se reflejan en el informe de auditoría.

3.1. Programa para evaluar el subsistema de cobros y pagos y la contratación económica

Para la ejecución de la auditoría al subsistema de cobros y pagos se utilizó el siguiente programa en el cual se muestran los objetivos del mismo, así como los aspectos fundamentales a verificar.

Objetivos específicos:

- Verificar el cumplimiento de la Resolución No.101/ 2011 dictada por el Banco Central de Cuba, que establece las normas bancarias para los cobros y pagos;
- Evaluar la situación actual y control de las cuentas por cobrar y pagar, así como las cuentas relacionadas.
- Verificar que el proceso de negociación, elaboración, firma, ejecución, reclamación y control del cumplimiento de los contratos concertados entre entidades económicas, se realiza de acuerdo con lo establecido en la legislación vigente.

COBROS Y PAGOS:

- Comprobar la correcta custodia y archivo de los expedientes de clientes y proveedores con la documentación establecida.
- Verificar que exista evidencia documental de las gestiones de cobros efectuadas.
- Realizar cuadros entre balance, submayor y facturas por clientes y proveedores.
- Comprobar si las facturas y órdenes de servicios se controlan en el área de contabilidad por persona ajena a la que lo confecciona y estén prenumeradas y controladas. Investigar las facturas canceladas y sus causas.

- Verificar que se realicen periódicamente conciliaciones de las facturas emitidas, así como de los cobros efectuados y las cuentas pendientes de pago con los de los clientes y proveedores según los datos contables registrados.
- Revisar si las compras de mercancías a los suministradores están autorizadas, de acuerdo con la legislación vigente.
- Comprobar que exista la separación de funciones entre el empleado del almacén, el facturador, el que contabiliza la factura, el que efectúa el cobro, así como de igual manera para la autorización de pago y la firma de cheques en liquidación.
- Examinar que los saldos que muestran las cuentas por cobrar y pagar están debidamente sustentados por las facturas comerciales.
- Corroborar que las cuentas por cobrar a clientes, las diversas, los pagos anticipados, las cuentas por pagar, y las diversas, estén debidamente controlados, conciliados y sustentados por los documentos correspondientes, así como su envejecimiento y causas.
- Verificar que se cumpla con lo establecido por el Banco Central de Cuba, en relación con los cobros y pagos que se deriven de una prestación de servicios.
Comprobar que:
 - Los cobros y pagos se realizan de acuerdo con la moneda y rangos de valores establecidos para los diferentes instrumentos de pago, así como por las personas jurídicas y naturales aprobadas para utilizarlos.
 - Se informa al banco trimestralmente, las cuentas por pagar en pesos cubanos vencidas por más de seis meses.
- Comprobar los expedientes de cancelación de las cuentas por cobrar.
- Realizar un desglose por edades, clientes y proveedores, de forma tal que le permita evaluar la situación que presenta la entidad en su gestión de cobro.

CONTRATACIÓN ECONÓMICA:

- Verificar que las relaciones económicas que se establezcan entre las entidades, estén protegidas por el correspondiente contrato.
- Comprobar que previo a la firma del contrato, se haya dictaminado por un asesor jurídico de la entidad.
- Patentizar que los contratos estén firmados por las partes autorizadas.
- Evidenciar que en el contrato estén bien delimitados los aspectos siguientes:
 - Objeto del contrato.
 - Objeto de las prestaciones derivadas del contrato.
 - Plazos para el cumplimiento de las obligaciones.
 - Términos
 - Precios y tarifas.
 - Pago: Forma, medio, plazo, tasas de interés, lugar y cualquier otra condición del pago.
 - Efectos de la falta de pago.
 - Plazos de la garantía comercial, en correspondencia con la naturaleza de la prestación que constituye el objeto del contrato, o en su caso, de acuerdo con las normas vigentes.
 - Vigencia del contrato.
- Verificar si las partes pactaron el pago de sanción pecuniaria por mora o incumplimiento total o parcial de una obligación del contrato, en ese caso comprobar que la infractora haya efectuado el pago a la perjudicada por el incumplimiento y que aquella a su vez haya cumplido la obligación, salvo que hayan pactado expresamente lo contrario.
- Comprobar que, de haberse realizado modificaciones al contrato, estas se hayan formalizado por medio de suplementos.

Una vez expuesto el programa de auditoría para el subsistema de cobros y pagos teniendo en cuenta las características propias de la empresa se procede a aplicar el mismo, desarrollando de esta manera la fase de ejecución de la auditoría, en la que se detectan hallazgos para la obtención de un resultado.

3.2. Resultados de la auditoría

Para la aplicación del programa de auditoría al subsistema de cobros y pagos se tuvo en cuenta una muestra representativa mayor del 10% según la importancia que presentan los saldos de las cuentas en el balance. A continuación, se presenta el informe de auditoría una vez terminada la misma y valorados los principales hallazgos encontrados durante la fase de ejecución.

Entidad auditada: UEB Ómnibus Nacionales de Santa Clara

Dirección: Carretera Central 303 km banda a Placetas Santa Clara. Villa Clara

Subordinada a: Ministerio del Transporte

Tipo de auditoría: Especial

Fecha de inicio: 11/01/2016

Fecha de terminación: 30/03/2016

Auditoría ejecutada por: Maria Pilar Quintero Villegas

INFORME DE AUDITORÍA

INTRODUCCIÓN

La entidad es creada en virtud de la Resolución No.40/2012 del Ministerio del Transporte de fecha 20 de enero de 2012, la misma está subordinada a la Empresa Ómnibus Nacionales adscrita al Grupo Empresarial Automotor (GEA) subordinado al Ministerio del Transporte (MITRANS). Su actividad económica se distingue por la prestación de servicios de transportación de pasajeros, alquiler de vehículos y otros asociados.

Su Objeto Social esta definido por resuelvo tercero de la citada Resolución No.40/2012 del MITRANS en consonancia con la Resolución No.650/2011 del MEP donde sus principales funciones son: efectuar la venta de pasajes a la población y la transportación de pasajeros, ofrecer servicios de alquiler de ómnibus, minibuses y microbuses a entidades, ofrecer servicios de custodia de equipajes a la población, prestar servicios de transportación de mensajería y paquetería a la población y a entidades, prestar servicios de transportación de valijas a la población y a entidades y ofrecer servicios de auxilio en la vía y de remolque en pesos cubanos.

La auditoría tuvo como objetivos: Comprobar la eficacia del control interno, la utilización adecuada de los recursos financieros, materiales y humanos vinculados con su actividad principal, el cumplimiento de la legislación financiera y si están establecidas las bases para la identificación y análisis de los riesgos. Además, verificar el cumplimiento de la Resolución No.101/ 2011 dictada por el BCC, que establece las normas bancarias para los cobros y pagos; evaluar la situación actual y control de las cuentas por cobrar y pagar, así como las cuentas relacionadas y comprobar que el proceso contratación concertados entre entidades económicas, se realiza de acuerdo con lo establecido en la legislación vigente.

Para dar cumplimiento a estos objetivos fue necesario comprobar el nivel de actualización del control interno, tomando muestra de las operaciones provenientes del subsistema de cobros y pagos y su correspondencia con el proceso de contratación económica, aplicando los programas de auditoría confeccionados utilizando las técnicas de auditoría de estudio general; comparación o confrontación; comprobación y computación; análisis, conciliación, confirmación y cálculo. Las muestras se escogieron mediante la técnica de selección no estadístico y dentro de esta al azar, se desarrollaron las comprobaciones para el período comprendido de octubre a diciembre de 2015.

Se aplicaron los siguientes cuerpos legales: la Resolución No.101/2011 del BCC, Reglamento de la Ley No.107/2009 de la Contraloría General de la República de Cuba, Decreto Ley No.304/12 ambas emitida por el Consejo de Estado y el Decreto Ley No.310/12 del Consejo de Ministros, Resolución No.60/2011 y la 36/2012 todas

estas emitidas por la Contraloría General de la República de Cuba, y por último la Resolución No.360/2013, la 314/2014 que modifica la cuenta Gastos Acumulados por Pagar de la Resolución No.360/2013, la 235/2005 y la 11/2007 todas del Ministerio de Finanzas y Precios, realizándose la auditoría de conformidad con las Normas Cubanas de Auditoría establecidas en la Resolución No.340/12 de la Contraloría General de la República de Cuba sin existir limitaciones.

CONCLUSIONES

En correspondencia con los objetivos de la auditoría cumplidos, los resultados obtenidos en la práctica de la misma y en conformidad con lo preceptuado en la Resolución No.36/2012 de la Contraloría General de la República de Cuba, se evalúa de **Deficiente** el estado de control que la entidad ejerce sobre las actividades que desarrolla que fueron objeto de la auditoría, toda vez que, existen inobservancias de las regulaciones establecidas que afectan el cumplimiento de los objetivos del control interno, evidenciándose también incumplimientos de procedimientos inherentes al subsistema de cuentas por cobrar y pagar y contratación económica, así como inadecuada revisión y fiscalización de la documentación primaria. El Plan de Prevención de Riesgos no fue efectivo, lo que ha contribuido a que el sistema de control interno implementado por la entidad no es del todo eficaz.

Durante la práctica de las comprobaciones, se detectaron incumplimientos y errores que constituyen deficiencias en el desempeño y funcionamiento de la entidad, siendo los más relevantes los que se detallan a continuación:

Principales deficiencias

- Inobservancia de contratos económicos.
- Incumplimiento de los contratos.
- Se detectó una diferencia ascendente a \$ 355,40 en la cuenta 341 Cuentas por Cobrar Diversas en CUP.
- Existe una diferencia ascendente a \$212.56 en la cuenta 342 Cuentas por Cobrar Diversas en CUC.
- Existe una diferencia ascendente a \$ 0.74 en las Cuentas por Pagar a Corto Plazo en ambas monedas.

- Existe factura cancelada en el listado de cuentas por edades con un importe de 0.74CUP y 4.04CUC para las Cuentas por Pagar a Corto Plazo.
- No se realizó el ajuste en la cuenta Ingresos de Períodos Futuros por un importe de \$ 163.60 que provoca una discrepancia con el saldo de las Cuentas por Cobrar Diversas con subcuenta Responsabilidad Material.

Causas y Condiciones:

- Inobservancia de la legislación vigente.
- Medidas del Plan de Prevención de Riesgos no efectivas.
- Falta de supervisión y control de la máxima dirección de la entidad.

RESULTADOS

Subsistema de cobros

En análisis realizado se pudo apreciar que la entidad incumple lo establecido en las Resoluciones No.235/2005 del MFP y la No.60/2011 de la CGR en su componente Actividades de Control en su norma Documentación, registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos, además del Decreto Ley No.304/2012 del Consejo de Estado y el Decreto No. 310/2012 del Consejo de Ministros.

Deficiencias detectadas:

1. El cliente UPP Deportes VC (INDER) presenta al cierre de diciembre de 2015 un saldo de 13 296.08 CUC en la cuenta Cuentas por Cobrar a Corto Plazo en CUC incumpliendo el contrato No. 17 en la cláusula No.4 Del precio o valor y formas de pago el que establece que el cobro debió realizarse en un término de 72h antes de prestado el servicio, y 30 días como máximo para el cobro de la obligación, incumpliendo así con lo establecido en dicho contrato. (Ver anexo 2)
2. El cuño de cobrado de la factura del cliente UPP Deportes VC no identifica para que moneda específica es su cobro, pues existe una misma factura para ambas monedas, pero no se define que el cuño de cobrado es para el CUP y no para el CUC siendo esta la que está pendiente de cobro.

3. El contrato No.39-1-2014 correspondiente a MONCAR por concepto de prestación de servicios se encuentra desactualizado ya que su fecha de vigencia caducó en enero/2016.
4. Se incumple el contrato No.39-1-2014 en su cláusula quinta Formas de Pago que establece que en los casos que al cliente se le otorguen créditos no podrá exceder los 30 días posteriores a la notificación de la factura, realizándose el mismo en enero del 2015 y solo se ha facturado un servicio en febrero del propio año y desde entonces no se han ejecutado gestiones de cobro a esta entidad ni conciliaciones al respecto teniendo un envejecimiento superior a un año esta cuenta.
5. Al examinar el análisis Materias Primas en la cuenta Cuentas por Cobrar Diversas en CUP con subcuenta venta a entidades, se detectó una diferencia ascendente a \$ 355,40 causada por un registro de cuatro facturas con fecha 5 y 30 de noviembre de 2015 que no corresponden a esta cuenta sino a la Cuentas por Cobrar Diversas en CUC ajustadas al comprobante R2 T74 el 29/1/2016. (Ver Tabla 2)

Tabla 2. Examen del análisis Materias Primas en Cuentas por Cobrar Diversas en CUP

Facturas según expediente			Facturas según edad de las cuentas			Pendiente	
Nº	Fecha	Importe	Nº	Fecha	Importe	Al 31/12/2015	Según auditoría
966	31/10/2015	\$ 0,27	966	31/10/2015	\$ 0,27	\$ 0,27	\$ 0,27
			997	5/11/2015	112,52 CUC	112,52	-
			1047	30/11/2015	7,81 CUC	7,81	-
			1048	30/11/2015	9,54 CUC	9,54	-
			1049	30/11/2015	225,53 CUC	225,53	-
1093	1/12/2015	24,30	1093	30/11/2015	24,30	24,30	24,30
1094	1/12/2015	53,10	1094	30/11/2015	53,10	53,10	53,10
1095	1/12/2015	0,35	1095	30/11/2015	0,35	0,35	0,35
						\$ 433,42	\$ 78,02
Diferencia							\$ 355,40

Fuente: Extraído del papel de trabajo C 13-23 correspondiente al tema verificado.

6. No fue mostrado el contrato correspondiente al análisis Materias Primas, por lo que no se pudo verificar las condiciones de pago entre las partes.
7. Existe una diferencia ascendente a \$212.56 en Cuentas por Cobrar Diversas en CUC causada por la no evidencia de la factura No. 996 con \$ 66.96 del mes de noviembre en los registros contable estando en el expediente del cliente Materias Primas.
8. Se contabilizaron tres facturas emitidas en octubre/2015 canceladas en enero/2016 por error de confección con un monto de \$209.80 registradas de más.
9. No están contabilizadas en Cuentas por Cobrar Diversas en CUC las cuatro facturas registradas en Cuentas por Cobrar Diversas en CUP que fueron ajustadas en el mes de enero con un importe de \$355.40. (Ver Tabla 3)

Tabla 3. Examen del análisis Materias Primas en Cuentas por Cobrar Diversas en CUC

Facturas según expediente			Facturas según edad de las cuentas			Pendiente	
Nº	Fecha	Importe	Nº	Fecha	Importe	al 31/12/2015	Según auditoría
996	5/11/2015	\$ 66,96	-	-	-	-	\$ 66,96
997	5/11/2015	112,52	-	-	-	-	112,52
1047	30/11/2015	7,81	-	-	-	-	7,81
1048	30/11/2015	9,54	-	-	-	-	9,54
1049	30/11/2015	225,53	-	-	-	-	225,53
			968	30/10/2015	27,00	27,00	-
			969	30/10/2015	59,00	59,00	-
			970	30/10/2015	123,80	123,80	-
						\$ 209,80	\$ 422,36
Diferencia							\$ 212,56

Fuente: Extraído del papel de trabajo C 16-23 correspondiente al tema verificado.

Aspectos que no presentaron deficiencias

- Existen los expedientes contentivos de las facturas, documento de cobro y conciliaciones periódicas.
- Las facturas presentan el cuño de cobrado firmadas correctamente.

- Existe separación de funciones.

Subsistema de pagos

En análisis realizado se pudo apreciar que la entidad incumple lo establecido en la Resolución No.60/2011 de la CGR en la norma Documentación, registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos de su componente Actividades de Control

Deficiencias detectadas

1. Existe una diferencia con el proveedor EPPA ascendente a \$0.74 en ambas monedas causada por una contabilización errónea en la cual se registró este importe en la Cuenta por Pagar a Corto Plazo en CUC de más, no siendo registrada en la Cuenta por Pagar a Corto Plazo en CUP, este error contable fue ajustado mediante el comprobante de operaciones CO-5/44 del 26/1/2016.
2. La factura 15-31-10003 cancelada por error de confección se encontraba en el listado de cuentas por edades con un importe de 0.74CUP y 4.04CUC, no existiendo la factura 15-31-9973 con iguales importes que reemplazaba dicha factura cancelada. (Ver Anexos 3 y 4)
3. No existe correspondencia entre las cuentas Ingresos de Períodos Futuros y Cuentas por Cobrar Diversas con subcuenta Responsabilidad Material por un importe de \$163.60 causada por dos errores en la contabilización no evidenciándose el ajuste correspondiente. (Ver Tabla 4)

Tabla 4. Relación de las cuentas Ingresos de Periodos Futuros y Cuentas por Cobrar Diversas

Nombre y Apellidos	341 Cuentas por Cobrar Diversas MN	571 Ing. Periodos Futuros CUP	Diferencia
Niomar Pérez Monteagudo	\$ 37,45	\$ 37,45	-
Armando Cuenco Martínez	32.682,60	32.682,60	-
Carlos Carabeo Cruz	23.141,00	23.141,00	-
Eusebio Amador Rodríguez	42,54	42,54	-
Ambrosio L. Medina Nodal	9.264,10	9.320,90	56,80
Yuniet Couret López	38,25	38,25	-
Eugenio Verdecia Gondres	12.557,13	12.557,13	-
José A. Espinosa González	11.399,48	11.399,48	-
Camilo Gallardo Ledon	11,18	11,18	-
Ines M. González Calaña	1.094,00	1.094,00	-
Rigoberto Arocha Sarduy	7.058,48	7.058,48	-
Héctor Mena Faife	3.323,70	3.430,50	106,80
Nelson Acosta Bonilla	41,97	41,97	-
Oslaniel Ramirez López	47,25	47,25	-
Total	\$ 100.739,13	\$ 100.902,73	\$ 163,60

Fuente: Extraído del papel de trabajo C 15-23 correspondiente al tema verificado.

Aspectos que no presentaron deficiencias

- Las facturas presentan el cuño de pagado, número de cheque y firmas correspondientes.
- Existe separación de funciones.

RECOMENDACIONES

Intensificar las acciones de control y supervisión en las áreas más vulnerables para de esta manera conseguir un sistema de control eficiente de acuerdo con las características propias de la entidad.

ANEXOS

1. Declaración de Responsabilidad Administrativa.
2. Cuantificación de Afectaciones Económicas. (Ver Anexo 5)

GENERALIDADES

De existir alguna discrepancia con el contenido del informe, la entidad debe interponer Recurso de Apelación ante el nivel superior al que ejecuta la auditoría, dentro de los 20 días hábiles siguientes a la notificación del informe final acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley No.107 “De la Contraloría General de la República de Cuba”, artículo 63.

De acuerdo con el artículo 57, inciso k) del Reglamento de la Ley No.107, la entidad deberá presentar en un término no mayor de 30 días el Plan de Medidas aprobado para dar solución a las deficiencias detectadas.

La entidad a tenor de lo dispuesto en el inciso j) del artículo antes mencionado, dispone de hasta diez días naturales a partir de la recepción de este informe para consultar, de manera obligatoria con quien ejecuto la auditoría, las medidas administrativas que se propone adoptar en los casos que proceda, con el interés de que reciba los criterios correspondientes. Y este a su vez dispone de diez días naturales, a partir de recibir la consulta para evaluar la misma y emitir los criterios al respecto.

De acuerdo con lo establecido en la Ley No.107 de la Contraloría General de la República de Cuba, capítulo III, artículos 15 al 17.1, el máximo dirigente de la entidad es el responsable sobre el sistema de control interno, por lo que debe discutir en su Consejo de Dirección los resultados de esta acción de control.

Deseamos patentizar nuestro agradecimiento a los dirigentes y trabajadores de la entidad por la atención y colaboración prestada durante la realización de la auditoría.

Una vez elaborado el informe de auditoría culmina la etapa de informe y se pasa a la última fase de seguimiento a las acciones de control verificando el plan de medidas para erradicar las deficiencias detectadas. De esta manera el autor ha expuesto el trabajo de auditoría realizado, los resultados del mismo, así como la metodología o programa seguido, con el fin de servir como herramienta para mejorar el control en la entidad.

Conclusiones

1. El análisis teórico sobre aspectos como el control interno y la auditoría, su importancia y relación, particularmente la auditoría especial y las operaciones de cobros y pagos conformó el marco teórico referencial determinando las fundamentaciones bases de esta investigación.
2. La entidad se distingue por la prestación de servicios de transportación de pasajeros, alquiler de vehículos y otros asociados, la misma posee las condiciones necesarias al comprobar que tiene instrumentado documentalmente los mecanismos para un buen control.
3. El programa propuesto constituye una herramienta de trabajo para realizar la auditoría especial y evaluar el sistema de control interno según los objetivos y características propias de la entidad.
4. Con la aplicación del programa elaborado se detectaron deficiencias enfocadas a incumplimiento de contratos, errores en los procedimientos contables, etc., que implican un daño económico y a su vez una calificación de **Deficiente**.

Recomendaciones

1. Valorar por la máxima dirección de la empresa los resultados obtenidos en esta investigación para erradicar las principales deficiencias detectadas en la auditoría.
2. Intensificar las acciones de control y supervisión en las áreas más vulnerables a un descontrol.
3. Perfeccionar las gestiones de cobros que facilitan la ocurrencia de daños económicos y responsabilidad administrativa.
4. Capacitar a los trabajadores del área contable-financiera en el uso de la legislación vigente, así como la utilización del manual de procedimientos y el consultor electrónico para el contador y auditor, como herramienta de trabajo.

Bibliografía

1. ALLBELO, V. F. (2009). *Economía política de la transición al Socialismo. Experiencia Cubana*, La Habana, Editorial Ciencias Sociales.
2. ASAMBLEA NACIONAL DEL PODER POPULAR (2009). Ley No.107 de la Contraloría General de la República de Cuba.
3. BANCO CENTRAL DE CUBA (2011). Resolución No.101/2011 "Normas bancarias para los cobros y pagos".
4. CALDERÓN, L. M. (2008). *La Auditoría como ciencia y su impacto en la sociedad* [Online]. Available: <http://www.ucf.edu.cu> [Accessed 5 de enero de 2016].
5. CONSEJO DE ESTADO DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2009). Reglamento de la Ley No.107/2009 de la Contraloría General de la República de Cuba.
6. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2011). Resolución No.60/2011 "Normas del Sistema de Control Interno"
7. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2012)-a. Resolución No.36/2012 "Metodología para la Evaluación y Calificación de las Auditorías"
8. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2012)-b. Resolución No.340/2012 de la Contraloría General de la República de Cuba. Anexo I: Normas Cubanas de Auditoría.
9. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2014). Resolución No.314/2014 " Modificar de la Resolución No.360, de fecha 5 de septiembre de 2013, de este Ministerio, el Anexo No.2 Uso y Contenido de las Cuentas para la Actividad Empresarial, Unidades Presupuestadas de Tratamiento Especial y el Sector Cooperativo Agropecuario y No Agropecuario, la cuenta 480 Gastos Acumulados por Pagar".

10. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA. (2016). *Contraloría General de la República de Cuba* [Online]. Available: <http://www.contraloria.cu/index.php/nuestra-historia> [Accessed 7 de enero de 2016].
11. CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO DE BOLIVIA. (2012). *Resolución CGE/094/2012 "Normas de Auditoría Especial"* [Online]. Available: www.contraloria.gob.bo [Accessed 7 de enero de 2016].
12. COOK & WINKLE (2009). *Auditoría Tomo II*, La Habana Editorial Felix Varela.
13. ECURED. (2015). *Control Interno en materia de Precios* [Online]. Available: <http://www.ecured.cu/index.php?title=Control Interno en materia de Precios &oldid=1994909> [Accessed 17 de diciembre de 2015].
14. GARCÍA, L. L. (2010). *Programa de auditoría de gestión de cuentas por cobrar y por pagar* [Online]. Available: <http://www.gestiopolis.com/programa-de-auditoria-de-gestion-de-cuentas-por-cobrar-y-por-pagar/> [Accessed 12 de enero de 2016].
15. LÓPEZ, R. G. (2008). *Generalidades en la Auditoría*. Universidad Nacional de Educación a Distancia.
16. LORENZO, M. D. C. G. (2012). *Evolución de los cobros y pagos en el país y en el SIME. Acciones encaminadas a la solución de la cadena de impagos y disminución de los saldos de las cuentas por cobrar y pagar* [Online]. Available: www.betsime.disaic.cu [Accessed 14 de enero de 2016].
17. MARTÍNEZ, E. L. F. (2009). *Guía para la Gestión del Sistema de Control Interno en COPEXTEL*. Maestría de Administración de Empresas, Universidad de Matanzas.
18. MARTINEZ, R., MORENO, D. & VEJARANO, A. (2007). *Origen de la Auditoría y La Ley de Delitos Informáticos en Panamá*. Universidad Tecnológica de Panamá.

19. MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS DE CUBA (2013). Resolución No.360/2013 "Nomenclador y Clasificadores del Manual de Normas Cubanas de Información Financiera".
20. MIRANDA, A. D., TORRAS, O. & GONZÁLEZ, J. C. (1983). *Auditoría de las Empresas Socialistas. Tomo I.*
21. RODRÍGUEZ, N. C., MARTÍNEZ, N. R. D. & CUDEIRO, Y. A. (2012). *La auditoría como una disciplina dentro de las ciencias contables. Enfoques teóricos y metodológicos de su praxis.* [Online]. Available: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/index.htm> [Accessed 12 de enero de 2016].
22. RODRÍGUEZ, V. T. (2016). *Gestión de cobros y pagos* [Online]. Available: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/empresa/organizacion-y-metodos-empresariales.html> [Accessed 12 de enero de 2016].
23. TOLEDO, M. R. L. (2008). *La Auditoría de Gestión en las entidades en Perfeccionamiento Empresarial.* [Online]. Available: <http://www.ucf.edu.cu>. [Accessed 14 de enero de 2016].
24. WORDPRESS. (2016). *Definición y características básicas de una auditoría* [Online]. Available: <http://audit2013.wordpress.com/1-definicion-y-caracteristicas-basicas-de-una-auditoria/> [Accessed 5 de enero de 2016].