

**No.02**

VOL 4 / 2020 / Abril - Junio  
ISSN 2523-2967 / RNPS 2449

REVISTA CUBANA  
DE FINANZAS Y PRECIOS

Publicación oficial del Ministerio de Finanzas y Precios, República de Cuba.

# PENSAR CON ESPERANZAS



ES  
PENSAR COMO PAÍS

 **AQUÍ  
NO SE RINDE  
NADIE**

pág. **09**  
Discursos e  
Intervenciones

pág. **11**  
Artículos  
arbitrados

pág. **61**  
Artículos  
arbitrados

*"(...) No es concebible el futuro del país sin la ciencia y la técnica, no es concebible el desarrollo del país sin la ciencia y sin la técnica"*

**Fidel Castro Ruz**  
La Habana, 13 de septiembre de 1974

# Presentación

---

Nota del Editor

Es un placer presentar la segunda edición de la *Revista Cubana de Finanzas y Precios* del Volumen No. 4 correspondiente al año 2020.

Este espacio está dedicado a la presentación de elementos financieros y contables con el propósito de contribuir a la difusión y estudio de los temas.

## SISTEMA PRESUPUESTARIO CUBANO

### Características

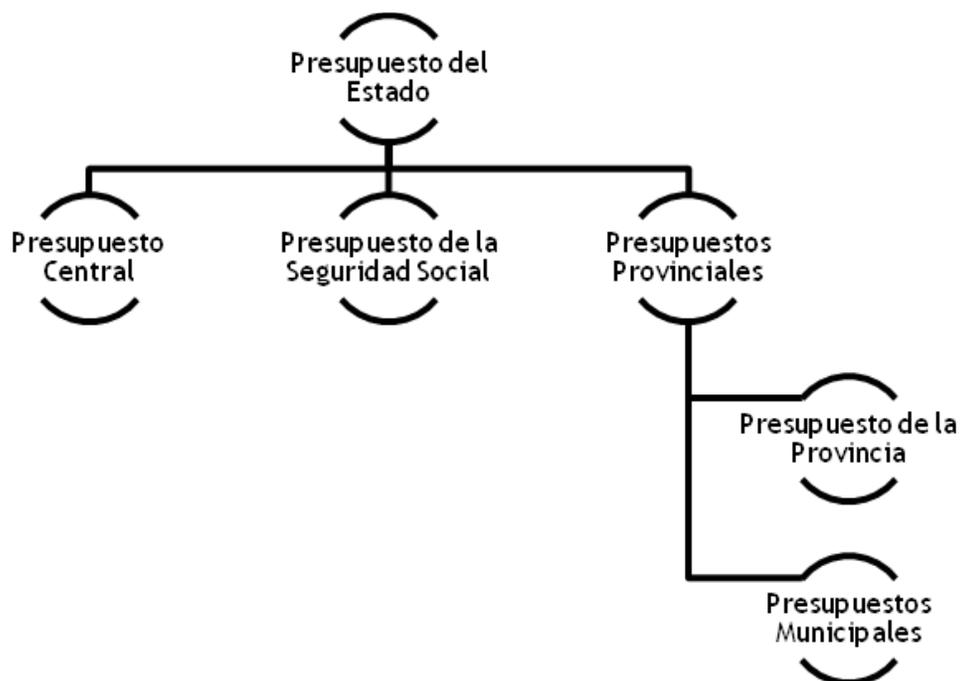
El Sistema Presupuestario Cubano, mantuvo la estructura contenida en la Ley No. 29 de 1980, bajo el principio de que el sistema debe responder a la organización político-administrativa del país. Lo anterior significa que, aun cuando por definición de la Constitución de la República, Cuba es un Estado unitario, el sistema de gobierno está conformado por un Gobierno Central, 15 gobiernos provinciales y 168 gobiernos municipales.

De lo anterior se deriva que las políticas (incluida la fiscal) tienen un carácter centralizado y su aplicación se realiza de manera descentralizada por los diferentes niveles de Gobierno, con facultades otorgadas para una administración y manejo más eficiente de los recursos públicos a ellos asignados.

El Presupuesto del Estado, como expresión consolidada del Sistema de Presupuesto, está integrado por 201 presupuestos que incluyen, el Presupuesto Central, los presupuestos locales y el de la Seguridad Social.

Aunque desde el punto de vista estructural, el Sistema Presupuestario sancionado en el Decreto-Ley No. 192 de 1999 es similar al que establecía la Ley No. 29 de 1980, se introducen un conjunto de principios y conceptos nuevos que tienen como propósito hacer más transparente las operaciones del sector público; ello significa que aun cuando no se provocan cambios de forma, se incorporan cambios de contenido. Estos elementos son:

- a) Los recursos financieros y los gastos figuran por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí.
- b) Se consideran gastos del ejercicio fiscal todos los que se devenguen en el periodo, se traduzcan o no en pago.
- c) Como regla no se puede destinar importe de tipo alguno de ingreso para atender determinado gasto. Se exceptúan los ingresos provenientes de donaciones, herencias o legados a favor del Estado con un destino específico, la Contribución a la Seguridad Social, empleada exclusivamente en los gastos de esta actividad y los que de manera excepcional se aprueben por el Ministerio de Finanzas y Precios.



**Ilustración Estructura del Sistema Presupuestario**

### **Sobre el Presupuesto Central**

El Presupuesto Central concentra una parte importante de los recursos financieros (principalmente los obtenidos a partir de la contribución indirecta) y puede contar, además, con recursos provenientes del crédito público, donaciones y dividendos.

Dentro del Sistema, es el único que posee capacidad legal para endeudarse, por lo que tiene como misión redistribuir, a través de transferencias, una parte de los recursos financieros a los diferentes presupuestos del sistema que no pueden cubrir con sus ingresos la totalidad de sus gastos, garantizando con ello, bajo el principio de solidaridad, el desarrollo económico, el incremento del bienestar material y el nivel cultural de la población de cada localidad.

Financia además los gastos de las actividades socioculturales y científicas de carácter nacional, los órganos de justicia, la defensa y el orden interior y los de financiamiento del gobierno central.

### **Sobre los Presupuestos Locales**

En los presupuestos locales se concentra una parte importante de las actividades socioculturales que brindan los servicios básicos a la población: educación preescolar, primaria y media, salud pública, asistencia social, servicios comunales, actividades culturales, deportivas y recreativas, y las de funcionamiento de los órganos locales de gobierno.

Para la realización y desarrollo de estas actividades, los presupuestos locales cuentan con las siguientes fuentes de ingresos:

- a) Ingresos cedidos: Los provenientes de ingresos tributarios, o sea, de impuestos, tasas y contribuciones, así como de ingresos no tributarios que, aunque son normados por el nivel central, el monto de su recaudación se les atribuye íntegramente a los presupuestos de las provincias y municipios. El ejemplo más claro es el Impuesto sobre la Fuerza de Trabajo, que se cede totalmente a los presupuestos locales, con independencia de la subordinación del contribuyente, ya que es en la localidad donde se formó y se atiende al trabajador y su familia.
- b) Ingresos participativos: Son ingresos que corresponden al Presupuesto Central y se otorga un tanto por ciento de participación de los recaudados en la localidad, de los cuales la participación se autoriza del Impuesto Sobre Utilidades de las empresas de subordinación nacional y de determinados productos del Impuesto sobre las Ventas y de Circulación.
- c) Transferencias generales: Son recursos financieros que se otorgan para cubrir autorizaciones de gastos que se suceden una vez aprobada la Ley anual del presupuesto y que no fueron contemplados en ella.
- d) Transferencias de destino específico, que como su nombre lo indica están dirigidas a emplearse en un propósito determinado, por lo que estos recursos no pueden usarse con fines diferentes al aprobado.

Los ingresos participativos cumplen 2 propósitos:

- a) Lograr una redistribución más equitativa de los recursos, en función del desarrollo alcanzado en cada territorio y en correspondencia con la infraestructura económica. Ello significa que las provincias y municipios de mayor desarrollo reciben un tanto por ciento de participación menor y viceversa.
- b) Interesar a las autoridades del territorio a ejercer una acción efectiva sobre entidades que, aunque no son administradas por ellos, mediante un funcionamiento más eficiente, podrán realizar contribuciones mayores al territorio donde están ubicadas geográficamente.

De no resultar suficiente estos ingresos para enfrentar los gastos del territorio reciben una subvención para nivelar el presupuesto local y equilibrar la capacidad fiscal.

En las interrelaciones entre los diferentes presupuestos del sistema, el de la Provincia realiza un proceso similar de redistribución de recursos con sus municipios, que el establecido entre el Presupuesto Central y los provinciales.

### **Sobre el Presupuesto de la Seguridad Social**

Como se explicó, el Presupuesto de la Seguridad Social constituye, dentro del sistema, un presupuesto independiente.

Los recursos financieros provienen de la Contribución a la Seguridad Social, cuyo tipo impositivo se fija en la Ley Anual del Presupuesto del Estado y que deben aportar todos los empleadores, así como las personas naturales que se establezcan legalmente por estar en la capacidad para hacerlo.

Los gastos de este presupuesto están dirigidos al pago de las pensiones, jubilaciones y otras prestaciones que forman parte del Sistema Cubano de Seguridad Social.

La brecha entre los gastos y la contribución se cubre con recursos financieros de la cuenta del Presupuesto Central.

Dr.Cs. José Carlos del Toro Ríos

*Las opiniones de los autores, expresadas en los artículos, reflejan sus puntos de vista, pero no necesariamente coinciden con los criterios del Consejo Editorial.*

## Consejo Editorial

### Editor Jefe

Dr.C. José Carlos del Toro Ríos  
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

### Coordinadora

Dra.C. Eva Angela Cruz Silbeto  
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

### Miembros

Dr.C. Alfredo Álvarez González  
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

Dra.C. Elvira Armada Trabas  
INTERAUDIT S.A. OSDE CAUDAL, Cuba

Dr.C. Alejandro Fuentes Hernández  
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

MSc. Noemí Benítez Rojas  
Superintendencia de Seguros, Cuba

MSc. Esperanza Recio Socarrás  
CECOFIS, Cuba

MSc. Martha Beatriz Fundora Jiménez  
ONAT, Cuba

Lic. Yenisley Ortiz Mantecón  
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

### Comité de gestión de contenidos

MSc. Neida La Rosa Arbelo

Lic. Randy Arteaga Rodríguez

MSc. Nora Regla Ballate Ibáñez

MSc. Beatriz Reyes Lamazares

## Editores asociados

Dr.C. Armando Lauchy Sañudo  
Ministerio de Educación Superior, Cuba,

Dr.C. Marcos Gustavo Morales Fonseca  
Dirección Provincial Finanzas y Precios Camagüey,  
Cuba,

Dra.C. Inés Josefina Torres Mora  
Asociación Nacional de Economistas y Contadores  
de Cuba, Camagüey, Cuba

Dr.C. Alcides Quintana Cabrales  
Universidad de Oriente, Cuba

Dra.C. María Saturnina Gil Basulto  
Universidad de Camagüey, "Ignacio Agramonte  
Loynaz", Cuba

Dra.C. Frida Ruso Armada  
Universidad de La Habana, Cuba

Dra.C. Julia Ileana Deas Albuerne  
Universidad de la Habana, Cuba,

Dr.C. Antonio Sánchez Batista  
Universidad de Camagüey, Cuba

## Correctoras de originales

MSc. Argelia Cristina Reyes Galiano

## Contáctenos

### Ministerio de Finanzas y Precios

Dirección: Empedrado No. 302 esq. Aguiar  
Habana Vieja. La Habana  
Cuba.

Código Postal: 10100

Teléfono: (53.7) 8671904

Correo electrónico: revista@mfp.gob.cu

Sitio web: [http://www.mfp.gob.cu/revista\\_mfp](http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp)

## Revisores

Integrantes del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad, de la Asociación de Presupuesto Público de la ANEC, de la Superintendencia de Seguros de Cuba, profesores del Centro de Estudios Contables, Financieros y de Seguros y miembros de tribunales de eventos científicos.

# CONTENIDOS

09

**Se establecen adecuaciones tributarias para el sector estatal y no estatal**

MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS

**Discursos e intervenciones**

**Artículos arbitrados**

11

**Necesidad de una Norma Contable para la Agricultura en Cuba. Una panorámica desde Problemas Sociales de la Ciencia y la Tecnología**

RAUDELIS PEÑA BREFFE

26

**Análisis y valoración de la calidad de los procesos sustantivo en la Universidad Técnica de Manabí**

SILVIA MARILÚ NAVARRETE NAVARRETE, CASILDA PAQUISHA INTRIAGO MORA

41

**La información para la gestión territorial como componente del gobierno electrónico**

REYNELBIS LARQUIN GUERRA, IRIS M. GONZÁLEZ TORRES

51

**Procedimientos de auditoría de gestión**

MARÍA INÉS ZAMBRANO ZAMBRANO, ELVIRA ARMADA TRABAS

61

**El control externo al presupuesto del Estado. Su evolución en Cuba**

MARISLEYBIS TORRES LÓPEZ, HÉCTOR RODRÍGUEZ PÉREZ, MARCOS G MORALES FONSECA, ORLANDO CARDOSO MORENO

72

**La Auditoría de Desempeño, una herramienta para la toma de decisiones empresariales**

ANGEL RAMÓN GONZÁLEZ ROJAS, ALBA SÁNCHEZ-ARENCIBIA, NORMA SÁNCHEZ PAZ

80

**Mapa de aseguramiento para las instituciones financieras no bancarias cubanas**

ANGEL JEAN HERNÁNDEZ NUÑEZ

**Artículos arbitrados**

Certificación  [Revista Científica Certificada](#). Código: **2125318** del CITMA

Donde puedes encontrarnos

### Perfiles en redes sociales

 <https://www.facebook.com/RCFP254/>

 <https://twitter.com/rcfp254>

 <https://scholar.google.com/citations?user=0CRqsdEAAAAJ&hl=es>

### Enciclopedia ECURED



[https://www.ecured.cu/Revista\\_Cubana\\_de\\_Finanzas\\_y\\_Precios](https://www.ecured.cu/Revista_Cubana_de_Finanzas_y_Precios)

### Indexados Grupo III MES



<https://doaj.org/toc/2523-2967>



<https://ideas.repec.org/s/ris/rcubfp.html> ,



<https://econpapers.repec.org/article/risrcubfp/>

### Otros



<https://www.base-search.net/Search/Results?q=dccoll:ftjrcfp>



[https://redib.org/recursos/Record/oai\\_revista4030?lng=es](https://redib.org/recursos/Record/oai_revista4030?lng=es)



<http://www.citefactor.org/journal/index/22506#.Wy2MgZrBDIU>



<http://olddrji.lbp.world/JournalProfile.aspx?jid=2523-2967>



<https://www.mendeley.com/profiles/revista-cubana-de-fina-issn-/>



<http://index.pkp.sfu.ca/index.php/browse/index/3221>

## Contribuciones

Según el tipo de contribución la estructura de los manuscritos será:

- Artículo original (de 10 a 15 cuartillas):
- Artículo de revisión (de 15 a 30 cuartillas)
- Artículos cortos (hasta 5 cuartillas)
- Reseñas (hasta 1 cuartilla)

## Resumen

Se enviarán resúmenes con 130 palabras como máximo. Debe ser escrito en tercera persona, en forma de bloque, con oraciones entre cortas y medianas.

No debe incluir citas y su estructura debe contener las siguientes partes: la idea central, introducción o caracterización del tema, objetivo del trabajo, materiales y métodos de investigación utilizados, posibles resultados y brevísimas conclusiones, éstas últimas se escriben en presente.

El resumen y las palabras claves deben de estar en idiomas inglés y español

- Palabras claves del texto (no menos de 3 y no más de 5)
- Numeración JEL para palabras clave, según el código empleado internacionalmente en publicaciones económicas. Si no lo señalan los autores la Dirección de la Revista definirá la numeración JEL

## Formato de la Bibliografía (Normas APA)

- Extensión entre 7 y 15 páginas, esta cantidad de páginas no incluye los anexos.
- Texto: Arial 12
- Títulos: Arial 14 negrita y centrados, no debe tener más de 15 palabras, pero ser concreto no general
- Formato de página: carta, 8 1/2 X 11
- Espaciado: 1.5
- Se pueden incluir gráficos, tablas e ilustraciones, todos en el mismo documento debidamente referenciadas.
- Las citas del texto deberán estar enumeradas en forma consecutiva y contendrán los datos que se establezcan, especificando las páginas en que están

localizadas.

- Las siglas, de utilizarse, deben tener la denominación completa.
- Referencias Bibliográficas. Se recomienda utilizar la función de Citas y bibliografía del procesador de textos Word.
- El equipo de redacción puede sugerir los cambios que considere necesarios, siempre que no modifique el contenido del trabajo.

## Proceso de arbitraje

Se utilizará el método de arbitraje por pares ciegos. Cada trabajo será evaluado por dos expertos, al menos uno de ellos será externo al Ministerio de Finanzas y Precios, los avales realizados por ambos expertos serán enviados a la dirección de la revista y analizados por el Comité de Gestión de Contenidos quien aprobará su publicación. Cuando los artículos provengan del Centro de Estudios Contable, Financieros y de Seguros, o de tribunales de eventos científicos, se acompañarán con el dictamen de arbitraje.

## Política antiplagio

Los autores de los textos son enteramente responsables del contenido de sus colaboraciones, así como de garantizar que éstas sean originales e inéditas. La revista incluye en el proceso editorial la revisión mediante un software que mide el grado de similitud comparando con documentos publicados e indexados en bases de datos electrónicas y otros recursos de Internet. En caso de detectar una práctica de plagio, el manuscrito será descartado del proceso de publicación.

## Datos obligatorios:

- Nombres y Apellidos de los autores,
- categoría científica,
- correo electrónico y
- afiliación laboral.
- una síntesis con los datos del autor en forma de párrafo.

# Se establecen adecuaciones tributarias para el sector estatal y no estatal

Discursos e  
Intervenciones

*Tax adjustments are established for the state and non-state sector*

MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS

## RESUMEN

Síntesis de la intervención de la Ministra de Finanzas y Precios, Meisi Bolaños Weiss en la Mesa Redonda el 23 de marzo de 2020.

**Palabras clave:** finanzas

**Código JEL:** H60 Presupuesto Nacional, Déficit, y Deuda: General

## ABSTRACT

*Synthesis of the intervention of the Minister of Finance and Prices, Meisi Bolaños Weiss at the Round Table on March 23, 2020.*

**Keywords:** finance

Citar como (APA):

Ministerio de Finanzas y Precios. (2020): Se establecen adecuaciones tributarias para el sector estatal y no estatal. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 9-10. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/02\\_V4N222020\\_MESA](http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/02_V4N222020_MESA)

Como parte de las medidas informadas por el Gobierno cubano para el enfrentamiento a la COVID-19 en el espacio televisivo Mesa Redonda, Meisi Bolaños Weiss, ministra de Finanzas y Precios, explicó sobre las adecuaciones tributarias en la actual circunstancia.

Durante su presentación, Bolaños Weiss, aseguró que el sistema financiero se ha preparado para aplicar medidas en el sistema impositivo y financiero y explicó que estas están asociadas a las actividades turísticas y de servicios que ejercen los trabajadores por cuenta propia (TCP) o cooperativas no agropecuarias.

Al referirse a las actividades del Trabajo por Cuenta Propia que se suspenden por decisión gubernamental o a solicitud de los propios TCP durante esta situación, quedan liberadas del pago de los impuestos debido a la imposibilidad de ejercer su actividad por la pandemia, aseveró la Titular del ramo.

En el caso del aporte a la Seguridad Social, se aprobaron los aplazamientos necesarios, pero no se suspende porque implica el derecho a pensiones a la jubilación.

También explicó que en las actividades gastronómicas habrá una reducción de 50% en el aporte de las cuotas tributarias mensuales, así como la consiguiente disminución en el pago de los restantes impuestos.

En el caso de los polos turísticos y los sitios de alta concentración turística, los Consejos Municipales podrán reducir esas cuotas mensuales del impuesto sobre los ingresos personales. Sí se ratifica el pago de otros impuestos, porque se basan en los ingresos generados, como es el caso de los que se originan sobre las ventas.

La Ministra de Finanzas y Precios expuso que, en el caso de los impuestos aplicados a los artistas, se aprueba también un aplazamiento por la disminución de las presentaciones.

Entretanto, en las cuentas bancarias fiscales se aprueba una disminución de la cuota mínima a un mes.

En el caso del sector estatal se aprobó reducir la carga impositiva a las empresas afectadas en sus niveles de actividad por la actual situación y los trabajadores que reciban garantías salariales, no estarán sujetos a los impuestos sobre ingresos personales ni al pago de la contribución especial a la Seguridad Social, detalló.

Reiteramos que estamos vigilando el impacto de esta enfermedad para seguir tomando nuevas decisiones y estamos abiertos a las opiniones de la población, concluyó expresando la Ministra.

Ministerio de Finanzas y Precios

# Necesidad de una Norma Contable para la Agricultura en Cuba. Una panorámica desde Problemas Sociales de la Ciencia y la Tecnología

Artículo  
arbitrado

*Need for an Accounting Standard for Agriculture in Cuba. An overview from Social Problems of Science and Technology.*

RAUDELIS PEÑA BREFFE

 [HTTP:// 0000-0001-9417-4826](http://0000-0001-9417-4826)

Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno, Cuba, raudelis@esceg.cu

## RESUMEN

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) responden a la globalización de la economía, en algunos países son de uso obligatorio y en otros se utilizan parte de ellas. Para las empresas del sector agrícola en el mundo, es de vital importancia poner en práctica la NIC 41 Agricultura, porque se mejora el tratamiento contable a los activos biológicos, así como la información a presentar y revelar en los estados financieros. Para la economía cubana, la actividad agrícola tiene un papel primordial en el desarrollo económico del país y un impacto sustancial en el Producto Interno Bruto (PIB). En Cuba, se carece de una norma contable que establezca el modo de actuación contable en dicho sector. El trabajo persigue como objetivo: Mostrar el impacto de una Norma Contable para la Agricultura en Cuba. La promulgación de una normativa contable para la actividad agrícola en Cuba, permite que las empresas del ramo, se armonicen teniendo presente los referentes internacionales, trayendo consigo que la información contable mostrada en los estados financieros contribuya a una mejor comparación con empresas de otros países, lo que propicia una mejor gestión contable y financiera en la Agricultura.

**Palabras clave:** Palabras clave: contabilidad, agricultura

**Código JEL :** M41 Contabilidad

Citar como (APA):

Peña Breffe, R. (2020): Necesidad de una Norma Contable para la Agricultura en Cuba. Una panorámica desde Problemas Sociales de la Ciencia y la Tecnología. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (1), 11-25. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/03\\_V4N22020\\_RPB](http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/03_V4N22020_RPB)

## ABSTRACT

The International Financial Reporting Standards (IFRS) and the International Accounting Standards (IAS) respond to the globalization of the economy, in some countries they are mandatory and in others part of them are used. For companies in the agricultural sector in the world, it is of vital importance to put IAS 41 Agriculture into practice, because it improves the accounting treatment of biological assets, as well as the information to be presented and disclosed in the financial statements. For the Cuban economy, agricultural activity plays a key role in the economic development of the country and has a substantial impact on the Gross Domestic Product (GDP). In Cuba, there is no accounting standard that establishes the mode of accounting action in this sector. The objective of the work is to: Show the impact of an Accounting Standard for Agriculture in Cuba. The enactment of an accounting standard for agricultural activity in Cuba, allows companies in the field to harmonize taking into account international references, bringing with it that the accounting information shown in the financial statements contributes to a better comparison with companies from other countries, what favors a better accounting and financial management in agriculture.

**Keywords:** accounting, agriculture

## INTRODUCCIÓN

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), son promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB), las que sirven como estándares internacionales de contabilidad, para establecer los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros.

Con la globalización de las relaciones económicas y de los mercados internacionales, así como el proceso de integración, se perciben problemas técnicos de diversos puntos de vista, a los que no escapa el tema de la armonización contable internacional.

Para facilitar la necesaria comparabilidad de los estados financieros que se emiten en diversos países con distintas normativas contables, está en un curso un proceso de armonización contable de carácter irreversible, ante la necesidad de mostrar información precisa y oportuna para la toma de decisiones.

Se ha originado la necesidad de tener normas y principios contables que sean de aceptación global. Las NIIF y las NIC responden ante la presente situación, donde se aprecia la necesidad de adaptar, adoptar o armonizar los referentes nacionales con los internacionales, y considera fundamental contar con el conocimiento y dominio sobre dichas normativas pues son un referente importante en esta área del conocimiento, pues facilita la comunicación e información contable-financiera de entidades localizadas en diferentes países.

Son muy amplios los temas tratados por las NIIF y las NIC, pero para las empresas dedicadas a las actividades agrícolas es imprescindible que conozcan sobre los activos biológicos que se indican en la NIC 41 Agricultura, ya que el tratamiento contable de estos activos tiene impactos en los estados financieros, así como en los resultados económicos-financieros de estas entidades.

Cada país cuenta con la decisión de utilizar o no las NIIF y las NIC, aunque numerosos organismos internacionales de diversa índole recomiendan su uso, como elemento primordial en la concreción de contratos multilaterales y otras relaciones comerciales entre empresas ubicadas en diferentes países y regiones.

En cada país se hace necesario conocer los elementos de la referida norma contable, porque se aplicará sólo en los casos que existan activos biológicos, productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección y subvenciones oficiales. Este tema es de importante para guiar las actividades económicas y financieras de dicho sector.

Dada la importancia que tiene para la economía de Cuba la actividad agrícola, se requiere tener una mayor definición en cuanto a la gestión contable-financiera, debido a la carencia de una norma que establezca el modo actuación contable en este sector. La investigación persigue como objetivo: Mostrar el impacto de la Norma Contable en la Agricultura en Cuba. Convirtiéndose esta carencia en un problema que debe ser resuelto por la ciencia.

Se propone en la realización de este trabajo el estudio de caso: Norma Contable para la Agricultura en Cuba, desde la perspectiva de los Problemas Sociales de la Ciencia y la Tecnología.

Por lo expresado en el párrafo anterior, la investigación forma parte del proyecto: La Contabilidad Empresarial en Cuba, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Pública, perteneciente a la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana, así como de la cartera de investigación del Ministerio de Finanzas y Precios en su programa de Armonización de las Normas Internacionales de Información Financiera, donde se realizan en estos momentos los estudios pertinentes para la solución.

De vital importancia es la colaboración multidisciplinar entre científicos y académicos de diferentes áreas del saber, incluidas las humanidades y sociales, en este caso muy particular, se establece una importante relación entre contabilidad y agricultura.

El vertiginoso avance de la ciencia y la complejidad de las tecnologías cada día más cambiantes, han provocado una acelerada especialización de diversas áreas del conocimiento. La ciencia y la tecnología en el siglo XXI se han convertido en elementos indispensables y transversales a diversas esferas de la sociedad, marcando pautas importantes en la historia y la vida cotidiana de nuestra sociedad.

## **DESARROLLO**

El mundo subdesarrollado afronta un gran desafío científico y tecnológico, en Cuba existe conciencia de tal situación y se promueven estrategias en diversos campos de la educación, la tecnología, la política científica y la economía que pretenden brindar respuestas prácticas a tal desafío. La Ciencia, la Tecnología y la Sociedad (CTS) en Cuba tienen como objetivo cultivar el sentido de responsabilidad social de los sectores relacionados con la innovación y el desarrollo de la ciencia y la tecnología.

### I. Debate teórico sobre ciencia y tecnología

Ciencia, Tecnología y Sociedad conforman una tríada compleja, su combinación exige analizarlo desde sus relaciones condicionantes, con sus fortalezas y debilidades, al respecto, Cutcliffe (1990), citado por Núñez (1999) expresó que:

“Si bien la ciencia y la tecnología nos proporcionan numerosos y positivos beneficios, también traen consigo impactos negativos, de los cuales algunos son imprevisibles, pero todos ellos reflejan los valores, perspectivas y visiones de quienes están en condiciones de tomar decisiones concernientes al conocimiento científico y tecnológico”. (p. 4)

Compartimos el criterio de ambos autores, considerándolo oportuno y en plena vigencia con la con la aprobación de los Lineamientos de la Política Económica y Social, en los marcos del VII Congreso del Partido Comunista en Cuba, donde los enfoques de (CTS) son imprescindibles, se abre una etapa nueva donde en la actualización del modelo económico cubano siempre prima la planificación y no el

mercado y seguirá defendiendo las conquistas del socialismo como único camino para afrontar las dificultades salvaguardar las conquistas de la Revolución.

Al mismo tiempo resulta oportuno señalar, como refiere Cutcliffe (1990), citado por Núñez (1999), la misión central de estos estudios CTS ha sido definida como:

Exponer una interpretación de la ciencia y la tecnología como procesos sociales, es decir, como complejas empresas en las que los valores culturales, políticos y económicos ayudan a configurar el proceso que, a su vez, incide sobre dichos valores y sobre la sociedad que los mantiene. (p. 5)

Muy relacionado con los estudios CTS está la cultura científica y tecnológica, al respecto Albornoz (1997) señala:

(...) se asienta sobre juicios de valor relativos a la utilidad de los conocimientos. La convicción predominante es que la ciencia ha demostrado que es útil y por eso debe ser atendida. Su potencia transformadora prevalece en la atención pública sobre otras dimensiones del saber, no sólo desde el punto de vista del proceso de toma de decisión acerca de las políticas correspondientes, sino también desde los criterios básicos de legitimación. (p. 101)

Varios son los investigadores que exponen sus criterios, concepciones y definiciones sobre que es la ciencia, se asume el aportado por Núñez(1999) cuando expone:

Se le puede analizar como sistema de conocimientos que modifica nuestra visión del mundo real y enriquece nuestro imaginario y nuestra cultura; se le puede comprender como proceso de investigación que permite obtener nuevos conocimientos, los que a su vez ofrecen posibilidades nuevas de manipulación de los fenómenos; es posible atender a sus impactos prácticos y productivos, caracterizándola como fuerza productiva que propicia la transformación del mundo y es fuente de riqueza; la ciencia también se nos presenta como una profesión debidamente institucionalizada portadora de su propia cultura y con funciones sociales bien identificadas.(p. 16)

La ciencia y la tecnología aportan indudables y cuantiosos resultados positivos, pero al mismo tiempo ocurren impactos adversos, pero siempre se muestran los enfoques, perspectivas y valores para quienes tienen la obligación de tomar decisiones respecto al conocimiento de la ciencia y la tecnología.

En los últimos años se percibe como se marcan pautas en la política científica, al respecto coincidimos con el criterio de Albornoz (2007) en que "la mayor parte de los países tiende a adoptar criterios similares sobre política científica, debido a que existen procesos subyacentes que llevan a coincidencias en el diagnóstico de problemas y enfoques" (p. 58):

- a) el dominio, desde lo económico, de las tecnologías científicas;
- b) el acuerdo sobre las prioridades futuras;
- c) la globalización de la creación y difusión de conocimientos;
- d) el incremento de los costos de tecnologías de investigación;
- e) la elaboración e implementación de la agenda de la política científica, desde organismos nacionales e intergubernamentales.

Después de lo anteriormente expuesto, se concuerda con las posiciones descritas por Albornoz (2007), al mismo tiempo se considera que en las sociedades actuales tienen un carácter político de primer orden, el conocimiento científico y la ciencia, porque se convierten en una fuerza productiva vital, donde el saber es un instrumento que posibilita y facilita la acción. Las capacidades de innovación de la sociedad pueden expandirse con el vínculo entre disímiles actores (individuos, instituciones científicas y académicas, las empresas y por supuesto el gobierno).

Después de lo anterior expuesto, se considera importante lo que señalan Núñez, Figaredo y Blanco (2013) al respecto "(...) la producción, distribución y uso del conocimiento no dependen solo de científicos, maestros y profesores, ni de las instituciones donde ellos laboran... La ciencia es una construcción social que

involucra a los actores más diversos" (p. 9). Quienes crean las verdaderas capacidades de conocimiento son las empresas, ministerios, universidades y otros actores, y son ellos los responsables de la forma en que distribuye dicho conocimiento en la sociedad y como esta lo utiliza.

Varios son las problemáticas que afronta Cuba en el sistema de ciencia e innovación tecnológica (SCIT), Núñez y Montalvo, (2013) señalan las principales a continuación:

- ✓ Débil interacción entre la I+D y la producción e insuficiente demanda del sector empresarial al sector de investigaciones.
- ✓ Dificultades organizativas vinculadas a la transferencia de tecnologías y ausencia de criterios y procedimientos de evaluación y aprobación de las diferentes formas de esta transferencia.
- ✓ Insuficiente base jurídico-metodológica del SCIT.
- ✓ Limitados recursos financieros en divisas.
- ✓ Insuficiencias en la información científico-técnica.
- ✓ Limitaciones con el acceso a redes nacionales de información y a Internet (p. 26).

Se observa al Estado como promotor de las ciencias, de la política científica, de la necesidad de darle seguimiento a los avances de la ciencia y la propia formación de los individuos al servicio de la ciencia, aunque aún se requiere de más resultados en la ciencia que permitan elevar el desarrollo de nuestra sociedad.

En ese mismo orden y dirección, para Herrera (2015), como se citó en Toscanini, Aguilar y García (2016) "la política científica debe estar estrechamente ligada con la planificación económica y social. Para ello, los planes de desarrollo deben incluir, en una primera fase, una política de orientación a la investigación científica que puede resumirse en tres etapas" (p. 164):

1. Determinación, en orden de prioridad, de los problemas y las necesidades del país de acuerdo con la estrategia de desarrollo nacional.
2. Formulación de esas necesidades de orden económico y social en términos técnicos, transformando los problemas en objetivos concretos de investigación.
3. Implementación de los resultados de esa investigación, incorporándolos al sistema económico activo.

## **II. La contabilidad como ciencia**

La globalización está jugando un papel importante y determinante en la actualidad como proceso homogeneizador, donde se percibe una alta competitividad entre los diferentes bloques económicos y donde cada país debe tratar de rescatar sus propias características.

Las ciencias contables y financieras no quedan exentas a dichas tendencias, en ese sentido, Cañibano & Mora (2000), "señalan que los mercados globalizados han impulsado la armonización contable, y a tal efecto la Unión Europea y muchos otros países, han incorporado las (NIC) y las (NIIF) en su normativa contable para establecer una referencia común en contabilidad".

Al mismo tiempo se considera que es muy ventajosa y necesaria la normalización contable para homogenizar la actividad, se comparte el criterio de Polo & Sánchez (2000), los que exponen que dicha normalización "permite generar unos estados financieros uniformes en cuanto a estructura, terminología y criterios de elaboración, consiguiendo una información contable homogénea, que permite que sea comparable y agregable".

En ese orden, Graccia (2017) señala, "que la internacionalización de las actividades empresariales y la globalización de los mercados financieros han convertido en necesarias unas reformas legislativas que pudiesen conducir las normativas contables locales hacia la armonización" (p. 31). Por la influencia que ejerce el entorno globalizado en los procesos que desarrollan las entidades, la contabilidad, no está exenta del comportamiento que generan los fenómenos internos y externos que interactúan con ella en su quehacer diario y a los cuales debe responder objetivamente a través del procedimiento contable.

En este contexto, la contabilidad como una rama del conocimiento científico tiene como objeto los hechos económicos ocurridos en empresas, organizaciones y por lo tanto una explicación monetaria que constituye una realidad financiera. La contabilidad como ciencia tiene como objetivo constituir un sistema informativo que emita datos estructurados y relevantes de los distintos entes que componen la realidad económica, como son las familias, las empresas, el sector público y la nación al ser analizados estos datos e interpretados, son las medidas oportunas para llegar a las decisiones financieras.

Al mismo tiempo, la contabilidad se encarga del estudio de varias disciplinas que influyen de manera directa y decisiva en el destino económico de un país, provincia, región, u entidad. Rige la vida y subsistencia de las entidades para que exista una relación social entre países y dentro de un mismo país, además genera tecnologías que se relacionan con diversas estructuras económicas de toda la sociedad.

En el proceso de toma de decisiones empresariales, la contabilidad suministra informaciones vitales para estudiar y comprender los factores del macro y micro entorno, desde el punto de vista de la eficacia, la eficiencia y la efectividad, al mismo tiempo propicia la disciplina y cultura económica como buenas prácticas en este campo del conocimiento, lo que permite minimizar los riesgos empresariales.

Se asume el criterio aportado por Álvarez, Goyes, Pérez, & Ripoll (2012), cuando expresan que "la contabilidad está considerada una ciencia social, lo cual no está exenta de todo el comportamiento que se genera en los fenómenos que aparecen en su quehacer diario en cada organización, dado la influencia que ejerce el entorno globalizado" (p. 32).

La contabilidad no siempre ha tenido presente en su espacio de estudio la agricultura, por una parte, la actividad agrícola ha estado excluida de diversos ámbitos de la normativa contable y al mismo tiempo la propia naturaleza de las actividades agrarias crea diversas contradicciones cuando se aplican los métodos contables tradicionales, la contabilidad no ha proporcionado las herramientas más adecuadas para que las empresas del sector agrario presenten sus cuentas.

La especialización de la producción, la proliferación de la propiedad privada y el intercambio, como condición de la existencia de la sociedad, desarrollaron la contabilidad, convirtiéndola en una ciencia capaz de registrar las operaciones con exactitud, clasificarlas por su naturaleza y servir al arte de la administración.

Siguiendo las ideas anteriores, resulta importante para el trabajo que se desarrolla acotar criterios de la obra cumbre de Carlos Marx, el Capital, donde en varios momentos de la misma, se aborda el tema de la contabilidad, al respecto Marx(1973) señala:

La contabilidad en cambio, como control y compendio ideal del proceso, es más necesaria cuanto más carácter social adquiere este proceso y más pierde su carácter puramente individual; es más necesaria, por tanto, en la producción capitalista que en la producción desperdigada de las empresas artesanales y campesinas y más necesaria todavía en una producción de tipo colectivo que en la producción capitalista. Sin embargo, los gastos de la contabilidad se reducen a medida que se concentra la producción y aquélla se va convirtiendo en una contabilidad social."(p. 127)

La necesidad del estudio de la Contabilidad y su vinculación con el carácter social del proceso de producción es de vital importancia, en tal sentido Marx (1965), expresó:

Aun cuando desaparezca el régimen de producción capitalista, siempre que quede en pie la producción social, seguirá predominando la determinación del valor, en el sentido de que la regulación del tiempo de trabajo y la distribución del trabajo social entre los diferentes grupos de producción y, finalmente, la Contabilidad acerca de todo esto, serán más esenciales que nunca.(p. 356)

En ese mismo sentido, se pone de manifiesto, la máxima de Lenin (1959) cuando planteó: "Registro y control, he ahí lo principal, lo que hace falta para poner en marcha y para que funcione bien la primera fase de la sociedad comunista".

Importante para nuestra sociedad lo que señala Cruz (2016), “a diferencia del capitalismo, donde la administración de los negocios se utiliza para obtener cada vez más beneficios, en la construcción del socialismo la contabilidad es necesaria a la administración como herramienta para la toma de decisiones” (p. 12). En la construcción del socialismo la contabilidad tiene dos importantes tareas, la primera servir a los intereses de las empresas, así como la sociedad en su conjunto y la segunda brindar los elementos necesarios para la planificación centralizada de la economía y junto al ello el desarrollo social.

### **III. La expresión de la ciencia y la tecnología en la contabilidad de la agricultura, a través del Triángulo de Sábato**

El triángulo de Sábato es un modelo de política científico-tecnológica el cual postula que para que realmente exista una estructura científico-tecnológica productiva, en primer lugar es necesaria la presencia de tres agentes.

El primero de ellos es el Estado, el cual participa en el sistema como (diseñador y ejecutor de la política). El segundo es la infraestructura científico-tecnológica, (como sector productor y oferente de la tecnología). Y por último el sector productivo, el cual es (demandante de tecnología). No obstante, la mera existencia de estos actores no es suficiente para el éxito de esta estructura. A su vez se requiere que estos actores estén relacionados fuertemente y de manera permanente.

No obstante, la mera existencia de estos actores no es suficiente para el éxito de esta estructura. A su vez se requiere que estos actores estén relacionados fuertemente y de manera permanente, (Sábato; Botana, 1968)(Sábato, 1975).



Es importante que exista una comunicación abierta entre empresarios y académicos, donde prevalezca la capacidad creadora, sino se cumple esta condición se estaría en presencia de una barrera difícil de superar, donde el estado jugaría un papel decisivo para que los tres vértices se complementen y actúen de forma dinámica para que se cumpla con la política científica y tecnológica.

Mientras más fuerte se muestran las extrarrelaciones, más débiles o inexistentes serán las inter e intrarrelaciones y más demorará el país para disminuir su dependencia, entonces el triángulo se mostrará como el modelo más simple de dependencia tecnológica. El principal resultado de dicho triángulo sería la creación de un sistema científico-tecnológico, capaz de transferir y divulgar los resultados científicos, donde los demandantes de la innovación puedan concretar los conocimientos.

En la actualidad como parte del proceso de globalización y la interconexión entre empresas y mercados en distintos y diversos lugares del mundo, es importante estudiar constantemente los fenómenos que ocurren en la economía internacional, en este particular el sector científico-académico es el responsable

de realizar los estudios pertinentes y descubrir las formas más efectivas y prácticas para que los actores puedan proyectarse exitosamente.

Como bien señala Núñez(2010), "(...) infructuoso cualquier esfuerzo nacional en ciencia y tecnología que no estuviera basado en sólidos vínculos de los tres vértices del triángulo, ocupados por el estado, las empresas y las instituciones de investigación del tipo de la universidad"(p. 153). En ese mismo orden para Lucca (2010), "un triángulo de estas características tiene como virtud la conformación de un sistema científico-tecnológico con capacidad de transferencia y divulgación de los desarrollos científicos hacia los actores demandantes de innovación, los cuales podrían materializar dichos conocimientos".

Se comparten los criterios expuestos por Núñez(2010) y Lucca (2010) anteriormente, al mismo tiempo se considera oportuno señalar que la red de actores representada por el Triángulo de Sábato permite mostrar de forma fehaciente las relaciones entre cada uno de ellos como mecanismo elemental en el desarrollo de la actividad científica y un componente vital en la economía y la producción de bienes y servicios.

A continuación, se describe la interrelación entre los actores (Estado-Universidad-Empresa) en el caso propuesto:

1. Estado: representado por el Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), cómo ente rector de la actividad contable-financiera del país, a través de su Comité de Normas Cubanas de Contabilidad (CNCC), adscrito al MFP, así como el Ministerio de la Agricultura (MINAG) que atiende a los Órganos Superiores de Dirección Empresarial (OSDE) del sector agropecuario del país.

En tal sentido el primer actor continúa siendo el estado el cual sería el encargado de diseñar y promover un marco institucional que fomente la inserción internacional de los sectores productivos, por ejemplo, la agricultura. El conocimiento es un factor determinante en la competitividad y un recurso necesario para que los agentes económicos logren su internacionalización de exitosamente.

2. Universidad: El segundo actor sería el sector científico - académico el cual posee el conocimiento teórico-práctico respecto a las formas exitosas de inserción internacional que deben ser ensayadas. En prácticas triunfantes, es importante tener presente un enfoque interdisciplinario y sistémico que sea idóneo para enfrentar la problemática del desarrollo y la inserción internacional. A la universidad no solo le corresponde promover la ciencia desde el punto de vista teórico, sino que al mismo tiempo llevarla a la práctica junto a su aplicación, corroborando las teorías y el conocimiento, con el objetivo de validar los resultados que se esperan en cada investigación planteada por la sociedad.

3. Empresas del sector agropecuario para contextualizar el trabajo (señalar que no solo son las empresas pertenecientes a las 10 OSDE atendidas por el MINAG, además de otros sectores que se desarrolla este tipo de actividad), porque la actividad agraria la realizan otros tipos de organizaciones que aunque no es su actividad fundamental también realizan actividades de dicho sector.

La ausencia de alguno de estos actores significaría una dificultad en el proceso de armonización contable internacional, sobre el modelo planteado por Sábato, puede destacarse la necesidad de interacción entre estado, empresa y universidad, pero tal como Sábato postula, es insuficiente la sola presencia de estos tres factores y se requiere interrelación constante para el éxito.

En la actualidad, sigue siendo el estado el responsable de delinear y promover que se fomente a través de un marco institucional la necesaria inserción internacional de diversos sectores productivos y de la sociedad en general. Lo que se requiere entonces es, la comprensión del problema y la decisión política y de Estado de impulsar el desarrollo articulado de la ciencia y el sector agrario como un factor inevitable de una estrategia normalización y armonización contable.

En reiteradas ocasiones se observan fallas de coordinación y comunicación por los problemas de asimetrías en la información o la ausencia de canales de comunicación efectivos entre los actores. Existe actualmente en Cuba coincidencia entre las políticas propuestas por el actual gobierno y los elementos teóricos expuestos del triángulo de Sábato, aunque los resultados pudieran aportar más al desarrollo económico y social del país, es loable el trabajo desarrollado desde el triunfo de la Revolución Cubana en el año 1959 hasta nuestros días.

Importante destacar el papel del Estado Cubano, como ente/actor generador y soñador de políticas que promueven y estimulan la generación e innovación del conocimiento, así como la transformación de la tecnología como fundamento de la ciencia. Al mismo tiempo, ver como las universidades son las forjadoras de la academia, la investigación, que responde a las necesidades empresariales, aunque se puede avanzar mucho más en la relación universidad-empresa, empresa-universidad.

Se requiere de una solidez de las instituciones cubanas, donde juega un papel preponderante los marcos regulatorios, los que se verán contextualizados con la promulgación de la normativa contable para las condiciones de la agricultura cubana, y cada uno de los tres actores involucrados cuenten con la sinergia necesaria para disponer de capacidades cognitivas que requieren de conocimientos en este sector de la ciencia.

#### **IV. Los documentos programáticos del Partido Comunista de Cuba y su relación con contabilidad, la agricultura y la ciencia.**

En la concepción del modelo económico y social en la transición al socialismo, es importante acudir, tener presente, de obligatorio estudio y seguimiento constante los documentos programáticos del Partido Comunista de Cuba como se muestran a continuación:

- ✓ Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista.
- ✓ Actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021 aprobados en el 7<sup>mo</sup> Congreso del Partido y la Asamblea Nacional.
- ✓ Bases del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta el 2030: Visión de la Nación, Ejes y Sectores Estratégicos.
- ✓ Constitución de la República de Cuba.

La contabilidad, la agricultura y el desarrollo científico-tecnológico son temas tratados y abordados en cada uno de dichos documentos. Particularmente en la Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista, en su Capítulo 3 se expresa: "La dirección planificada del desarrollo económico y social, tienen un papel decisivo el autocontrol, el control a lo interno"... "Para ello, la contabilidad constituye un instrumento imprescindible". (Partido Comunista de Cuba, 2017, p. 8).

Siguiendo la idea anterior, con la Actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021 aprobados en el 7<sup>mo</sup> Congreso del Partido y la Asamblea Nacional, es importante señalar que dentro de los 274 lineamientos, el número 7, dentro del Capítulo I, lineamientos generales, el mismo se refiere a , "Continuar fortaleciendo la contabilidad para que constituya una herramienta en la toma de decisiones y garantice la fiabilidad de la información financiera y estadística, oportuna y razonablemente" (Partido Comunista de Cuba, 2017, p. 23).

Se ratifica en ambos documentos el papel decisivo y preponderante de la contabilidad en nuestro país, donde a diferencia del sistema capitalista de producción, donde las administraciones de los negocios persiguen como objetivo tener cada vez utilidades más crecientes, en nuestro caso, una sociedad en plena

construcción del sistema socialista, la contabilidad es necesaria para que los directivos la utilicen como herramienta eficaz y pertinente en el proceso de toma de decisiones.

En ese mismo orden de ideas y relacionado con el tema de investigación que se desarrolla, en el Capítulo V: Política de ciencia, tecnología, innovación y medio ambiente, en su lineamiento 115, se expone, "promover y propiciar la interacción entre los sectores empresarial, presupuestado, académico, el sistema educativo y formativo, y las entidades de ciencia, tecnología e innovación, incentivando que los resultados científicos y tecnológicos se apliquen y generalicen en la producción y los servicios". En este capítulo es donde se formulan las ideas esenciales para lograr el aprovechamiento del potencial humano y las capacidades de conocimientos e innovación.

Por otra parte, en el Capítulo VII, en su Política Agroindustrial, en el Lineamiento 150, se expone: "Lograr que la producción agroindustrial contribuya al desarrollo de la economía del país y se exprese en un aumento de su participación en el Producto Interno Bruto...", la promulgación de la norma contable para la agricultura, trae consigo un impacto en el desarrollo agroindustrial, porque los estados financieros de las empresas de la actividad agraria reflejarán una información más fiel y fidedigna de la transformación de sus activos biológicos.

Al mismo tiempo la presente investigación se contextualiza con las Bases del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social ( BPNDES ) hasta el 2030: Visión de la Nación, Ejes y Sectores Estratégicos, particularmente con el Eje Estratégico: gobierno socialista, eficaz, eficiente y de integración social, en su objetivos específico No. 9 " Consolidar un sistema financiero confiable, eficiente y eficaz, que estimule la generación de ahorro y su canalización oportuna al desarrollo productivo y que asegure la sostenibilidad financiera del proceso de transformación estructural". (Partido Comunista de Cuba, 2017, pág. 17).

Particularmente el Eje Estratégico: Potencial humano, ciencia, tecnología e innovación, se expone "una de las principales fuentes del crecimiento y del desarrollo a nivel internacional es la formación y movilización del potencial humano, en especial de los jóvenes. Existe una reconocida relación entre la capacidad de generación de conocimientos y de innovación de un país, y su crecimiento y desarrollo económico y social", es de vital importancia para el desarrollo de las investigaciones.

Para lograr lo anterior se requiere perfeccionar y potenciar el marco institucional en el que se desarrolla la ciencia, la tecnología, la innovación y la racionalización, así como generar un ambiente donde los sistemas de innovación desempeñen un papel clave para elevar el impacto del conocimiento y la calificación en el desarrollo económico y social del país con un mejor reconocimiento moral, social, material y científico del potencial humano.

Muy alineada y dándole continuidad a los documentos programáticos del Partido Comunista de Cuba, ampliamente debatidos y estudiados a lo largo y ancho de todo el país, ahora con la nueva Constitución de la República de Cuba que sostiene la importancia que la máxima dirección del Estado y del Gobierno le confiere a la política científica del país como se muestra a continuación:

En el Título I Fundamentos Políticos, en su Capítulo I Principios Fundamentales, Artículo 13, inciso i se expone: "asegurar el desarrollo educacional, científico, técnico y cultural del país". Se observa como desde la misma concepción de la Carta Magna, en su primer capítulo, se presenta la importancia que le concede el Estado y el Gobierno al desarrollo científico.

Por otra parte, en el Título II Fundamentos Económicos, Artículo 21 se muestra: "El estado promueve el avance de la ciencia, la tecnología y la innovación como elementos imprescindibles para el desarrollo económico y social. Igualmente implementa formas de organización, financiamiento y gestión de la actividad científica; propicia la introducción sistemática y acelerada de sus resultados en los procesos productivos y de servicios, mediante el marco institucional y regulatorio correspondiente".

En este otro apartado, importante la concepción de la jerarquía que se le concede a la ciencia para que aporte y dinamice el tan necesario desarrollo económico y social que se demanda. Importante destacar lo que se expone en el Título III Fundamentos de la Política Educacional, Científica y Cultural, en su Artículo

32:"El estado orienta, fomenta y promueve la educación, las ciencias y la cultura en todas sus manifestaciones".

Los cuatro documentos programáticos contribuyen con el análisis y soluciones de los problemas desde la perspectiva de ciencia, tecnología y sociedad. Incentivan el crecimiento de la producción y la economía donde se enfatiza en la necesidad creciente del sustento en el conocimiento y la innovación, la equidad y la justicia social.

## **V. Bases para la armonización de una Norma Contable para la Agricultura en Cuba**

La contabilidad financiera juega un papel primordial en la dirección de empresas, más allá por el aporte de las normativas, sino que genera muchas informaciones que se utilizan en la toma de decisiones. Tanto en la esfera productiva como la de los servicios, el desarrollo de la ciencia y la tecnología, impone que las innovaciones teóricas y prácticas, se ajusten al contexto de la economía mundial.

Diversos son los criterios sobre la necesidad de la armonización contable a continuación se muestran algunos de ellos: globalización de los negocios y de los mercados de capitales, creciente necesidad de financiación internacional de las empresas, diferencias de los criterios y prácticas contables en los países (factores económicos, políticos, legales y sociales), sistema contable uniforme y evaluación sobre bases comunes a empresas de distintos países.

Existen diversos tipos de tecnologías, pero para Álvarez, Goyes, Pérez, & Ripoll (2012), "en las ciencias contables la tecnología no se basa solamente en un modelo que mejore un sistema, más bien se manifiesta en las mejoras que se realizan para potenciar los procesos contables " (p. 36).

Concibiendo por armonización el proceso de adaptación de las normas nacionales a las internacionales, manteniendo ciertos contenidos, con lo que se preserva un alto grado de independencia y discrecionalidad en los procesos informativos contables. Para del Toro (2018)"(...) el proceso de innovación contable en Cuba alcanza un grado elevado a partir de mayo del 2002, con la creación del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad, el que inició un proceso de perfeccionamiento normativo"(p. 52).

La creciente necesidad de contar con información contable - financiera comparable a nivel mundial y de establecer criterios comunes, hicieron que Cuba iniciara un proceso de armonización desde 2005, cuyo primer resultado se conoce con la entrada en vigor de la Resolución 235 del Ministerio de Finanzas y Precios, publicada en la Gaceta Oficial ordinaria No.67 de 21 de diciembre de 2005.

Al mismo tiempo del Toro (2018), distingue entre los elementos que fundamentan el proceso de armonización en Cuba se destacan:

a) Las particularidades de la economía cubana, donde las relaciones monetario mercantiles están influenciadas por las decisiones de la política monetaria, entre ellas, la dualidad monetaria.

b) La existencia de un marco conceptual con un alto grado de armonización con los principales métodos de valoración y exposición.

c) La presencia de tratamientos preferentes en la normativa contable vigente(p. 52).

Para lograr el necesario desarrollo que nuestra sociedad demanda, es imprescindible que las entidades demandantes posibiliten la transferencia del conocimiento, donde es vital el aporte de las universidades, pero sería imposible si el gobierno no es capaz de concebir leyes, políticas y regulaciones que permitan la aplicación práctica de los resultados de la ciencia obteniendo productos y servicios con alto valor agregado.

La actividad agraria, como parte integrante de la actividad económica cubana, reviste una especial relevancia en nuestro país, según se desprende de su participación en la formación del producto interno bruto. Para Nova (2008) "(...) el Sector Agropecuario desempeña un importante papel en Cuba por su participación directa e indirecta en la conformación del Producto Interno Bruto (PIB) y en sentido general por el efecto multiplicador que encierra" (p. 77).

La actividad agrícola en Cuba al igual que cualquier otra actividad económica, necesita tener una mayor definición en cuanto a la gestión contable es por eso que la Contabilidad Agrícola se ve afectada por la NIC 41 Agricultura, principalmente, eso involucra ciertos cambios, en particular con la forma de tratar los activos biológicos y los productos agrícolas, en tal sentido se hace necesario el estudio de este tema que es de discusión mundial.

Para las empresas agrícolas del país, se hace necesario armonizar la Norma Internacional de Contabilidad la NIC 41 Agricultura, la que tiene como objetivo "(...) prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información revelar en relación a la actividad agrícola", (IFRS Foundation, 2015).

Diversas situaciones provocan interpretaciones diferentes ante un mismo proceso contable: las condiciones de la economía no son las mismas en todo el mundo, los diferentes usuarios de información contable no persiguen los mismos objetivos, en ocasiones hasta dentro de un mismo país, algunas situaciones económicas pueden ser interpretadas de diferentes formas.

Por lo expresado anteriormente, se considera oportuno la armonización contable en general, y particularmente de la NIC 41 en Cuba, en el marco de la globalización, porque traería impactos positivos para nuestra economía: acceso a información internacional, acceso a otros mercados, desarrollo industrial, información uniforme, comparativa y entendida en diferentes países y organismos, entre otros. A continuación, se exponen algunas ventajas y riesgos asociados con la armonización de las NIIF y las NIC:

| Ventajas   | Riesgos  |
|--|--|
| Lenguaje contable-financiero, común y uniforme a nivel global                                | Normas que son complejas y, en algunos casos difíciles de entender y explicar  |
| Estados financieros que permiten el acceso a mercados globales y fuentes de financiamiento   | Impactos tributarios   |
| Disminución de la percepción del riesgo por parte de los usuarios de los estados financieros | Cambios que requieren de actualización constante, personal técnicamente capacitado y sistemas de información flexibles |
| Políticas contables más alineadas con la gestión de las empresas                             | Incremento en los costos administrativos por la necesidad de capacitación e inversión en el proceso.                   |
| Competitividad mundial   | Incremento en la carga operativa por la realización de un mayor número de procedimientos.                              |
| Mejora en la calidad de la información contable-financiera                                   | Riesgos de una mala implementación, debido a errores de interpretación o vacíos en la norma                            |
| Mayor transparencia, comprensibilidad y comparabilidad de la información financiera          | Armonización de la información contable vs la gerencial  |
| Facilitación en el acceso a los mercados de capitales  | Cambio en ratios financieros y de operación  |

## CONCLUSIONES

Sería beneficioso que se emitiera una norma contable para la actividad de la Agricultura en Cuba, armonizada con el referente internacional la que impactaría favorablemente en la actividad contable financiera de las empresas de dicho sector.

El desarrollo de la ciencia y la tecnología en la Contabilidad, exige que los resultados prácticos estén acordes con las necesidades demandadas por la sociedad.

Una armonización de la NIC 41 incentivaría estudios empíricos a nivel profesional y académico, propiciando un mayor detalle de la gestión de la Agricultura en Cuba.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albornoz, M. (1997). La política científica y tecnológica en América Latina frente al desafío del pensamiento único. *Revista Redes*, 4(10), 95-115.
- Albornoz, M. (2007). Los problemas de la ciencia y el poder. *Revista CTS*, 3(8), 47-65.
- Álvarez, S., Goyes, J., Pérez, O., & Ripoll, V. (2012). Relación de la ciencia, la tecnología, la innovación y las ciencias contables para la toma de decisiones. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*(9), 28-41.
- Cañibano, L., & Mora, A. (2000). Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players. *European Accounting Review*, 9(3), 349-369.
- Cruz, E. A. (2016). *Bases metodológicas de la contabilidad gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial*(Tesis de Doctorado).Universidad de Holguín. Holguín, Cuba.
- del Toro, J. C. (2018). Procedimiento para el análisis de la viabilidad de las normas contables en Cuba. *Revista Cubana de Finanzas y Precios*, 2(1), 51-62. Recuperado de [http://www.mfp.gob.cu/revista\\_mfp/index.php/RCFP/article/view/06\\_V2N12018\\_JCTR](http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RCFP/article/view/06_V2N12018_JCTR)
- Gaceta Oficial Nr.5 Extraordinaria. (2019). *Constitución de la República de Cuba*. La Habana.
- Graccia, L. F. (2017). *El proceso de armonización contable internacional desde la perspectiva de la comparación entre las normativas contables de Brasil, Canadá y España*(Tesis de Doctorado).Universidad Europea. Madrid, España.
- Herrera, A. (2015). *Ciencia y política en América Latina*. Buenos Aires: Biblioteca Nacional.
- IFRS Foundation. (2015). Norma Internacional de Contabilidad No. 41 Agricultura. In *Normas Internacionales de Información Financiera*. (Vol. Parte A, pp. A1481-A1497). IFRS. Retrieved from [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- Lenin, V. I. (1959). *Obras Completas* (Vol. XXXIV). Buenos Aires: Cartago.

- Lucca, G. (2010). El triángulo de Sábato como paradigma de una exitosa inserción internacional. *Revista de Economía y Comercio Internacional*(4). Recuperado, 3 12, 2016, from <http://arinternacional.com.ar/blog2/wp-content/uploads/2014/06/Informe-Econ%C3%B3mico-Mayo-2014.pdf>
- Marx, C. (1965). *El Capital. Tomo III. Venceremos*.
- Marx, C. (1973). *El Capital. Tomo II*. La Habana: Editorial Ciencias Sociales.
- Nova, A. (2008, julio-agosto). El sector agropecuario en Cuba. *Revista Nueva Sociedad*(216), 77-89.
- Núñez. (1999). *La ciencia y la tecnología como procesos sociales*. La Habana, Cuba: Félix Varela.
- Núñez, J. (2010). *Conocimiento académico y sociedad. Ensayos sobre política universitaria*. La Habana: UH.
- Núñez, J., Figaredo, F., & Blanco, F. (2013, Julio-Diciembre). La función social de la ciencia: el papel de la universidad. *Revista Universidad de La Habana*(276), 8-14.
- Núñez, J; Montalvo, L F. (2013, Julio-Diciembre). Política de ciencia, tecnología e innovación en Cuba: trayectoria y evaluación. *Revista Universidad de La Habana*, 276, 15-33.
- Partido Comunista de Cuba. (2017). *Actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021 aprobados en el 7mo Congreso del Partido y la Asamblea Nacional*. La Habana: Editora Política.
- Partido Comunista de Cuba. (2017). *Bases del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta el 2030: Visión de la Nación, Ejes y Sectores Estratégicos*. La Habana: Editora Política.
- Partido Comunista de Cuba. (2017). *Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista*. La Habana: Editora Política.
- Polo, F., & Sánchez, M. (2000). *Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad 41 "Agricultura" desde el actual marco contable en España*. [www.cegea.upv.es/files/2017/11/Fernando-Polo-y-Mar-Sánchez.pdf](http://www.cegea.upv.es/files/2017/11/Fernando-Polo-y-Mar-Sánchez.pdf). Recuperado el 9 de Abril de 2019
- Sábato, J. A. (1975). El pensamiento latinoamericano en la problemática ciencia-tecnología-desarrollo-dependencia. Paidós.
- Sábato; Botana. (1968). La Ciencia y la Tecnología en el desarrollo futuro de América Latina. Estudio Prospectivo sobre América Latina y el Orden Mundial en la Década del 1990. *En presentado en The World Order Models Conference*. Bellagio, Italia.
- Toscanini, M., Aguilar, A., & García, R. (2016). Diagnóstico de las políticas públicas de la educación superior en el Ecuador. *Revista Cubana de Educación Superior*(3), 161-178.

## **DATOS DE LOS AUTORES**

RAUDELIS PEÑA BREFFE

Licenciado en Economía en la Universidad de Holguín Oscar Lucero Moya. Máster Finanzas en la Universidad de Holguín Oscar Lucero Moya. Diplomado en Dirección y Gestión Empresarial de la Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno (ESCEG). Imparte clases en el módulo de Gestión Contable Financiera de los diplomados de Dirección y Gestión Empresarial, y de Administración Pública de la ESCEG, y en el módulo de Contabilidad de la Especialidad en Dirección y Gestión Empresarial en la ESCEG.

**Fecha de recepción: 14 de enero de 2020**

**Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020**

**Fecha de publicación: 30 de junio de 2020**

# Análisis y valoración de la calidad de los procesos sustantivo en la Universidad Técnica de Manabí

Artículo  
arbitrado

*Analysis and assessment of the quality of substantive processes at the Technical University of Manabí*

SILVIA MARILÚ NAVARRETE NAVARRETE <sup>1</sup>  
CASILDA PAQUISHA INTRIAGO MORA <sup>2</sup>,

<sup>1</sup>Universidad Técnica de Manabí, Ecuador, smnavarrete@utm.edu.ec  
<sup>2</sup>cpintriago@utm.edu.ec

## RESUMEN

La calidad en la educación superior constituye un elemento central de los procesos de gestión universitaria; su alcance contempla la formación, la investigación, así como la vinculación con la sociedad. Asegurar este proceso es un desafío permanente para cualquier sistema educativo en el contexto de la sociedad del conocimiento, la creciente internacionalización de la educación terciaria, y el aumento de cobertura, la diversidad del sistema a nivel global y la contingencia provocada por la pandemia de la COVID-19. Valorar la calidad de los procesos sustantivos alcanzados por las instituciones de educación superior, en correspondencia con la normativa vigente en Ecuador, ha sido el objetivo de la presente investigación, teniendo como escenario la Universidad Técnica de Manabí.

**Palabras clave:** Calidad, educación superior, docencia, investigación, vinculación.

**Código JEL:** H75 Administración estatal, autonómica y local: salud, educación y bienestar

Citar como (APA):

Navarrete Navarrete, S.M y Intriago Mora, C.P. (2020): Análisis y valoración de la calidad de los procesos sustantivo en la Universidad Técnica de Manabí. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 26-40  
. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista\\_mfp/index.php/RCFP/article/view/04\\_V4N22020\\_SMNNyCPIM](http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RCFP/article/view/04_V4N22020_SMNNyCPIM)

## ABSTRACT

Quality in higher education is a central element of university management processes; its scope includes training, research, as well as links with society. Ensuring the quality of higher education is a permanent challenge for any educational system in the context of the knowledge society, the increasing internationalization of tertiary education, and the increase in coverage, the diversity of the system at a global level and the contingency caused by the COVID-19 pandemic. Assessing the indicators achieved by higher education institutions in the development of their substantive functions, teaching, research and connection attached to the regulations in force in Ecuador has been the objective of this research, taking the Technical University of Manabí as the setting.

*Keywords: Quality, higher education, teaching, research, bonding*

## INTRODUCCIÓN

En todas las sociedades desarrolladas existe un amplio consenso acerca de que el Estado debe favorecer que los individuos adquieran educación, lo cual se apoya en la idea de que la educación es un bien si mismo considerando que un ciudadano educado puede obtener un mayor disfrute de múltiples actividades, (Albi,1994), al mismo tiempo, la provisión pública de este bien permite alcanzar otros objetivos políticos y económicos, además de favorecer la estabilidad social mediante la formación de un individuo bien informado.

El criterio en torno a que la educación debe ser un proceso continuado coloca a la educación universitaria en el centro debate público. (Hanushek y Luque, 2003). La universidad, en su rol de formación académica del más alto nivel, persigue el cumplimiento de sus objetivos a través del cumplimiento de funciones esenciales.

La Educación Superior y en especial en América Latina atraviesa un momento especial dado que, por una parte, se instituyen serios procesos de acreditación y evaluación de la calidad, y por otra los presupuestos que destinan los gobiernos son insuficientes para garantizar el cumplimiento del encargo social. Este escenario se complejiza aún más con la contingencia provocada por la pandemia de la COVID-19, la cual ha generado una situación inédita en la educación superior, obligando a las instituciones educativas a recurrir de manera masiva a impartir clases no presenciales exponiendo así, a la educación superior a múltiples retos institucionales, docentes, operativos, financieros y sociales. (Sanz, Sáinz y Capilla, 2020).

Bajo este escenario, la calidad en la educación superior se ratifica como un elemento central de los procesos de gestión universitaria; contempla la formación, la investigación, así como la vinculación con la sociedad. Lo que representa un desafío permanente para cualquier sistema educativo en el contexto de la sociedad del conocimiento, la creciente internacionalización de la educación terciaria, y el aumento de cobertura y diversidad del sistema a nivel global.

Valorar la calidad de los procesos sustantivos alcanzados por las instituciones de educación superior, en correspondencia con la normativa vigente en Ecuador, ha sido el objetivo de la presente investigación teniendo como escenario la Universidad Técnica de Manabí.

## DESARROLLO

Dentro de las principales tendencias en la actualidad de la gestión universitaria se encuentra la búsqueda constante de la excelencia, enunciada como calidad, elemento que debe predominar en el que hacer institucional y estar presente en todas las líneas del accionar para el desarrollo de las actividades formadoras de profesionales, así como, productoras y difusoras del conocimiento, lo cual constituye una meta importante.

Veliz (2017), define la gestión universitaria "como un proceso global, complejo, integrador y generador que requiere de la conjunción de principios, modelos, procedimientos, estrategias, mecanismos y estilos gerenciales, con supuestos pedagógicos, epistemológicos e ideológicos que tiene como finalidad garantizar un crecimiento, fortalecimiento y desarrollo sostenible de la organización para cumplir con los objetivos prefijados en los marcos normativos y regulatorios del Estado vinculado a "liderar" procesos con prevención, transformación e innovación en contextos de constantes cambios, que apuntan a una toma de decisiones participativa, ágil y pertinente, para mejorar las funciones universitarias enseñanza, investigación y extensión" (p.10).

Esta definición, abarca aspectos esenciales de la gestión universitaria actual, sometida constantemente a los cambios y necesidades de la sociedad del siglo XXI, sin embargo, esta gestión no se concibe sin mencionar la calidad. Según lo expresado por Díaz-Canel (2011), la búsqueda de calidad involucra todos los sectores del sistema de educación superior; así la educación de las próximas generaciones debe ser de mayor calidad, por ende, los esfuerzos deben centrarse en optimizar los recursos y hacer una gestión universitaria con calidad y eficiencia.

El entorno universitario genera la idea de que la gestión de la calidad radica en las decisiones y políticas de los directivos a cargo de estas organizaciones, aun así, la calidad está ligada a todos los actores del quehacer universitario, la calidad en la gestión no se impone por decreto: no quedan dudas que la política universitaria al respecto puede favorecer, pero debe contarse con la imprescindible implicación de directivos, profesorado y estudiantes. (Capelleras y Veciana, 2004).

Vinculado al surgimiento de la gestión universitaria, se han diseñado sistemas para gestionar la calidad en las universidades, concentrando esfuerzos en la solución de carencias actuales. Como dijera Cejas y Alfonso (2012), la gestión universitaria conduce a la necesidad de aplicar herramientas de dirección avanzadas como solución permanente, integral y sistemática a las deficiencias e insuficiencias de la actual gestión.

De acuerdo con Murillo (2018), la calidad en la educación superior se constituye en el elemento central de los procesos de gestión universitaria; contempla la formación, la investigación, así como la vinculación con la sociedad por lo que, la calidad como componente presente en la gestión universitaria, se encuentra en el centro de atención de todos los integrantes de la comunidad universitaria; del gobierno y los organismos internacionales, que toman decisiones en cuanto a la gestión de las Instituciones de Educación Superior (IES).

La compleja situación enfrentada mundialmente por la COVID- 19 exige reflexionar atenta y sólida, científica y humanamente en cuanto a la gestión universitaria y a la calidad de sus procesos, también es el momento para enfrentar los desafíos tecnológicos, pedagógicos, didácticos de los contextos de la educación universitaria que son fundamentales para una gestión de calidad.

## **1. METODOLOGÍA:**

Para cumplir con el objetivo de la investigación se siguió como metodología el uso de métodos teóricos (análisis y síntesis, abstracción, inducción y deducción), e históricos y lógicos, los cuales favorecen a la recolección de los datos necesarios para establecer la situación e importancia de los procesos sustantivos de gestión de la calidad de la Universidad Técnica de Manabí. Además, se utilizaron métodos empíricos (observación científica, revisión documental), que revelan y explican las características de los ejes a estudiar en las variables como son los procesos sustantivos: Docencia, Investigación, Vinculación con la Sociedad.

## 2. MARCO REGULATORIO DE LA CALIDAD DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR EN ECUADOR:

En la República del Ecuador la educación constituye un área prioritaria de la política pública y la inversión social, según el nuevo pacto social surgido a partir de la Constitución de la República (CRE) emitida en el año 2008 por la Asamblea Constituyente, donde se reconoce a la educación como un derecho de las personas a lo largo de su vida y un deber ineludible e inexcusable del Estado, convirtiéndose en un eje estratégico para el desarrollo nacional.

La Ley Orgánica de Educación Superior (LOES), vigente desde el 12 de octubre de 2010, es el instrumento que marca un hito en la historia universitaria del país, expuesta por un gobierno que jerarquizó un proyecto nacional en el que la educación superior juega un rol estratégico y que tomó decisiones de trascendencia para la educación universitaria.

Con la expedición de la LOES se crean nuevos organismos, tales como, el Consejo de Educación Superior (CES), como el órgano rector, el Consejo de Evaluación, Acreditación y Aseguramiento de la Calidad de la Educación Superior (CEAACES), hoy Consejo de Aseguramiento de la Calidad de la Educación Superior (CACES), siendo este último el ente responsable de la evaluación, acreditación y aseguramiento de la calidad de la misma; de esta forma se establecen procesos obligatorios de evaluaciones periódicas para categorizar a las IES de acuerdo a su desempeño. El objetivo de creación de estos órganos fue la categorización de estas instituciones y a la vez orientar su trabajo al mejoramiento de la calidad, concretándose una nueva estructura organizativa.

En el país, las IES se clasifican en públicas y particulares; las primeras por mandato constitucional son financiadas en su totalidad con recursos del Estado, en tanto que las particulares se clasifican a su vez en cofinanciadas por el Estado y autofinanciadas. Las cofinanciadas, sin perder su calidad de privadas, reciben fondos del Estado solo para la concesión de becas<sup>1</sup>, y por tales fondos deben responder ante los organismos de control. Las autofinanciadas no reciben apoyo económico del Estado.

En 2008, por mandato expreso de la Asamblea Constituyente fueron evaluadas 68 IES siguiendo cuatro criterios esenciales: academia; estudiantes y entorno de aprendizaje; gestión e investigación. Los resultados de la Evaluación de Desempeño Institucional de las Universidades y Escuelas Politécnicas del Ecuador realizado por el Consejo Nacional de Evaluación y Acreditación de la Educación Superior del Ecuador (CONEA), en el 2009, se exponen a continuación:

11 IES clasificaron en la categoría A, dentro de ellas las universidades más antiguas, con mayor cantidad de recursos y ubicadas geográficamente en zonas de mayor desarrollo económico y social en el país.

9 IES se categorizaron como B; se sitúan en cuanto a desempeño en un nivel inferior de aquellas pertenecientes al grupo anterior (Categoría A) y el promedio de las IES del país.

13 IES categorizadas C, donde el promedio de desempeño es heterogéneo y ligeramente superior al promedio global de desempeño de las IES.

9 IES se ubicó en la categoría D, grupo donde se manifiestan con mayor intensidad las carencias del sistema de educación superior.

26 universidades fueron clasificadas en la categoría E, se trata de instituciones que definitivamente no presentan las condiciones que exige el funcionamiento de una institución universitaria y en las que se evidencian las deficiencias y problemas que afectan a la universidad ecuatoriana.

Como política de Estado, se dio un plazo a las universidades con categoría E para que alcancen la mínima calidad aceptable como tal, es decir la D. Como resultado de este proceso fueron cerradas 14 IES, las demás clasificaron en las categorías intermedias: 4 IES en la B, 5 IES en la C y 3 IES en la D. (CONEAU, 2009).

En el 2013 el CEAACES realizó la evaluación a las 54 IES, para lo cual estableció 4 categorías en función de procesos de evaluación cualitativos y cuantitativos, midiendo el nivel de desempeño, categoría A, superior

---

<sup>1</sup> artículo 30 de la LOES.

al 60%, la categoría B cuando están en el rango del 45 y el 60% en el nivel de desempeño, la categoría C si es superior al 35% e inferior al 45% su nivel de desempeño y por último la categoría D que son aquellas reconocidas como inferior al 35% en su nivel de desempeño. (CEAACES, 2013).

El CEAACES en cumplimiento a lo señalado en el Reglamento para la Determinación de Resultados del Proceso de Evaluación, Acreditación y Categorización de las Universidades y Escuelas Politécnicas (Codificado) inició en el 2015 un nuevo proceso de evaluación a las IES que se encuentran en categorías B y C, además de la solicitud voluntaria de su re categorización ante el organismo señalado, acogándose a éste 13 IES, dentro de las cuales se encontraban 6 públicas. (CEAACES, 2015).

En el informe emitido por el CEAACES referente al proceso de evaluación, acreditación y re categorización institucional, señala que, de las 6 universidades públicas, tres ascienden (dos de B a A y una de C a B), las otras tres mantienen la misma categoría, es decir no fueron re categorizadas.

De las 32 IES públicas, un total de 28 fueron evaluadas y cuatro no han sido evaluadas, en razón de que fueron creadas en el 2014, esto es posterior al proceso de evaluación, por lo que existen 6 IES evaluadas con categoría A, 11 con categoría B, 5 con categoría C y 6 con categoría D. (CEAACES, 2016).

Según Véliz (2016), derivado de este proceso se hicieron recomendaciones que condujeran al mejoramiento de la calidad de las universidades y escuelas politécnicas que se sintetizan en ejes estratégicos distribuidos como sigue:

- a) Armonización de conceptos.
- b) Prácticas en torno a la educación superior.
- c) Recuperación de la memoria e identidad histórica universitaria.
- d) Ampliación de la democracia universitaria.
- e) Desarrollo de un sistema integral de carrera del/la docente e investigador/a.
- f) Garantía de la igualdad de oportunidades.
- g) Promoción de la investigación científica y aseguramiento de su pertinencia social.
- h) Integralidad del sistema educativo.

Asimismo, el autor anteriormente referenciado afirma que en el proceso de acreditación de las IES públicas en Ecuador ha permitido orientar hacia el desarrollo de la ciencia y la investigación a las carreras de las universidades categorizadas. En la medida en que estas logren mejor posición en este proceso, demostrarán el uso de la ciencia en la preparación de sus profesionales. Lo cual se evidencia en la concepción del proceso de investigación en las universidades ecuatorianas orientada hacia la planificación y la formulación de líneas, proyectos y programas formalmente establecidos.

La Ley Orgánica de Educación Superior de 2018, cambia la razón social del ente evaluador de las IES, siendo el Consejo de Aseguramiento de la Calidad de la Educación Superior – CACES, quien evaluará a todas las IES y para lo cual establecería nuevos modelos con criterios y estándares cuantitativos y cualitativos, que las instituciones de educación superior, carreras y programas deberán alcanzar para ser acreditadas. Entre los elementos normativos también se pueden mencionarse: la norma internacional ISO 9001 (2015), sobre sistema de gestión de la calidad e ISO 26000, sobre la guía de responsabilidad social.

Los cambios introducidos tienen como finalidad la calidad y no la acreditación, considerando los criterios e instrumentos para el aseguramiento de la misma, dentro de ellos el nivel y la modalidad de la educación, el proceso de acceso y relación con el sistema nacional de educación, las acciones para la permanencia, movilidad y titulación; se referirán fundamentalmente al ambiente de aprendizaje, al proceso de formación e innovación pedagógica y a los resultados del aprendizaje, todos estos parámetros para buscar la mejora continua de la calidad de la educación superior.

Los recursos del Estado asignados a la educación superior, según el artículo 24 de la LOES, serán destinados a favor de las universidades y escuelas politécnicas públicas y de las particulares que reciben recursos y asignaciones del Estado, se distribuirán mediante una fórmula que considere las mejoras

institucionales, el desempeño comparado con las evaluaciones de calidad establecidas por CACES, y el aporte al cumplimiento de la política pública e igualdad de oportunidades.

La distribución tomará en cuenta el cumplimiento de las funciones sustantivas de la educación superior: docencia, investigación, vinculación con la sociedad y gestión. La fórmula de distribución de recursos para las universidades y escuelas politécnicas públicas y las particulares que reciben recursos y asignaciones del Estado será elaborada por el órgano rector de la política pública de educación superior y aprobada por el Consejo de Educación Superior con base en los criterios e indicadores establecidos en esta Ley y su reglamento.

Los indicadores de docencia se referirán, al menos, a la cobertura e incremento de matrícula, la tasa de retención y eficiencia terminal, de las universidades y escuelas politécnicas. Por su parte la investigación considerará, al menos, el impacto y aplicabilidad de las investigaciones a los problemas del país, las publicaciones científicas pertinentes, los registros que otorguen derechos de propiedad intelectual y fundamentalmente las innovaciones generadas que contribuyan a la reducción de la pobreza, promoción de la equidad, incremento de la productividad o al mejoramiento de la estructura productiva del país.

Todo lo anterior de conformidad al artículo 50 (Asamblea Nacional, 2018) donde se expone la obligatoriedad de las IES del Ecuador de presentar la rendición anual de cuentas a la sociedad, por medio del informe de cumplimiento de su plan de trabajo a la comunidad universitaria o politécnica, al Consejo de Educación Superior y al ente rector de la política pública de educación superior, para posterior publicación en un medio de difusión masiva.

### **LA CALIDAD DE LOS PROCESOS EN LA UNIVERSIDAD TÉCNICO DE MANABÍ:**

La Universidad Técnica de Manabí (UTM) es una institución pública de educación superior, fundada bajo el Decreto Legislativo del 29 de octubre de 1952, siendo la sexta universidad pública en creación, es de carácter regional y tiene una gama de ofertas académicas. La actividad docente se inició en 1954 con las facultades de Medicina Veterinaria e Ingeniería Agrícola, esta última ofrecía dos carreras: Ingeniería Agrícola e Ingeniería Agronómica.

Actualmente o 65 años después de su fundación, cuenta con 10 facultades y 33 carreras, su oficina matriz está ubicada en la ciudad de Portoviejo, con extensiones en los cantones Santa Ana con las facultades de Agrícola, Agronomía y Veterinaria, en Sucre – Bahía de Caráquez con Acuicultura y en Chone con Zootecnia, estas carreras fueron distribuidas según la actividad económica más relevante de cada uno de esos cantones. Como universidad tiene un nivel desarrollo y complejidad igual al de las universidades con mayor número de estudiantes, presupuesto, y carreras. (Estatuto UTM, 2013).

La UTM ha hecho esfuerzos destacados por adquirir equipamiento de alta tecnología para los procesos de enseñanza aprendizaje, entre ellos: dispone de un centro de simulación con 22 laboratorios para la Facultad de Ciencias de la Salud, que provee de espacios, equipos, materiales y reactivos idóneos para desarrollar la formación práctica de los estudiantes de las carreras de medicina, enfermería, laboratorio clínico, optometría y nutrición, garantizando el correcto funcionamiento de los mismos y respetando las normas de bioseguridad, manejo de desechos, limpieza, desinfección y plan de riesgo.

Una biblioteca central que juega un papel determinante en el desarrollo del proceso docente educativo e investigativo, facilita el acceso y uso de la información para todos los miembros de la comunidad universitaria y público en general, independientemente de los formatos en que son almacenados los documentos y la literatura. Contribuye a la formación profesional de los estudiantes universitarios, por medio de sus servicios de información, donde se manifiestan en todo momento la vinculación de los documentos tradicionales con las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Así mismo, conserva un jardín universitario con bosques húmedos, refugios de animales silvestres, áreas de campamento, lugar de conservación de especies vivas de vegetales, que se cultivan con fines de investigación, conservación, recreación y educación.

La informatización constituye un pilar fundamental del desarrollo de la UTM, se tiene como política general el sistematizar los procesos más exigentes en tiempo y con una incidencia más frecuente para profesores, estudiantes y empleados. Aspecto el cual ha permitido continuar con sus actividades académicas a distancia después que la COVID-19 se convirtiera en una pandemia, con efectos devastadores para todos los integrantes de la sociedad.

Esta institución ha sido objeto de tres procesos de acreditación y categorización de acuerdo a la normativa establecida por el CEAACES, los resultados alcanzados demuestran avances significativos y una mejora continua en su gestión, lo cual le ha permitido avanzar en el cumplimiento de la calidad de educación encaminados a la ciencia y la investigación.

En las evaluaciones realizadas por los organismos competentes, en el 2010 se ubicó en la categoría D, 2013 (categoría C) y por el compromiso de la comunidad universitaria en mejorar su misión, en el 2015 alcanzó los estándares de evaluación exigidos por el CEAACES y se categorizó en la B, lo que le permite ampliar la oferta académica y ser una IES reconocida a nivel de país.

**PROCESOS SUSTANTIVOS QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE GESTIÓN DE CALIDAD DE LA UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MANABÍ.**

Los objetivos estratégicos para 2018-2022 Según el Plan Estratégico de Desarrollo Institucional de la UTM, establece como misión formar profesionales competentes con actitud a favor del desarrollo y la equidad; hacer investigación y vinculación trascendentes para la consolidación del ecosistema de investigación, desarrollo, innovación y emprendimiento (I + D + I + E) en el Ecuador. Su visión se concibe en ser una de las universidades ecuatorianas que más contribuye con la calidad de la educación superior y con la consolidación del ecosistema de (I + D + I + E) del Ecuador.

Los objetivos estratégicos institucionales están estructurados por funciones vinculados a los programas y objetivos de la Secretaria Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES)- Sistema Integrado de Planificación e Inversión Pública (SIPEIP) de la siguiente forma:

**Tabla No 1. Plan de Desarrollo Estratégico por Funciones UTM 2018-2022**

| <b>Funciones</b>                                      | <b>Objetivos estratégicos (SENPLADES-SIPEIP)</b>   | <b>Objetivo estratégico institucional (O.E.I)</b>  |
|---|--|--|
| Docencia<br>Provisión de la<br>educación<br>superior. | Formar<br>profesionales<br>comprometidos<br>con el desarrollo<br>nacional y que<br>contribuyan a la<br>solución de<br>problemas del<br>país. | 1. Incrementar la oferta de carreras de grado que demanda el desarrollo nacional y los migrantes, a través de diversas estrategias, incluida la modalidad en línea, los horarios nocturnos para los trabajadores-estudiantes.<br>2. Incrementar la oferta de maestrías de acuerdo con los requerimientos de los profesionales y del desarrollo del Ecuador en especial Manabí.<br>13. Iniciar el proceso de acreditación internacional, de al menos, cinco carreras. |
| Investigación   | Contar con un<br>sistema integral de   | 3 Incrementar la oferta de maestrías de investigación en función del plan de investigación   |

| Funciones               | Objetivos estratégicos (SENPLADES-SIPEIP)  | Objetivo estratégico institucional (O.E.I)   |
|-------------------------|--|--|
|                         | investigación que desarrolle la producción científica  | <p>y las alianzas estratégicas con universidades fraternas del país y el mundo.</p> <p>4. Incrementar la publicación de artículos en revistas de impacto mundial, para lo cual se apoyará el proceso de consolidación de los grupos de investigación.</p> <p>5.- Incrementar la transferencia de conocimiento a favor de los sectores productivos y tejido social de la zona 4 en especial Manabí.</p> <p>6.- Incrementar de manera significativa y sostenida la captación de fondos no reembolsables para la investigación.</p> <p>7.- Iniciar la creación en la UTM de al menos un espacio de conocimiento e innovación previsto en el código "ingenios".</p>                                      |
| Extensión universitaria | Fortalecer los vínculos con la sociedad que evidencie la responsabilidad social.   | <p>8.- Incrementar los proyectos de vinculación que tengan alto impacto en la zona 4 en especial Manabí.</p> <p>9.- Ofertar, en red con las universidades de Manabí y con el apoyo del ministerio de educación, programas de posgrado que demandan los profesores de escuelas, colegios e institutos superiores tecnológicos que contribuyan a mejorar el sistema de educación superior de la provincia.</p> <p>10.- Fortalecer la relación con los graduados.</p>   |
| Administración central  | Dar cumplimiento a las actividades administrativas y académicas para un desenvolvimiento eficaz y eficiente de la institución. | <p>11.- Obtener la más alta categorización institucional en la acreditación del CEAACES.</p> <p>12.- Acreditar las carreras con la más alta categorización que otorgue el CEAACES.</p> <p>14.- Incrementar la autogeneración neta de recursos a través de diversas estrategias que fortalezcan las relaciones de la UTM con el sector externo privado, público y de la sociedad civil.</p> <p>15.- Adecuar el estatuto y los reglamentos de la UTM a las nuevas realidades de la educación superior y a los desafíos institucionales.</p> <p>16.- Asegurar el fortalecimiento institucional enfocado en la implementación de procesos y mejoramiento sostenido de los servicios institucionales.</p> |

Se reconocen los objetivos estratégicos sobre los que se van a estructurar los procedimientos para cada función, asociados a lo indicado en el programa universitario y a los objetivos de planificación y desarrollo indicados. La UTM es una comunidad académica de carácter universitario, orientada a la docencia, constituida legalmente como persona jurídica de derecho público sin fines de lucro, que imparte docencia superior, responsable de realizar investigación que genere la solución de los problemas de la sociedad ecuatoriana y en particular de Manabí.

Como institución universitaria cumple actividades de vinculación con la sociedad, acorde con los objetivos del régimen de desarrollo y los principios establecidos en la CRE; esencialmente pluralista y abierta a todas las corrientes y formas del pensamiento universal expuestas de manera científica, con plenas facultades para organizarse dentro de las disposiciones de la Carta Magna Ecuatoriana, la LOES, su Reglamento, otras leyes conexas, el Estatuto y los reglamentos expedidos para mejor organización de la institución.

La UTM desarrolla sus funciones sustantivas apegadas a las normativas vigentes, la docencia, investigación y vinculación, procesos claves interrelacionados entre sí a estos se apegan las condiciones institucionales como ejes transversales del aseguramiento de la calidad y descritos a continuación:

- **Docencia:** Corresponde a actividades de aprendizaje asistidas por el profesor. Incorpora actividades pedagógicas orientadas a la contextualización, organización, explicación y sistematización del conocimiento científico, técnico, profesional y humanístico, desarrolladas en diferentes ambientes de aprendizaje.
- **Investigación:** La organización de los aprendizajes en cada nivel de formación de la educación superior, se sustenta en el proceso de investigación correspondiente y propende al desarrollo de conocimientos y actitudes para la innovación científica, tecnológica, humanística y artística.
- **Vinculación con la sociedad:** Son programas de educación continua, gestión de redes, cooperación y desarrollo, relaciones internacionales, difusión y distribución del saber que permitan la democratización del conocimiento y el desarrollo de la innovación social.

Una de las estrategias implementadas por la UTM para lograr la acreditación y mejorar los procesos académicos en la universidad es la creación del Centro de Evaluación y Aseguramiento de la Calidad. Desde el inicio de sus funciones esta dependencia se ha encargado de coordinar acciones con los diferentes estamentos universitarios en la revisión de indicadores e implementación de planes de mejora. Entre los principales objetivos del centro está el de velar que se cumplan las normas de calidad que exige el sistema de educación superior dentro de cada uno de los procesos académicos establecidos en la normativa tales como la docencia, la investigación, la vinculación y la gestión.

Los objetivos para los que se creó este centro fueron:

1. Promover la calidad institucional en todos los procesos que desarrolla la Universidad Técnica de Manabí para su reconocimiento a nivel nacional e internacional.
2. Coordinar el diseño de un plan de mejora, fundamentado en el proceso de autoevaluación de carreras, programas académicos y de la institución que permitan el logro de una educación de calidad.
3. Implementar un mecanismo de evaluación permanente a través del cual se identifiquen las fortalezas y debilidades de las carreras, de los programas académicos y de la institución.
4. Elaborar un plan de seguimiento continuo y sistemático del proceso de evaluación de carreras, programas académicos y de los factores considerados en la evaluación institucional
5. Realizar auditorías internas que permitan evidenciar el desarrollo y funcionamiento de los diferentes procesos y actividades que ejecutan las diferentes áreas de la UTM.
6. Fomentar una cultura estratégica en el personal para potenciar el desarrollo de la gestión institucional.
7. Evaluar periódicamente la gestión de los procesos para identificar y controlar oportunamente los riesgos relacionados a las actividades de gestión para desarrollar, brindar productos y servicios de calidad.

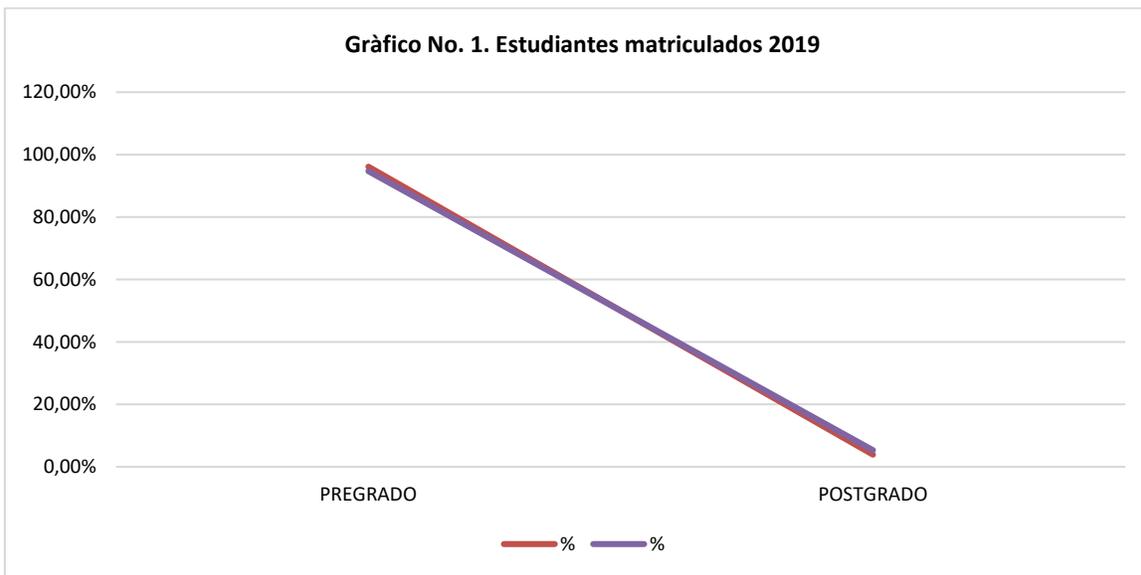
- 8. Lograr la acreditación regional e internacional de la institución y de sus actuales y futuros programas y carreras.

La **misión otorgada a este centro se corresponde con** organizar los procesos de autoevaluación de los sistemas, modalidades, programas, carreras y el desempeño global a nivel institucional, brindar soporte y apoyo permanente para implementar, mantener y mejorar la gestión de calidad en los distintos ámbitos que impulsa la UTM promoviendo su desarrollo holístico y los procesos de calidad con responsabilidad social.

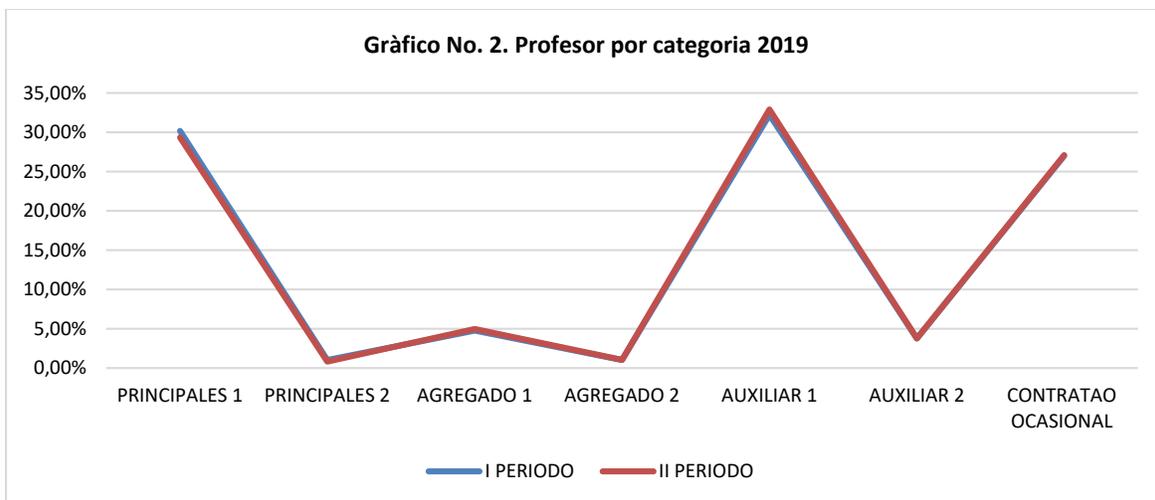
**En su visión se proyecta** ser una dirección de soporte y apoyo permanente en la implementación, mantenimiento y mejora del sistema de gestión institucional para el aseguramiento de la calidad y el mejoramiento continuo de la UTM en la educación superior, teniendo como referente los cambios, exigencias y necesidades de la sociedad actual, promoviendo así una cultura de calidad con responsabilidad y reconocimiento social.

Este centro realiza la evaluación integral al desempeño del personal académico y para ello, cuenta con un instrumento de valoración, y evaluación de desempeño docente, definida como "heteroevaluación"<sup>2</sup> que es realizada por los estudiantes, una autoevaluación; realizada por el docente y coevaluación; realizada por pares y directivos a través de instrumentos y rubricas. (Cruz Ponce, 2019).

En el proceso heteroevaluación realizado en 2019, el 94% de los estudiantes participó en la evaluación de 738 profesores, de los cuales el 74% fueron profesores con nombramiento y el 26% de contrato con relación de dependencia, de los cuales el 80% eran profesores a tiempo completos y el 20 % poseían dedicación medio tiempo y tiempo parcial. Los estudiantes matriculados por tipo de curso, así como la estructura de los profesores por categorías se muestra en los siguientes gráficos:



<sup>2</sup> Representa menos del 40% de la nota global asignada a un profesor y se alinea al criterio de academia en el modelo de acreditación, más no contempla la valoración de los criterios y aspectos de infraestructura, vinculación y bienestar estudiantil.



Como objetivo primario de este proceso, se valoró el desempeño del profesor por competencias docentes, corroborando que los docentes poseen alto respeto a la diversidad e interculturalidad, valores morales y éticos, un dominio de la asignatura elevado, buena metodología y organización de sus clases, en ellas promueven el dialogo y la reflexión, alto dominio de comunicación oral y escrita teniendo un nivel aceptable que se puede mejorar de manejo de Tics, relacionar la teoría- práctica, y la evaluación de los aprendizajes.

En cuanto al desempeño del profesor en habilidades interpersonales institucionales, los resultados reflejan el alto compromiso de la calidad y valores éticos, donde se debe mejorar la motivación a conseguir metas comunes y el compromiso institucional.

En la percepción global del profesor por parte del estudiante, estos manifestaron que los docentes poseen una excelente puntualidad, la influencia en la asignatura en formación es fundamental, señalando como recomendación el desarrollo de habilidades para mejorar la atención al estudiante.

Teniendo esos resultados del último proceso de evaluación docente para el año 2019 la UTM en cuanto a las funciones claves durante este año se cumplió con el propósito de desarrollar tres programas de capacitación, vinculados con la docencia, investigación científica y la preparación de directivos. Se desarrollaron un total de 44 cursos, abarcando temáticas específicas y se logró la participación de un total de 1119 docentes en los diferentes cursos. En el total de estos cursos se destaca la realización de 7 de ellos con temáticas vinculadas al uso de las Tecnologías de la información y las comunicaciones en el proceso docente, con la participación de un total de 281 profesores.

Se incrementa la cantidad de profesores con cuarto nivel de formación académica que laboran en la UTM permiten formar estudiantes con un criterio científico e investigativo, por otra parte, la ejecución de programas académicos de cuarto nivel se alcanza la formación de profesores que aún no poseen este título y así se garantiza el desarrollo integral de la institución.

En el centro se copilo, además, la información expuesta en el Informe de Rendición de Cuentas emitido por la dirección institucional (Véliz, 2019), donde la comunidad universitaria está conformada por 874 profesores titulares de los cuales 135 tienen grado académico de doctores y 230 están en programas de formación doctoral, 250 docentes contratados, 550 personal administrativo, 19.221 estudiantes de grado.

Al estar posicionada en la categoría B, le faculta impartir clases de postgrado, tal es así, que a febrero de 2019 tiene aprobadas por el CES, 33 programas de maestría, con 835 estudiantes. Adicionalmente, oferta 8 carreras virtuales con 2.550 estudiantes nacionales y 152 estudiantes migrantes, esta modalidad para la UTM es estratégica porque permitiría que personas que hasta ahora no han tenido acceso a la educación superior por condiciones económicas o geográficas puedan acceder a formarse profesionalmente.

Producto de alianzas estratégicas con universidades fraternas nacionales e internacionales se ha podido desarrollar un amplio programa de formación doctoral para los profesores, además, se ha garantizado la planta docente de todos los programas de postgrado: especialización, maestrías profesionalizantes y de investigación.

El incremento y fortalecimiento de los programas de postgrado ha potenciado la investigación científica en la UTM, y uno de los elementos para visualizar los resultados son las revistas científicas. En los últimos cuatro años, se han constituido siete nuevas revistas que sumadas a dos existentes la posicionan como el centro de educación superior con mayor número de revistas en el país, las cuales son digitales y en sistema abierto (open journalsystems). Todo este engranaje contribuye a elevar significativamente los niveles de calidad en el modelo establecido para la educación superior ecuatoriana.

Hasta diciembre del año 2019 tenía aprobados 44 programas de cuarto nivel aceptados por el CES, que se corresponden a 23 maestrías académicas con trayectoria de investigación, 19 maestrías académicas con trayectoria profesional y dos especializaciones. También en este año se tramitó para aprobación ante el Consejo de Estado 20 nuevos programas de cuarto nivel y 34 rediseños curriculares (19 maestrías académicas con trayectoria de investigación, 13 maestrías académicas con trayectoria profesional y dos especializaciones) que se acogieron a la Disposición Transitoria Tercera del Reglamento de Régimen Académico expedido por el CES en marzo 2019, para una vigencia de seis años.

En este mismo año se realizaron dos postulaciones a los programas de cuarto nivel, que se corresponden a los períodos académicos del mes de abril y noviembre, respectivamente. Se ofertaron 21 nuevos programas para un total de 33 programas en ejecución y una matrícula de 1600 estudiantes. El claustro de profesores participantes en los programas en ejecución estuvo conformado por un 87% con grado académico de PhD y el 13% con grado académico de magíster.

En este período obtuvieron su título de cuarto nivel 200 profesionales, en los diferentes programas de maestrías<sup>3</sup> llegando a una alta tasa de titulación del 87%. Las publicaciones científicas realizadas por profesores asignados al departamento de posgrado y por los trabajos de titulación de los estudiantes llegaron a 78 publicaciones científicas con filiación del Instituto de Posgrado de la UTM, que se corresponden a 10 publicaciones en base de datos *Scopus*, 61 en base de datos regionales, 02 libros y 05 capítulos de libros.

Actualmente la institución tiene 10 revistas científicas activas, todas en soporte digital. Estas publicaciones seriadas se encuentran indizadas en bases de datos internacionales de relevancia como son: *DOAJ*, *MIAR*, *Dialnet*, *OpenAIRE*, *REDIB*, *OAJI*, *BASE*, *ROAD* y *Latindex*, entre otras. Cada revista ha trazado una ruta para lograr ubicarse en las bases de datos de mayor relevancia internacional, en correspondencia con su antigüedad y perfil y han alcanzado una notable visibilidad mundial; esto gracias a que publica artículos de autores de otras instituciones de educación superior nacionales y extranjeras.

En lo que respecta a la vinculación con la sociedad su Dirección brindó apoyo a cada una de las unidades anexa y a cualquier persona o departamento para buscar el vínculo con la sociedad de cualquier aspecto académico, ya sea capacitaciones permanentes, pasantías pre profesionales, conveníos. También se coordinó capacitaciones con diferentes comunidades rurales de la región, unidades educativas, ONG, Gobiernos Autónomos Descentralizado de los cantones de Manabitas, y el Gobierno Provincial de Manabí.

Se realizó el reclutamiento y capacitación de 55 estudiantes de la UTM para que se constituyan en facilitadores de los cursos de nivelación para la prueba Ser Bachiller, a través de dos procesos durante el año, 2093 aspirantes a la educación superior, entre bachilleres y estudiantes de tercer año de bachillerato, de 80 unidades educativas de Manabí y 3 unidades educativas del cantón Francisco de Orellana fueron capacitados en las lógicas de razonamiento constitutivas de la prueba Ser Bachiller, 119 docentes del cantón Francisco de

---

<sup>3</sup> Medicina Veterinaria, Administración de Empresas, Agricultura Sostenible, Mecanización Agrícola, Zootecnia, Pedagogía de la Cultura Física, Ingeniería Agrícola y la Especialidad en Orientación Familiar Integral.

Orellana fueron capacitados en Matemáticas, Resolución de Conflictos en el Aula, Andragogía y Comprensión Lectora.

El centro de vinculación con la sociedad también desarrolló un continuo trabajo en cuanto a la relación Sociedad-Universidad, se conformaron los programas y proyectos de vinculación bajo distintas líneas estratégicas claves como, asistencia técnica, servicios de salud, formación continua, difusión académica y extensión cultural, conservación del ambiente para fortalecer el intercambio científico, educativo, tecnológico en pro de mejorar las condiciones de la comunidad, con la oportuna intervención de cada una de las facultades y carreras encaminadas al perfil profesional en el que se desarrollan.

Los proyectos de vinculación actualmente son multidisciplinarios lo que permite una mayor cobertura en las distintas áreas del conocimiento. Siendo su principal función la de dar capacitación, seguimiento y apoyo a docentes con carga horaria de vinculación de todas las carreras de la universidad.

Existe un compromiso con el sector campesino, el montubio, cholo, reflejo de orgullo de la identidad local, donde se trata de brindar a la sociedad un nuevo futuro, un apoyo constante en donde ven a una Universidad comprometida y preocupada por su gente, también desarrolla programas de seguimiento a graduados con la finalidad de indagar la inserción de los mismos en el mercado laboral, describir trayectorias laborales y de desempeño o desarrollo profesional. De esta forma se logra de articular y transferir conocimiento, para satisfacer las necesidades y solucionar problemas del entorno con el fin de generar desarrollo a través de la planificación y ejecución de proyecto o programas vinculados a los objetivos institucionales.

Los resultados obtenidos por la UTM, relacionados con la calidad de sus funciones sustantivas, docencia, investigación y vínculo con la sociedad evidencian su accionar en cuanto al logro de los objetivos propuestos en el plan estratégico para el periodo 2018-2022. Siendo estos el insumo fundamental para la identificación de prioridades por parte de las autoridades institucionales para el siguiente periodo de gestión, bajo la perspectiva de continuar fortaleciendo la gestión y la calidad de las carreras y programas ofrecidos por la Universidad.

Los retos que enfrenta la UTM ante el nuevo escenario propiciado por la COVID-19 no precisa de acciones individuales, sino que es solo apelando al trabajo colaborativo que pueda generar consenso y lograr resultados concretos que permitan avanzar en mantener e incrementar la calidad de la docencia, la investigación y el vínculo con la sociedad.

## **CONCLUSIONES**

En las tres funciones sustantivas se manifiestan mejoras importantes sin embargo aún falta demostrar de manera más clara esa triangulación basada en una cultura de calidad. En la docencia se ha logrado un significativo mejoramiento del claustro docente se ha fortalecido significativamente.

La investigación se ha desarrollado de manera ascendente, muchas ya con resultados muy positivos para la comunidad manabita, en esto ha tenido especial relevancia los convenios con universidades internacionales que ha permitido también incrementar sus publicaciones de impacto mundial, regional entre otras dando así un paso enorme en investigación.

La vinculación con la sociedad es ejercida con responsabilidad social debido a que trata de aportar a la provincia de manera eficiente y eficaz desde la docencia e investigación lo que logra con la experiencia teórica y práctica a nivel nacional e internacional.

## RECOMENDACIONES

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albi, E. (1994). Teoría de La Hacienda Pública. España: Editorial Ariel, 740p.
- Asamblea Nacional. (12 de Octubre de 2010). Ley Orgánica de Educación Superior. Registro Oficial Suplemento 298, pág. 15.
- Asamblea Nacional. (2010). Ley Orgánica de Educación Superior. Segundo Registro Oficial Suplemento 298.
- Asamblea Nacional. (2011). Reglamento General a la Ley Orgánica de Educación Superior, Decreto Ejecutivo 865. Registro Oficial Suplemento 526.
- Asamblea Nacional. (2018). Ley Orgánica de Educación Superior. Quito: Suplemento del Registro Oficial 297.
- Capelleras, J., y Veciana, J. (2004). Calidad de servicio en la enseñanza universitaria: desarrollo y validación de una escala medida. Revista europea de dirección y economía de la empresa (13), 55-72.
- Cejas, M. J., y Alfonso, R. D. (2012). Aproximación al estado y tendencias de la gestión universitaria en América Latina. Gestión Universitaria. Buenos Aires. Argentina, 5(1).
- CEAACES. (2013). Informe General sobre la Evaluación Acreditación y Categorización de las Universidades y Escuelas Politécnicas. Quito: CEAACES.
- CEAACES. (2016). Informe General sobre la Evaluación Acreditación y Categorización de las Universidades y Escuelas Politécnicas. Vistazo, 5,6,7.
- CONEAU. (2009). Evaluación de desempeño insitucional de las Universidades y Escuelas politécnicas del Ecuador. Quito: CONEA.
- Consejo de Educación Superior. (2 de septiembre de 2015). Reglamento de Régimen Académico. Reglamento de Régimen Académico. Quito, Pichincha, Ecuador: CES.
- Cruz R., J Ponce J. (2019). La acreditación y su aporte a la satisfacción estudiantil de las universidades públicas de Manabí- Ecuador. Obtenido de Revista ECA Sinergia. E-ISSN 2528-7869. Mayo - agosto 2019. Vol. 10 N° 2, págs. 82-95.
- Díaz-Canel, B. M. (2011). Cuba superó el millón de graduados universitarios. Revista de Educación. Cuba, (312), 81-110.
- Hanushek, E. y Luque, J. (2003). Efficiency and equity in schools around the world Economics of Education Review, 22(5), 481-502.
- Organización Internacional de Normalización. (2015). ISO 9001-2015 Sistema de Gestión de Calidad- Requisitos. Ginebra, Suiza: [www.iso.org](http://www.iso.org).

Sanz, I., Sáinz González, J., Capilla, A. (2020). Efectos de la Crisis del Coronavirus en la Educación Superior. Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura (oei). <https://oei.org.br/arquivos/informe-covid-19d.pdf>.

Universidad Técnica de Manabí. (2018-2022). Plan Estratégico de Desarrollo Institucional de la Universidad Técnica de Manabí. Portoviejo: UTM.

Véliz, V. (10 de febrero de 2016). Modelo de evaluación de la calidad de la Universidad ecuatoriana. Experiencia de la Universidad Técnica de Manabí. Pedagogía 2016. La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.

Veliz, V. (2017). Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas Modelo de gestión por procesos para asegurar la calidad de la universidad. La Habana: Universidad Tecnológica de La Habana “José Antonio Echeverría”.

Veliz, V. (2019). Informe de rendición de cuentas. Portoviejo: UTM.

## **DATOS DE LOS AUTORES**

SILVIA MARILU NAVARTE NAVARRETE

Licenciada en Secretariado Ejecutivo, estudiante de la Maestría de Administración de Empresas de la Universidad Técnica de Manabí, 9 años como servidora administrativa en la Universidad Técnica de Manabí, actualmente secretaria del Centro de Evaluación y Aseguramiento de la Calidad de la misma institución.

CASILDA PAQUISHA INTRIAGO MORA

Ingeniera comercial, con Maestría en Gerencia Educativa, Doctorante en finanzas de la Universidad de la Habana de la República de Cuba, Asesora en fomento productivo del sector turístico, varios artículos publicados en revistas indexadas, participación en 6 Congresos nacionales e internacionales, Docente investigadora reconocida por la SENECYT, 14 años de actividad docente en Instituciones de Educación Superior en Ecuador, actualmente Docente en la Universidad Técnica de Manabí, donde hace 5 años es miembro del centro de evaluación y aseguramiento de la calidad de la misma institución

**Fecha de recepción: 14 de enero de 2020**

**Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020**

**Fecha de publicación: 30 de junio de 2020**

# La información para la gestión territorial como componente del gobierno electrónico

Artículo  
arbitrado

*The information for territorial management as component of electronic government*

REYNELBIS LARQUIN GUERRA <sup>1</sup>  
IRIS M. GONZÁLEZ TORRES <sup>2</sup>

<sup>1</sup>Universidad “Ignacio Agramonte Loynaz” Camagüey, Cuba, reynelbis.larquin@reduc.edu.cu

<sup>2</sup>iris.gonzalez@reduc.edu.cu

## RESUMEN

Las TIC se han generalizado internacionalmente a partir del papel que juegan como apoyo a la toma de decisiones, en las empresas, sino también en el gobierno y esto ha originado el término de e-gobierno. El alcance del e-gobierno difiere en correspondencia con varios escenarios; en este artículo se suscribe el criterio de la Carta Iberoamericana, la cual considera los servicios que la administración pública debe brindar y su rol como gestor fundamental del bienestar de la población mediante la implementación de políticas. Se expresan las características fundamentales que tal sistema de información debe tener, así como la información fundamental que ofrece en sus más relevantes salidas. Esto constituye una vía para dar respuesta a las deficiencias de los sistemas territoriales existentes en el país, con prevalencia del criterio sectorial.

**Palabras clave:** sistema de información territorial, e-gobierno, gestión del desarrollo.

**Código JEL:** H76Administración estatal, autonómica y local

Citar como (APA):

Larquin Guerra, R. & González Torres, I.M. (2020): La información para la gestión territorial como componente del gobierno electrónico. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 41-50. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/05\\_V4N22020\\_RLGyIMGT](http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/05_V4N22020_RLGyIMGT)

## ABSTRACT

ICTs have become widespread internationally from the role they play as support for decision-making, in companies, but also in government and this has originated the term e-government. The scope of e-government differs in correspondence with various scenarios; this article subscribes to the criteria of the Ibero-American Charter, which considers the services that the public administration must provide and its role as a fundamental manager of the population's well-being through the implementation of policies. The fundamental characteristics that such an information system must have are expressed, as well as the fundamental information that it offers in its most relevant outputs. This constitutes a way to respond to the deficiencies of the existing territorial systems in the country, with prevalence of the sectoral criterion.

**Keywords:** *ICT, territorial information system, e-government, development management.*

## INTRODUCCIÓN

La introducción de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) se ha ido incrementando con el tiempo, su uso es cada vez más generalizado con objetivos muy diferenciados. Ya no constituyen potestad inclusive de las empresas si no que se han extendido a la actividad gubernamental. Tanto así que se ha establecido el término gobierno electrónico, gobierno en línea o también e-gobierno.

En su concepción más amplia se expresa que consiste en el uso de las tecnologías de la información y la comunicación y el conocimiento en los procesos internos de gobierno, así como en la entrega de los productos y servicios del Estado tanto a los ciudadanos como a la industria. Internacionalmente goza de popularidad y es de uso sistemático en diversos países del mundo.

Consecuentemente constituye una forma adicional de interacción entre los gobiernos (a diferentes niveles) y sus ciudadanos, pero no queda explícita la interacción con las entidades económicas y sociales de su jurisdicción, como un mecanismo fundamental de organizar a los actores territoriales en función de la gestión de su desarrollo. Este requerimiento surge a partir de tener en cuenta el artículo 166 de la Constitución de la República de Cuba (ANPP, 2018. P. ) donde se plantea como misión fundamental de los gobiernos provinciales "...trabajar por el desarrollo económico y social de su territorio, conforme a los objetivos generales del país, "...para lo cual dirige, controla, orienta y contribuye a la armonización de los intereses propios de la provincia y sus municipios, ..." (p. 23) y especifica en el artículo 167 que esto lo realiza mediante la acción de "... coadyuvar al desarrollo de las actividades y al cumplimiento de los planes de las entidades establecidas en su territorio que no le estén subordinadas, ..." (Ídem).

Además con respecto a los municipios establece en su artículo 186, inciso b que a la Asamblea Municipal del Poder Popular le concierne "...aprobar y controlar, en lo que le corresponda, el plan de la economía, el presupuesto y el plan de desarrollo integral del municipio;..." (Ídem, p. 25), apoyándose en las funciones ejecutivo administrativas del Consejo de Administración Provincial, expresadas en el artículo 198 de la mencionada ley.

En términos generales podemos decir que el e-gobierno consiste en una automatización de las respuestas que brinda la administración pública ante una creciente demanda y exigencia de inmediatez por parte de una sociedad que cada vez se encuentra más informatizada y en correspondencia con lo antes dicho, uno de los componentes esenciales de dicha respuesta lo es la implementación de un sistema de información territorial; aspecto en el cual se ha venido trabajando en diferentes países. (OECD, 2003)

De ahí que constituya objetivo de este trabajo: Exponer las características de los sistemas de información vinculados a la gestión territorial para que se incluyan dentro de la estrategia de gobierno electrónico en Cuba.

## DESARROLLO

Aunque en general se abordó en la introducción una concepción del e-gobierno, es procedente, para establecer sus potencialidades considerar otras (OECD, 2003), que se expresan a continuación:

- Estados Unidos: el uso por del Gobierno de aplicaciones basadas en Internet y otras tecnologías de la información, combinado con el proceso que implementa estas tecnologías para desarrollar el acceso y envío de información gubernamental y servicios; o llevar a cabo mejoras en las operaciones gubernamentales.
- Unión europea: el uso de las tecnologías de la información y comunicación en las administraciones públicas- para mejorar los servicios y el proceso democrático y para reforzar el apoyo a las políticas públicas.
- Carta Iberoamericana de gobierno electrónico: el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación, en los órganos de la Administración Pública, para mejorar la información y los servicios ofrecidos a los ciudadanos, orientar la eficacia y la eficiencia de la gestión pública e incrementar sustantivamente la transparencia del sector público y de la activa participación de los ciudadanos.
- OCDE: el uso de las Tecnologías de la Información y Telecomunicación, particularmente la Internet, como una herramienta para alcanzar un buen gobierno.

En esencia todos concuerdan en que constituye un instrumento para el gobierno, pero su alcance tiene diferencias; se considera la de mayor alcance la emitida por la OCDE y la formulada en la Carta Iberoamericana porque abarcan no solamente los servicios que debe brindar la administración pública, sino también se vincula a su rol como gestor fundamental del bienestar de la población mediante la implementación de políticas y, el desarrollo de su territorio, adquiere relevancia excepcional.

Cuba, a pesar de ser una economía bloqueada lo que retrasa considerablemente su ritmo de desarrollo, no ha permanecido al margen de la implementación del gobierno electrónico, lo que se expresa en:

- En el año 2007, fue firmante de la Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico, en ocasión de la IX Conferencia Iberoamericana de Ministros de la Administración Pública y Reforma del Estado. En ella se expresa el alcance y la importancia que tiene para los países de la región el empleo de las TIC por los gobiernos y administraciones públicas.
- En la actualización del modelo Económico y Social cubano, se plantea entre las principales transformaciones: "(...) la utilización de las tecnologías de la comunicación, la información y la automatización para promover la informatización de la sociedad, de la ciencia, la tecnología y la innovación. Con ello, es incentivada la participación de la población –en particular de la juventud–, en el incremento de la eficacia, la elevación de la cultura, la transparencia y el control populares. Además, impacta en la gestión del Estado, el Gobierno y de todos los actores económicos, así como en el nivel y calidad de vida. Todo ello, acompañado del fortalecimiento de la seguridad y soberanía en estas esferas." (PCC, 2017, pág. 21).
- En los Lineamientos Económicos y Sociales, en su Capítulo V. Política de ciencia, tecnología, innovación y medio Ambiente expresa en el 108, "Avanzar gradualmente, según lo permitan las posibilidades económicas, en el proceso de informatización de la sociedad, el desarrollo de la infraestructura de telecomunicaciones y la industria de aplicaciones y servicios informáticos. Sustentar este avance en un sistema de ciberseguridad que proteja nuestra soberanía tecnológica y asegure el enfrentamiento

al uso ilegal de las tecnologías de la información y la comunicación. Instrumentar mecanismos de colaboración internacional en este campo.” (PCC, 2017, pág. 20).

- Por último, el lineamiento 17 expresa: “Impulsar el desarrollo de los territorios a partir de la estrategia del país, de modo que se fortalezcan los municipios como instancia fundamental, con la autonomía necesaria, sustentables, con una sólida base económico-productiva, y se reduzcan las principales desproporciones entre estos, aprovechando sus potencialidades...”
- Por lo tanto, al tener la prioridad que se le ha otorgado en nuestro país, cabe preguntarnos, en nuestras condiciones, ¿Qué aspectos considerar el diseño del sistema de información territorial como integrante del gobierno electrónico para la gestión del desarrollo en su ámbito?

El Ministerio de Comunicaciones de Cuba considera el uso de las TIC en los órganos de la Administración para mejorar la información y los servicios ofrecidos a los ciudadanos, orientar la eficacia y eficiencia de la gestión pública e incrementar sustantivamente la transparencia del sector público y la participación de los ciudadanos.

Un papel destacado, desde el punto de vista práctico, lo jugó la Primera Jornada Nacional de Gobierno Electrónico, auspiciada por la Unión de Informáticos de Cuba, celebrada el 8 de junio del 2018, en la provincia de Mayabeque.

En dicho fórum participaron más de 200 empresarios, especialistas y académicos de todo el país que expusieron sus experiencias en este importante proyecto del programa de informatización de la sociedad cubana y, al analizar la marcha de la implementación del gobierno electrónico, se concluyó que:

- El desarrollo de soluciones y servicios en función del Gobierno Electrónico en Cuba ha sido lento e insuficiente; sin la prioridad, integralidad, soporte y seguridad requeridos.
- No se han aprovechado adecuadamente las potencialidades del capital humano, en especial las universidades y centros de investigación para avanzar más rápido en su implementación.
- No obstante, en los últimos dos años se aprecia una evolución positiva en varios territorios como Pinar del Río, Granma, Isla de la Juventud, Matanzas, entre otros. Las lecciones aprendidas de estos esfuerzos sugieren:
  - a) El portal del pinareño es un ejemplo a seguir por la información que se brinda al pueblo;
  - b) Los servicios a la población que incluye los trámites, requiere el estudio de las experiencias de la provincia de Granma y de la oficina de trámites de Güines con el objetivo de extender al resto del país lo que resulte positivo;
  - c) La participación del pueblo, componente fundamental en el proyecto “Bienestar” que implementa el gobierno de Matanzas para informatizar el proceso de gestión de los planteamientos de los electores a los delegados del Poder Popular; la gestión de los asuntos planteados por la población al gobierno (quejas, denuncias, solicitudes y sugerencias), gestión de los inspectores de los organismos para detectar y enfrentar violaciones de la legalidad; gestión de los subsidios a la población; trámites de la población e instituciones, como pueden ser: gestión de turnos para consultas médicas, inscripción de nacimiento, otorgamiento de licencias de construcción, otorgamiento de la propiedad de vivienda, gestión bancaria, información sobre la disponibilidad de medicamentos, disponibilidad de los cajeros automáticos, horarios de las rutas de transporte local y otros.

Indiscutiblemente, cada una de estas experiencias tiene aspectos dignos de generalización al resto del país; no obstante, es de destacar que cuando se hace referencia al bienestar de la población, en la experiencia matancera, sólo se considera lo correspondiente a los planteamientos de los electores a los delegados, pero no desde el punto de vista de los resultados de las acciones que realizan los actores municipales para obtener los recursos necesarios que contribuyan al logro de ese bienestar, es decir, la activa participación del territorio como un agente del desarrollo.

Otra valoración realizada por la RED CUBA Redacción IPS (2018), en su portal digital apunta que "Muchos de los sitios que se autodenominan de gobierno electrónico en Cuba cuentan con poca participación ciudadana." Y señala a continuación que gestionar y acompañar las prioridades de desarrollo a nivel local o nacional, desde bases comunicativas, es un objetivo aún en ciernes en las estrategias gubernamentales en Cuba.

La experiencia de gobierno electrónico en la nación caribeña apenas rebasa la primera parte de sus etapas: a la mera presencia en redes le falta interactividad y verdaderos espacios de intercambio y circulación de información.

Con relación a los sistemas de información, en Cuba existen tres sistemas de información diseñados por la ONEI: el nacional (SIEN), el territorial (SIET) y el complementario (SIEC). Dichos sistemas han sido revisados y mejorados en el transcurso del tiempo, pero aún presentan las siguientes dificultades: predominio del enfoque sectorial; no eliminación de los efectos tamaño y precio en las comparaciones espaciales y temporales en los espacios subnacionales; insuficiente período de análisis e insuficiente difusión de la información.

Se requiere en los sistemas de información incorporar el enfoque territorial, el cual fue tratado desde el pasado siglo por diversos y prestigiosos autores de la temática (Richardson, 1978; Vázquez-Barquero, 1986 y 2000; Garófoli, 2004) y más recientemente (Calvo, 2015).

Y es en esta dirección, de la gestión del desarrollo local que la Universidad de Camagüey propone un sistema de información territorial para evaluar y monitorizar el aporte al desarrollo, es decir, al bienestar y progreso, por parte de los actores territoriales, desde las entidades económicas y sociales, pasando por los municipios y concluir con la provincia.

Dicha propuesta fue diseñada por un equipo de profesores de la Facultad de Ciencias Económicas y en proceso de informatización por la Facultad de Informática; es el resultado de un proyecto de innovación inscripto en el Programa Nacional de Desarrollo Local. (González T., 2011, 2014 y 2017). Plantea la mencionada autora que los indicadores se diseñan a partir del rol que deben jugar cada una de las fundamentales dimensiones en la gestión del desarrollo local y del cambio que se debe producir para alcanzar el desarrollo a cualquier nivel; no se puede olvidar que el desarrollo con enfoque local es "(...)«un proceso localizado de cambio socio-económico sustentable que, liderado por los gobiernos locales, integra y coordina la utilización de la riqueza de su potencial de desarrollo con las diferentes corrientes de recursos, para lograr el progreso de la localidad y posibilitar el bienestar del ser humano, en equilibrio con el entorno natural.» (González F., 2007, pág. 5)

Los indicadores que responden a dichas interrogantes se estructuran mediante un sistema multinivel de tablero comandos que articulan entidad económica-municipio-provincia y cuya concepción se muestra en las figuras 1 y 2. Este sistema cumple la función de alertar (a través del comportamiento de los factores críticos de éxito y de las actividades a realizar para alcanzarlos) y evaluar (a través de los resultados parciales y finales).

Figura 1. Concepción de los componentes tablero comando para las entidades económicas en tres dimensiones.

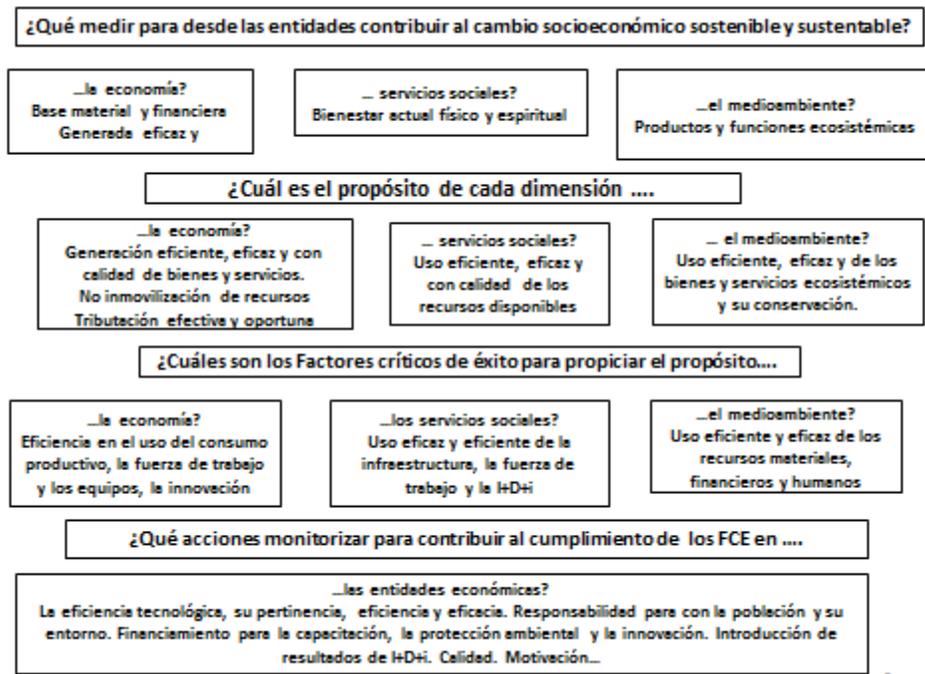
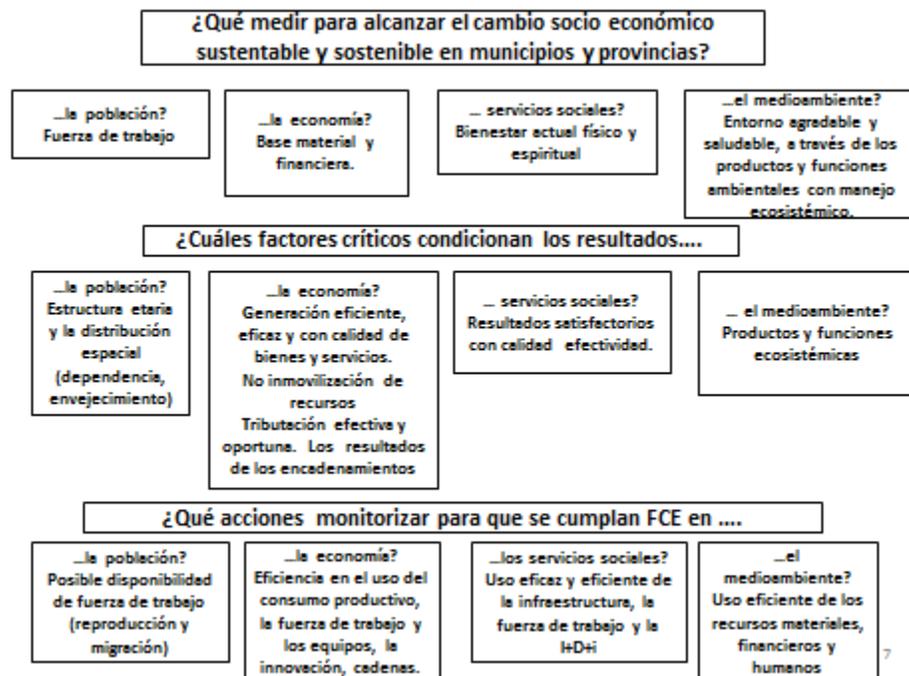


Figura 2. Concepción de los componentes del tablero comando para los municipios y provincias en cuatro dimensiones.



El sistema es multinivel porque incorpora horizontal y verticalmente, relaciones entre la provincia, el municipio y las entidades económicas; es multidimensional porque se expresa en cuatro dimensiones: población (transversal, como sujeto y objeto del desarrollo), multitemporal porque compara cada indicador no solamente con igual período del año anterior, sino con la tendencia y con el plan o paradigma trazado.

Estas relaciones posibilitan identificar cuánto, cómo, dónde y con qué se han obtenido los resultados alcanzados. Lo que brinda información para el trazado de acciones diferenciadas con vistas a:

- Los resultados de la implementación de las fundamentales políticas (globales y sectoriales) vinculadas al desarrollo con un enfoque territorial.
- Visión general del municipio y la entidad sobre sus resultados y la efectividad con la cual fueron alcanzados.
- Los municipios y entidades de mayor aporte a los resultados provinciales y municipales respectivamente.
- La jerarquización, de mejor a peor, de los municipios y dentro de ellos las entidades económicas para cada uno de los índices e indicadores considerados.
- El comportamiento de cada indicador respecto a su tendencia en los últimos cinco años, al plan o al paradigma trazado y con igual período del año anterior.
- La manifestación concreta espacialmente referenciada de la implementación de políticas públicas implementadas que se vinculan a los resultados de desarrollo.

Así se considera la población como el sujeto y objeto del desarrollo y, en la primera dirección su papel de fuerza de trabajo para la creación de los bienes y servicios y como objeto, mediante los resultados alcanzados y su contraste con el bienestar percibido por la población a través de la dimensión social.

La dimensión económica, como fuente material del desarrollo tiene que producir los bienes y servicios con eficiencia y eficacia, para que se puedan distribuir intra e inter territorialmente como contribución al bienestar corriente y, para generar un excedente que posibilite su acumulación para el bienestar futuro.

Por último, la dimensión ambiental que es parte indispensable del disfrute del bienestar por la población.

En todas ellas, para alcanzar el máximo bienestar posible por parte de la población, se requiere la amplia participación de la ciudadanía en general e indiscutiblemente esta participación no es factible sin información. Esta participación activa en los diferentes niveles jerárquicos, se establecería de la siguiente manera:

- a) El nivel inferior posibilita identificar los mejores y peores resultados de las entidades económicas ubicadas en cada uno de los municipios y los ciudadanos podría realizar propuestas vinculadas a las acciones que podrían mejorar los resultados de las entidades a través de la calificación de la fuerza de trabajo, la disciplina, la innovación mediante la ANIR y el incremento de los resultados territoriales a través de la mejora a los productos y servicios existentes o la introducción de nuevos productos mediante los encadenamientos productivos territoriales.
- b) El nivel intermedio posibilita comparar los municipios entre sí por sus resultados globales o por los resultados en el uso de sus factores determinantes y esto contribuye a la formulación de acciones para la atenuación o eliminación de las disparidades territoriales con la participación popular.
- c) La provincia integralmente con el país o con resultados internacionales que constituyan paradigmas a alcanzar.

Este sistema ha sido implementado con carácter experimental en dos municipios de Guantánamo y Granma respectivamente y en tres de Camagüey. También contribuyó a la disminución de las empresas con pérdidas en esta última provincia. Si partimos de que los premios a la ciencia en Cuba es un indicador más vinculado a la solución de problemas nacionales e internacionales reales y perentorios (Díaz Caballer, 2016); se argumenta desde la ciencia, el rol de este sistema al haber recibido el Premio Nacional Raúl Leon Torras,

otorgado por la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba y estar propuesto en el 2018 como premio academia.

Esta información posibilita dar respuesta a los planteamientos del presidente de los Consejos de Estado y de Ministros de la República de Cuba, cuando en la Asamblea Nacional del Poder Popular celebrada el 14 de julio de 2017 dijo: "En lo social, si estamos hablando de Gobierno Electrónico, lo que tenemos que lograr es desarrollar plataformas informáticas que permitan que el ciudadano cubano pueda interactuar con el Gobierno, con las instituciones, y pueda encontrar la información que necesita, donde además pueda sugerir, criticar, argumentar, proponer. Eso es lo que nos da una verdadera democratización en el uso de estas tecnologías, muy contrario a lo que sucede en la mayor parte del mundo".

Es justamente este enfoque del SIT el que posibilita la distinción planteada por el presidente, Díaz-Canel, pero que requiere de mucho esfuerzo y capacitación para todos los actores; por lo que cuando se logre esta capacitación y su plena implementación, tendrá repercusión y consecuencias para el desarrollo social.

Recientemente, Díaz-Canel Bermúdez, presidió la reunión en la cual se evaluó la eficacia del Gobierno en su gestión y los pasos para lograr además mayor accesibilidad de los ciudadanos en el uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación y la implementación del Gobierno Electrónico. Cuba, ocupa la posición 131 del ranking de Gobierno Electrónico, de 193 países encuestados, según la Organización de Naciones Unidas. El valor del Índice de Desarrollo del Gobierno Electrónico de Cuba es de 0.35, siendo uno el máximo posible. Para calcular ese número se miden factores como los servicios en línea, la infraestructura de telecomunicaciones y el capital humano.

El país ha diseñado una proyección para el establecimiento y desarrollo del Gobierno Electrónico que incluye cuatro etapas que incluye la participación del pueblo en la construcción de las políticas públicas y en la gestión de la administración y el Gobierno, estas son:

1. presencia en internet;
2. interacción de la Administración Pública, el Gobierno y la población;
3. transacción, donde se usen pagos electrónicos en trámites y servicios;
4. transformación, que incluye la participación del pueblo en la construcción de las políticas públicas y en la gestión de la administración y el Gobierno.

El ministro del sector, Jorge Luis Perdomo Di-Lella, explicó que próximamente se espera declarar como cumplida la primera etapa de presencia del Gobierno Electrónico, en la cual todos los organismos y gobiernos territoriales tendrán que contar con portales institucionales públicos, bajo el dominio «gob.cu».

El viceministro primero Wilfredo González Vidal, comentó que las principales dificultades se concentran hoy en la no existencia en algunos casos de catálogos en línea con los servicios y trámites que ofrece el organismo o entidad; información sobre la planificación de actividades o eventos; y un directorio con correo electrónico y teléfonos de contacto institucionales de directivos y funcionarios.

Es criterio de este autor que simultáneamente con la primera etapa debe acometerse un proceso de capacitación y divulgación sobre el uso y las ventajas del mismo; en caso contrario puede ocurrir que esté la presencia, pero su utilización sea insuficiente, aun cuando todas las condiciones desde el punto de vista infraestructural estén creadas. Esta carencia está propiciando algunas de las insuficiencias de los portales web cubanos, que impactan en su posicionamiento y niveles de rendimiento, mencionó problemas de configuración, disponibilidad y lentitud en la respuesta ante las solicitudes. No se puede obviar que la informatización será sumamente agradecida por población ya que ahorrará trámites, tiempo, intermediarios y costos; pero lo que se desconoce por lo general se rechaza. De esta manera es imprescindible y apremiante para el adecuado avance en la informatización de los registros públicos requerida por el presidente de los Consejos de Estado y de Ministros cubanos, Miguel Díaz-Canel, se realice, de manera generalizada y paralela a la primera etapa, una adecuada capacitación que divulgue por diversas vías las ventajas de este proceso.

En correspondencia con el avance de la informatización de la sociedad en los últimos tiempos, se puede afirmar que en Cuba están implementadas con cierto grado de masividad las tres primeras y, que

estamos en condiciones de incorporarnos a la cuarta etapa mediante un sistema de información que brinde datos para que la población participe activamente en el diseño y gestión de las políticas públicas, contribuyendo a la búsqueda del bienestar de toda la población tanto individual como colectivamente; pero también para que los principales actores territoriales formulen acciones encaminadas a cumplir con sus respectivas misiones, mediante la evaluación de alternativas que pueden derivarse de la monitorización de los factores críticos para la obtención de los resultados, antes explicada.

## CONCLUSIONES

Las orientaciones establecidas por el país en los Lineamientos Económicos y Sociales, así como en el Modelo de desarrollo económico y social, señalan la importancia del papel del e-gobierno, que se expresa en la práctica con la participación de la población en la formulación y gestión de las políticas públicas que buscan su bienestar.

El país ha hecho inversiones en la tecnología informática, tanto desde el punto de vista de la calificación de la fuerza de trabajo como de los medios tecnológicos, en las condiciones de bloqueo, lo cual constituye un esfuerzo que requiere de pronta respuesta.

Un paso superior lo constituye la implementación del sistema de información territorial para la gestión del desarrollo en las entidades, las localidades y la provincia, que ha sido implementado en forma experimental y con éxitos en municipios de Granma, Guantánamo y Camagüey, así como en las empresas con pérdidas de esta última provincia, lo cual demuestra su repercusión no solamente económica, sino social también.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Nacional del Poder Popular. (2018). *Constitución de la República de Cuba*. La Habana: Asamblea Nacional del Poder Popular.
- Calvo, J. (2015). *El enfoque territorial en las políticas públicas*. V Congreso internacional de Administración Pública, Guatemala.
- González F., R. (2007). La gestión del desarrollo local con un enfoque integrador. *Retos de la dirección*, 1(1), 45-62.
- González T, I. (2017). Sistema de información como herramienta para la gestión territorial. *Retos de la Dirección*, 11(2), 177-196.
- González T, I. M. (2014). Diseño del sistema de indicadores para evaluar la gestión territorial para el desarrollo local. Consideraciones. *Retos de la Dirección*, 7(2), 77-87.
- González T., I. (2011). El monitoreo y la evaluación de las estrategias de desarrollo local: sus requerimientos metodológicos e informativos. *Economía y Desarrollo*(1-2), 78-96.
- OECD. (2003). *The e-goverment imperative: main findings*. Bruselas, Bélgica: OECD.
- Osorio, C. (2007). Aproximaciones a la tecnología desde los enfoques. En J. Nuñez Jover, & M. Macías Llanes. La Habana.

PCC. (2017). Actualización de los lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021. La Habana: Consejo de Estado de la República de Cuba.

PCC. (2017). Conceptualización del modelo económico y social cubano de desarrollo socialista. La Habana, La Habana, Cuba: Consejo de Estado.

Pérez Salomón, O. (12 de Junio de 2018). *Cubadebate*. Recuperado el 16 de Octubre de 2018, de <http://www.cubadebate.cu/opinion/2018/06/12/gobierno-electronico-un-mecanismo-de-participacion-popular/#.W8YmyntKjIU>

Richardson, H. (1978). Teorías del crecimiento regional. Madrid: Pirámide.

Vázquez-Barquero, A. (2000). Desarrollo endógeno y globalización. *Eure*, XXVI(79), 47-65.

## **DATOS DE LOS AUTORES**

ING. REYNELBIS LARQUIN GUERRA.

Profesor de Universidad “Ignacio Agramonte Loynaz” Camagüey, Facultad de Informática

DRA.C. IRIS MARÍA GONZÁLEZ TORRES

Máster en Desarrollo Regional y Población. Doctora en Ciencias Económicas. Ha participado en múltiples eventos nacionales e internacionales. Es autora de cuantiosas publicaciones nacionales e internacionales. Actualmente se desempeña como Profesora de Mérito de la Universidad de Camagüey. Es miembro de honor del tribunal permanente de Contabilidad y Finanzas.

**Fecha de recepción: 14 de enero de 2020**

**Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020**

**Fecha de publicación: 30 de junio de 2020**

# Procedimientos de auditoría de gestión

Artículo  
arbitrado

*Management audit procedures*

MARÍA INÉS ZAMBRANO ZAMBRANO <sup>1</sup>  
ELVIRA ARMADA TRABAS <sup>2</sup>

<sup>1</sup>Universidad Técnica de Manabí, Ecuador, manezam68@hotmail.com

<sup>2</sup>Universidad de La Habana, Cuba, elviaarmadatrabas@gmail.com

## RESUMEN

El presente artículo incluye las características y las particularidades del diseño de procedimientos de Auditoría de Gestión, habiendo estudiado los elementos conceptuales acerca de la auditoría de gestión y los metodológicos relacionados con la construcción de procedimientos de auditoría que permitan el análisis, medición y evaluación de las misiones de las organizaciones según se expresan en los objetivos estratégicos de las entidades por funciones principales, considerando para ello las pruebas de cumplimiento, las sustantivas y las de análisis que se aplicarían y los indicadores tipos que se calcularían para medir la economía, eficiencia y eficacia en la gestión de las organizaciones .

**Palabras claves** Auditoría- Gestión – Indicadores – Economía - Eficiencia y Eficacia

**Clasificación JEL:** M42 Contabilidad y Auditoría

## ABSTRACT

*This article includes the characteristics and particularities of the design of Management Audit procedures, having studied the conceptual elements about the management audit and the methodological ones related to the construction of audit procedures that allow the analysis, measurement and evaluation of the missions of the organizations as expressed in the strategic objectives of the entities by main functions, considering for it the compliance tests, the substantive and the analysis tests that would be applied and the type indicators that would be calculated to measure the economy, efficiency and effectiveness in the management of organizations.*

**Keywords** Audit- Management- Indicators – Economy - Efficiency and Effectiveness

Citar como (APA):

Zambrano Zambrano, MI. & Armada Trabas, E. (2020): Procedimientos de auditoría de gestión. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 51-59. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/06\\_V4N22020\\_MIZZYEAT](http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/06_V4N22020_MIZZYEAT)

## INTRODUCCION

El desarrollo de Procedimientos de Auditoría de Gestión ha cobrado auge en los últimos tiempos donde no solo se exige la revisión de los aspectos económicos financieros si no también los elementos de gestión que permitan obtener tanto el beneficio del cumplimiento de los objetivos a corto y a largo plazo como el beneficio de la repercusión social que estos buenos resultados pueden traer.

Al ser un tema poco tratado no ha sido muy desarrollado en cuanto su proceder y por ello es objetivo del presente artículo mostrarles las características que deben incluir los procedimientos que se utilicen para aplicar auditorías de gestión o de desempeño.

Es importante considerar en su aplicación que se debe valorar los tipos de pruebas que se aplicarían y las técnicas a utilizar que tienen su especificidad para este tipo de auditoría de desempeño o de gestión.

## DESARROLLO

### 1. Fundamentos metodológicos para la elaboración de Procedimientos de Auditoría de Gestión

Un procedimiento es un documento que describe clara e inconfundiblemente los pasos consecutivos para iniciar, desarrollar y concluir una actividad u operación, los elementos técnicos a emplear, las condiciones requeridas, los alcances, las limitaciones fijadas, el número y características del personal que interviene, entre otros y debe incluir datos precisos sobre las personas que se responsabilizan con los resultados a obtener y su posible delegación. (Senlle, 2000).

Se debe tener en cuenta que los procedimientos describen el “cómo” se hacen las cosas para asegurar el funcionamiento de un sistema, esto implica que los procedimientos:

- Estén justificados.
- Tengan antecedentes.
- Cuenten con límites precisos.
- Utilicen un léxico y vocabulario definidos.
- Contengan la acción o actividad objeto.
- Indiquen “quién” o “quiénes” estarán afectados y serán responsables de su uso.
- Tengan un plazo explícito de validez.

La índole de un proceso puede requerir la intervención de elementos variados cuya operatoria requiera, a su vez, de indicaciones para su utilización. Se trata de las instrucciones. Las instrucciones, aunque semejantes en la forma a los procedimientos, se diferencian de estos en su fondo; mientras aquellos indican también responsabilidades; las instrucciones son interpersonales y se limitan a indicar o clarificar la forma de operar, utilizar o realizar algo.

En el caso en que normar las distintas actividades que componen una función determinada, requiere un número extenso de instrucciones que deben tener una secuencia previamente establecida, la agrupación de estas, conforman Procedimientos sobre esa función o materia específica.

La oportunidad de elaborar procedimientos permite educar en la sistematización, el análisis de las relaciones entre funciones, procesos, actividades y personas, y la verificación previa en una visualización que facilita evitar errores.

Un procedimiento deberá proporcionar información clara, concisa y completa, expresada de forma sencilla, aunque no pobre ni monótona sobre qué cosa hacer, cómo hacerla, cuándo hacerla, cuánto hacer, dónde hacerla y quien hará y/o se responsabilizará de lo hecho.

Estas secuencias serán acorde y compatibles con la realidad de la empresa y sus propósitos enunciados. No puede el procedimiento ser una isla aislada del resto de los integrantes humanos y técnicos de aquella. (Senlle, 2000).

Por su complejidad pueden requerir dentro de su contenido la presencia de instrucciones parciales que ayuden a cumplimentar la secuencia descrita. Para su utilización eficaz, el procedimiento se construye según el siguiente esquema lógico:

- Una fundamentación de existencia, una razón de ser del documento.
- Orígenes y antecedentes.
- Límites.
- Léxico, vocabulario y significados.
- El procedimiento propiamente dicho.
- Departamento, sección, persona responsable (o todos ellos)

## 2. Procedimientos de Auditoría

Pruebas, instrucciones y datos incluidos en el programa de auditoría, que deben llevarse a cabo de manera sistemática y razonable.

Un programa de auditoría normalmente comprobará los objetivos y criterios de auditoría mediante:

- la observación, la entrevista y la documentación;
- la verificación y la comprobación; y
- el análisis.

Al desarrollar los procedimientos de auditoría, es importante que estén relacionados con los objetivos de la misma; es decir, permitan recoger las pruebas pertinentes que maximicen el impacto de la auditoría, y que se caractericen por:

- expresen con claridad e incluyan suficientes detalles para que quienes lleven a cabo la auditoría puedan entenderlos con facilidad;
- estén organizados de una manera lógica para que el examen de la entidad fiscalizada pueda llevarse a cabo con la máxima eficiencia posible;
- constituyan un método eficiente para recoger suficientes pruebas sin comprobaciones superfluas; y
- tengan en cuenta los previos trabajos de auditoría/investigaciones publicadas sobre el tema.

Otros factores que hay que tomar en consideración al desarrollar los procedimientos de auditoría son los siguientes:

**Tamaño** - los procedimientos de auditoría por lo general aumentan de tamaño y complejidad (procedimientos más detallados, cuestionarios y listas de comprobación) al ampliarse el ámbito de la auditoría.

**Dispersión geográfica** - la dispersión y la localización de sitios que hay que visitar afectan el programa de auditoría. Pueden requerirse procedimientos detallados para garantizar la coherencia cuando diferentes personas llevan a cabo la misma auditoría en diferentes lugares.

**Entorno de la auditoría** - la receptividad de la dirección a lo que se fiscaliza, si se trata de la primera auditoría en esta área, y el carácter confidencial del área dentro de la entidad fiscalizada afectarán el modo en que se desarrollen y apliquen los procedimientos.

Los responsables de la auditoría deben garantizar que se enumeran los medios de recoger las pruebas apropiadas con respecto a cada criterio, y los costos de la aplicación de los procedimientos. También

tienen que revisarse los procedimientos en relación con la legislación, su carácter práctico y su facilidad de comprensión por el personal de campo. Además, una vez iniciada la investigación preliminar o el trabajo de campo pueden surgir nuevos temas que exijan una reconsideración y una revisión de los procedimientos iniciales. Sin embargo, antes de añadir nuevos temas debe tomarse en consideración el impacto de éstos sobre el presupuesto y el calendario de la auditoría.

Al desarrollar los procedimientos de auditoría no podrán preverse todas las contingencias. En las primeras fases de una auditoría es preciso conservar la flexibilidad y revisar la adecuación de los procedimientos a desarrollar.

### 3. Criterios de los procedimientos de Auditoría de Gestión o de Desempeño.

Los criterios de auditoría son niveles razonables y alcanzables de gestión, con los que pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades. Reflejan un modelo de control normativo (es decir, deseable) con respecto a la materia que es objeto de revisión.

Representan una buena práctica: la expectativa de una persona razonable e informada acerca de "lo que debería ser".

Cuando los criterios se comparan con lo realmente existente, surgen los resultados de la auditoría. El cumplimiento o la superación de los criterios podrían indicar la "mejor práctica", pero el no cumplimiento de los criterios indicaría la posibilidad de introducir mejoras. Una auditoría suele comenzar, después de que el proceso de planificación de la EFS la identifique como tal, como una o más cuestiones que es preciso explorar.

La exploración de estas cuestiones requiere el desarrollo de criterios, seguido del desarrollo de pruebas para evaluar si se han cumplido los criterios. Sin embargo, al preparar estos procedimientos y llevarlos a cabo, los auditores se percaten de que se hace necesario ampliar o modificar las cuestiones previamente definidas.

El auditor debe asegurarse de que se han identificado los criterios adecuados que permitan que se evalúe las actividades sometidas a fiscalización, y logre los objetivos de la auditoría. Éstos son algunos de los rasgos de los criterios adecuados:

**Fiabilidad:** Los criterios fiables permiten conclusiones coherentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias;

**Objetividad:** Los criterios objetivos están exentos de cualquier sesgo del auditor o la dirección;

**Utilidad:** Los criterios útiles originan resultados y conclusiones que satisfacen las necesidades de información de los usuarios;

**Comprensibilidad:** Los criterios comprensibles se expresan con claridad y no dan pie a interpretaciones significativamente diferentes;

**Comparabilidad:** Los criterios comparables son coherentes con los utilizados en Auditorías de Gestión de otros organismos o actividades similares, y con los utilizados en anteriores momentos dentro de la entidad fiscalizada;

**Integridad:** La integridad hace referencia al desarrollo de todos los criterios importantes que sean adecuados para evaluar la gestión en unas circunstancias determinadas; y

**Aceptabilidad:** Los criterios aceptables son aquellos en los que coinciden por lo general la entidad fiscalizada, el estado, los medios de comunicación y el público en general. Cuanto más elevado sea el grado de aceptación de los criterios, más eficaz será la Auditoría de Gestión o de Desempeño.

Los criterios desempeñan importantes funciones para ayudar en la realización de una Auditoría de Gestión o de Desempeño, ya que:

- Constituyen una base común para la comunicación dentro del equipo de auditoría y con la dirección del auditado en lo referente a la naturaleza de la auditoría;
- Constituyen una base para la comunicación con la dirección del auditado, ya que el equipo de auditoría a menudo solicita a la dirección una comprensión y una coincidencia con los criterios y la posible aceptación de los resultados de conformidad con dichos criterios;
- Enlazan los objetivos con las pruebas de la auditoría llevado a cabo durante la fase de ejecución;
- Constituyen el fundamento de la fase de recogida de datos de la auditoría, y sirven de base sobre la cual construir procedimientos para la obtención de pruebas de auditoría;
- Proporcionan la base para los resultados de la auditoría, ayudando a implantar una forma y una estructura en las observaciones.

Su nivel de detalle y la forma que asumen a menudo determinará el grado de éxito de los criterios al servicio de estos usos. Los criterios generales de la auditoría se establecen durante el estudio previo. A medida que éste avanza suelen ampliarse y volverse más específicos. Al final del estudio previo los criterios tienen que ser lo suficientemente detallados como para que ofrezcan una orientación clara en la fase de ejecución de la auditoría, y en particular, el desarrollo de procedimientos de auditoría específicos para la comprobación de los criterios.

No es realista esperar que estos sistemas, actividades o niveles de gestión en las áreas de la economía, la eficiencia y la eficacia cumplan siempre íntegramente estos criterios. Es importante darse cuenta de que la gestión satisfactoria no significa una gestión perfecta, sino que está basada en lo que una persona razonable podría prever, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad auditada y por tanto los procedimientos desarrollados.

#### **4. Tipos de procedimientos a desarrollar en las Auditorías de Gestión.**

##### **4.1.- Procedimientos de control. Pruebas de control**

Procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de las incorrecciones importantes en las afirmaciones (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, International federation of Accountants, 2011) reportadas en los estados financieros y los informes de gestión. Se diseñan y aplican en la fase de planificación de la auditoría, preferentemente, para facilitar la determinación del alcance de la auditoría, soportados por la evaluación de los factores cualitativos del riesgo inherente y de control.

El auditor actuante debe comprobar la manera en que se han aplicado los procedimientos de control interno previsto; la coherencia y la relación directa con lo legalmente establecido; así como el conocimiento y los medios utilizados por los responsables y participantes en la generación, obtención, procesamiento, preparación y presentación de la información relacionada con la gestión. (Ceballo, 2014).

En el diseño de los procedimientos de control, así como su valoración, es importante considerar asuntos tales como la evaluación y calificación de los riesgos, la calidad y la cantidad de la evidencia de auditoría para sustentar que el procedimiento de control interno aplicado; previene, detecta y corrige oportunamente los errores señalados; el manejo de la información y la comunicación en la gestión; los cambios ocurridos en los responsables y participantes de la función administrativa o de gestión en cuestión; y el predominio de las acciones manuales repetitivas en el procesamiento de los datos y la información a revelar.

##### **4.2.- Procedimientos sustantivos.**

Procedimientos de auditoría diseñados para detectar incorrecciones importantes en las afirmaciones (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, International federation of Accountants, 2011) contenidas en los informes o tareas de gestión. Se diseñan y aplican en la fase de ejecución de la auditoría, preferentemente, y están estrechamente relacionados con las acciones de cada área, función o proceso del auditado.

Las normas de auditoría de la INTOSAI manifiestan que "Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, a los procedimientos, a la actividad o a la función auditada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables." (INTOSAI, 2016)

La prueba es competente (válida y fiable) si representa de hecho lo que se propone representar. La fiabilidad de las pruebas puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- la corroboración aportada por las pruebas es una técnica poderosa para aumentar la fiabilidad. Esto implica que el auditor busque diferentes tipos de prueba que tengan diferentes orígenes;
- normalmente las pruebas originadas en el exterior de la entidad auditada se consideran más fiables, a los efectos de la auditoría, que la información generada dentro de la propia entidad auditada;
- la prueba documental suele considerarse más fiable que la prueba oral;
- la prueba que tiene su origen en la observación o el análisis directo del auditor es más fiable que la prueba obtenida de modo indirecto;
- la fiabilidad de la información generada por la entidad auditada estará parcialmente en función de la fiabilidad de los sistemas de control interno;
- la prueba oral corroborada por escrito es más fiable que la prueba meramente oral; y
- los documentos originales son más fiables que las fotocopias (si se fotocopian los originales el auditor tiene que indicar la fuente original y la fecha de copia).

La pertinencia exige que la prueba posea una relación clara y lógica con los objetivos y los criterios de la auditoría. Un enfoque de la planificación de la recogida de datos consiste en enumerar, para cada tema y cada criterio, la naturaleza y la localización de la prueba que se necesita, así como el procedimiento de auditoría que va a ejecutarse.

El auditor deberá obtener las suficientes pruebas apropiadas de auditoría como para extraer conclusiones razonables que sirvan de base al informe de auditoría. La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas de auditoría, y el carácter apropiado es la medida de la calidad de las pruebas, su pertinencia con respecto a determinados criterios y su fiabilidad.

Las pruebas recogidas durante una Auditoría de Gestión o de Desempeño pueden tener una naturaleza predominantemente cualitativa, y exigir una amplia aplicación de criterio profesional. Por consiguiente, el auditor buscará generalmente pruebas confirmatorias en distintas fuentes o pruebas de naturaleza diferente al efectuar evaluaciones y elaborar conclusiones.

Al planificar la auditoría, el auditor identificará la naturaleza, los orígenes y la disponibilidad probables de las pruebas de auditoría requeridas, en las que deberá tomar en consideración factores tales como la disponibilidad de otros informes o estudios de fiscalización, y el costo de obtención de las pruebas de auditoría.

En términos de Auditoría de Gestión o de Desempeño, las pruebas de auditoría son los hechos o informaciones que se utilizan para:

- afirmar si la dirección y los empleados de una entidad auditada han aceptado y llevado a cabo las acciones apropiadas para ajustarse a los principios operativos, políticas o normas de utilización eficaz, eficiente o económica de los recursos; y
- demostrar a un tercero que los resultados a los que llega el auditor son plausibles.

Los auditores tienen que ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de las pruebas de Auditoría de Gestión o de Desempeño. Los problemas potenciales son los siguientes:

- pruebas basadas en una única fuente (fiabilidad, validez, suficiencia);
- pruebas orales carentes de documentación u observaciones de apoyo (fiabilidad); no sensibles al tiempo, es decir, son demasiado viejas y no reflejan los cambios (pertinencia);
- prueba demasiado costosa de obtener en comparación con los beneficios que aporta (pertinencia y suficiencia);
- el origen de la prueba tiene un interés creado en el resultado (fiabilidad);
- las muestras recogidas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia);
- la prueba puede relacionarse con un único hecho (validez, suficiencia);
- la prueba es incompleta, es decir, no demuestra una causa o un efecto (fiabilidad, suficiencia); y
- la prueba es conflictiva (fiabilidad).

Puede hacerse mediante:

- confirmación por escrito del entrevistado;
- el análisis de múltiples fuentes independientes que revelen los mismos hechos; o
- comprobación posterior de los registros.

En el diseño, implementación y aplicación de los procedimientos sustantivos el auditor actuante debe considerar los criterios cualitativos siguientes:

- la valoración del riesgo de auditoría a partir de los resultados de la aplicación de los procedimientos de valoración de riesgos y las pruebas de control;
- la naturaleza de los riesgos identificados que impactan en las áreas a auditar;
- el error tolerable calculado para las actividades a auditar en el área seleccionada;
- el método de muestreo a utilizar en la elección de los tipos de transacciones a auditar y el tamaño de muestra asociado;
- los procedimientos de confirmación externa con instituciones financieras, acreedores y otros terceros significativos;
- la calidad y cantidad de las fuentes de evidencia de auditoría, en términos de suficiencia, relevancia y competencia; y
- la importancia relativa de las incorrecciones importantes detectadas y sus efectos, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, sobre la fiabilidad de los reportes de gestión en cada área, función o proceso.

En esencia, los procedimientos sustantivos permiten evaluar el cumplimiento de las disposiciones, políticas y procedimientos establecidos en el auditado,

#### **4.3.- Procedimientos analíticos.**

Provee el sistema de indicadores necesarios para la evaluación del rendimiento de las áreas, funciones o procesos, a partir de la información reportada en los informes de gestión preparados y presentados al cierre del período de auditoría; mediante la determinación, el análisis y la valoración cualitativa y cuantitativa de las relaciones entre los datos financieros y no financieros, así como de las tendencias, las fluctuaciones e incongruencias significativas con respecto a la información comparativa relevante o que difieran de los valores esperados en importes o cantidades importantes. (Ceballo, 2014).

Los procedimientos analíticos se diseñan y aplican en la fase de ejecución de la auditoría, preferentemente e incluyen:

- la información comparable de períodos anteriores;
- los resultados previstos para el período de auditoría en presupuestos y planes;

- la información sectorial comparativa;
- la información comparativa interna generada por las áreas, funciones, o procesos universitarios;
- entre los elementos que componen las estructuras de datos reportados en los informes de gestión; y
- entre información financiera e información no financiera.

## Pruebas analíticas

Las pruebas analíticas surgen del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, análisis de ratios, tendencias y patrones de datos procedentes de la entidad fiscalizada u otras fuentes pertinentes. También pueden efectuarse comparaciones con normas obligatorias o niveles propios del sector. El análisis suele ser numérico, por ejemplo, tomando en consideración los ratios entre productos y recursos, o el porcentaje del presupuesto que se ha gastado. También puede tener un carácter no numérico; por ejemplo, cuando se observa una tendencia coherente en la naturaleza de las quejas realizadas al auditado.

La recogida de pruebas se lleva a cabo durante las fases de estudio previo, que forma parte de la prueba general, y la de ejecución de una auditoría.

Los auditores deberán:

- examinar las características de los datos requeridos;
- recoger datos pertinentes para el logro de los objetivos específicos de la auditoría;
- recoger datos basados en los criterios de auditoría expuestos en los procedimientos de auditoría del plan de auditoría;
- recoger datos suficientes y persuasivos para soportar lógicamente los análisis, observaciones, conclusiones y recomendaciones.

La aplicación de los procedimientos analíticos, deben integrarse de forma sistémica, con los resultados verificados con los procedimientos de control y los procedimientos sustantivos, utilizados por el auditor actuante en las diferentes fases de la auditoría; de forma que facilite la obtención y presentación de conclusiones y resultados razonables, objetivos y precisos en el informe de auditoría.

## CONCLUSIONES

El énfasis que se alcanza en la Auditoría de Gestión o de Desempeño, como ciencia, se identifica cuando esta aporta métodos de trabajo, estudios de riesgos que permiten llegar a planteamientos objetivos de análisis y conclusiones, elaboración de procedimientos o quehaceres de trabajo de conjunto con la aplicación de los indicadores que se plasman en documentos que se sistematizan en las diferentes revisiones y que sustentan la opinión del evaluador sobre los aspectos revisados que se expresan finalmente en el informe.

Con la aplicación de los Procedimientos de Auditoría de Gestión en las diferentes organizaciones se añade valor desde el punto de vista social, es decir mejorar la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa y financiera de las organizaciones, permite la disponibilidad de recursos para invertir en proyectos de vinculación con la sociedad, mostrando una imagen mejorada de la organización que se revierte en mejores resultados económicos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Ceballo, S. P. (2014). *Estrategia metodológica de auditoría interna a las relaciones de la administración financiera con la Universidad de La Habana*. La Habana: UH.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, International federation of Accountants. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, Calidad Parte I*. Mexico DF: IMCP.

INTOSAI. (2016). *Normas de Auditoría*. Viena: INTOSAI.

Senlle, A. y. (2000). *ISO 9000 las normas para la calidad en la práctica, calidad total y normalización*. Madrid: Gestión .

## DATOS DE LOS AUTORES

### **María Inés Zambrano Zambrano.**

Doctora en Ciencias Contables y Financieras, Universidad de La Habana, Profesora de la asignatura de Auditoría que atiende, Universidad Técnica de Manabí, Ecuador

### **Elvira Armada Trabas**

Profesora Titular de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana que imparte las asignaturas de Auditoría, Control Interno en el curso regular diurno y en Maestrías y Doctorados, Miembro del tribunal permanente de Doctorado y del Comité académico de Maestría en Contabilidad Universidad de La Habana

**Fecha de recepción: 14 de enero de 2020**

**Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020**

**Fecha de publicación: 30 de junio de 2020**

# El control externo al presupuesto del Estado. Su evolución en Cuba

Artículo  
arbitrado

*External control of the State budget. Its evolution in Cuba*

MARISLEYBIS TORRES LÓPEZ<sup>1</sup>, HÉCTOR RODRÍGUEZ PÉREZ<sup>2</sup>,  
MARCOS G MORALES FONSECA<sup>3</sup>, ORLANDO CARDOSO MORENO<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Universidad “Ignacio Agramonte Loynaz” Camagüey, CUM Sibanicú. Cuba, marisleybis.torrez@reduc.edu.cu

<sup>2</sup> Universidad “Ignacio Agramonte Loynaz” Camagüey, Cuba, hector.rodriguez@reduc.edu.cu

<sup>3</sup> Dirección Provincial de Finanzas y Precios. Camagüey, Cuba, marcos@cm.mfp.gob.cu

<sup>4</sup> Contraloría General de la República. Camagüey, Cuba, orlando.cardoso@cmg.gob.cu

## RESUMEN

El presente trabajo aborda la temática del control externo al presupuesto del Estado y su evolución en Cuba. Teniendo como objetivo caracterizarla evolución de la verificación al presupuesto del Estado en Cuba, dado que anualmente Cuba incrementa el presupuesto destinado al sector público. El Ministerio de Finanzas y Precios tiene entre sus funciones realizar las verificaciones al presupuesto del Estado. Como parte del proceso de ordenamiento y control de los recursos presupuestarios puso en vigor la metodología para realizar el proceso de verificación, la cual es de aplicación para todos los órganos y organismos de la Administración del Estado. La investigación realizada es novedosa al aportar elementos teóricos sobre la evolución de la verificación del presupuesto en Cuba contribuyendo así al perfeccionamiento del control en la gestión presupuestaria a nivel municipal y a su vez del país. Se aplicaron los métodos científicos como el histórico-lógico, análisis y síntesis, inducción - deducción, observación, entrevista y el procesamiento computacional de los datos. La evolución de la verificación presupuestaria fue estratificada en tres etapas destacándose la tercera que es la de mayores saltos tanto en entes verificadores como en legislación asociada. La verificación presupuestaria tiene como finalidad: fortalecer la gestión presupuestaria, transparencia, rendición de cuentas y cumplimiento del encargo social, mediante las recomendaciones incluidas en el informe de verificación, que permitan lograr la economía, la eficiencia, eficacia y efectividad de los recursos asignados.

**Palabras clave:** presupuesto, control, evolución, verificación.

**Código JEL:** H61 Presupuesto Sistema presupuestario

Citar como (APA):

Torres López, M. & Otros (2020): El control externo al presupuesto del Estado. Su evolución en Cuba. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 61-71. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RFCF/article/view/07\\_V4N22020\\_MTLyOTROS](http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RFCF/article/view/07_V4N22020_MTLyOTROS)

## ABSTRACT

This paper addresses the issue of external control of the State budget and its evolution in Cuba. Aiming to characterize the evolution of the verification of the State budget in Cuba, given that annually Cuba increases the budget allocated to the public sector. The Ministry of Finance and Prices has among its functions to carry out the verifications of the State budget. As part of the process of ordering and controlling the budgetary resources, it put into effect the methodology to carry out the verification process, which is applicable to all organs and agencies of the State Administration. The research carried out is novel as it provides theoretical elements on the evolution of budget verification in Cuba, this contributing to the improvement of control in budget management at the municipal level and at the country level. Scientific methods such as historical-logical analysis were applied and synthesis, induction - deduction, observation, interview, and computational data processing. The evolution of budget verification was stratified into three stages, with the third being the one with the greatest jumps both in verifying bodies and in associated legislation. The purpose of budget verification is to: strengthen budget management, transparency, accountability and fulfillment of the order social, through the recommendations included in the verification report, which allow achieving economy, efficiency, efficacy and effectiveness of the assigned resources.

**Keywords:** *budget, control, evolution, verification.*

## INTRODUCCIÓN

En la actualización del modelo económico cubano tiene gran incidencia el sistema presupuestario, el cual está integrado por diferentes tipos de presupuestos que se materializan en los niveles presupuestarios.

El presupuesto del Estado constituye uno de los principales planes financieros en la economía, independientemente de las relaciones de producción que predominen, porque a través de él se canalizan los recursos financieros que utilizará el Estado en el cumplimiento de sus objetivos a través del sector público.

En Cuba el Presupuesto del Estado está compuesto por:

- Presupuesto Central.
- Presupuesto de la Seguridad Social.
- Presupuesto provincial y de los municipios.

El Decreto Ley 192/1999 establece la Administración Financiera del Estado, definiendo el presupuesto del Estado como el documento e instrumento jurídico político, elaborado periódicamente, el que en forma de balance se plasma el nivel máximo de gastos y las provisiones de recursos financieros que realizará el Estado durante el ejercicio económico, en correspondencia con el plan de la economía, por lo cual lleva intrínseco las siguientes características:

**Carácter jurídico:** El presupuesto es una institución jurídica fundamental de derecho público, que sanciona la competencia del poder legislativo, para controlar la actividad financiera del ejecutivo, al aprobarse generalmente con carácter de ley anual por los parlamentos, en los diferentes países.

**Carácter político:** Refleja cuantitativamente las líneas de política económica y en particular, la fiscal del Estado.

**Carácter planificado:** Es un plan económico que constituye la articulación entre recursos y objetivos. (DL. No.192/1999)

El proceso presupuestario establece la forma en que se debe planificar, ejecutar y controlar y liquidar el presupuesto del Estado. Este proceso está integrado por cuatro fases: Elaboración, Aprobación, Ejecución y Control. El control está presente en las fases anteriores en función de que el presupuesto logre garantizar los objetivos propuestos.

Los autores consideran que es necesario que el control tanto interno como externo contribuya al uso racional y eficiente del presupuesto. Para la realización del control se deben utilizar tecnologías e instrumentos capaces de prever y evitar el desvío de recursos, materializándose a través comprobaciones sobre el uso de esos recursos asignados, permitiendo su detección, así como la aplicación de medidas, correctivas y/o preventivas y administrativas si procede.

El estudio realizado por autores como Gimeno, F. S. (1980), Lozano, (2001), García, (2006), Quijada (2011), Toledo, (2015) y Rodríguez (2015), entre otros, evidencia que el control se concibe como aquella actividad de comprobación de la actuación del sujeto fiscalizado y de verificación de su adecuación a determinados parámetros establecido. Es por esto que dentro de la administración pública es necesario el ejercicio de esta actividad controladora en base a las políticas y planes de gobierno que se están ejecutando.

Para Rodríguez (2015) existen diferentes concepciones para el término de control en el ámbito de la administración pública, quien considera que una definición acertada es plantear que controlar es verificar si los actos de los órganos públicos se han ajustado a las normas jurídicas que los regulan.

Por su parte Toledo (2017), expresa que el control es la función más importante de la administración, puesto que a partir de la misma se obtiene la medición de los resultados de la gestión, estableciendo si efectivamente se cumplieron los objetivos trazados o no, siendo el punto de partida para la formulación de las planificaciones futuras, mediante la corrección y mejoramiento de los resultados.

El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe advertir, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de modo tal que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, establecerse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en las acciones subsecuentes. (Quijada, JC 2011)

Mediante el control se puede conocer los niveles de eficiencia, eficacia y efectividad en el uso y destino de recursos presupuestarios, así como, el grado de cumplimiento de la legislación vigente para la adopción de medidas correctivas.

Según Paz (2015) ...el control presupuestal es una herramienta muy importante e imprescindible para controlar la gestión de la administración y anticiparse a los eventos negativos producidos por problemas no detectados a tiempo.

En correspondencia con la importancia que los autores le atribuyen al control presupuestario establecen como objetivo del trabajo caracterizar la evolución de la verificación al presupuesto del Estado en Cuba, aportando elementos teóricos que contribuyen al perfeccionamiento del control en la gestión presupuestaria.

La investigación realizada es novedosa al aportar elementos teóricos sobre la evolución de la verificación del presupuesto en Cuba contribuyendo así al perfeccionamiento del control en la gestión presupuestaria a nivel municipal y a su vez del país.

A criterio de los autores la verificación al presupuesto tiene como finalidad: fortalecer la gestión presupuestaria, transparencia, rendición de cuentas y cumplimiento del encargo social, mediante las recomendaciones incluidas en el informe de verificación, que permitan lograr la economía, la eficiencia, eficacia y efectividad de los recursos asignados.

Además, consideran que en el proceso de verificación influyen varios aspectos entre ellos, lo personal, la capacidad, la habilidad, el conocimiento, la comunicación, los instrumentos, las técnicas y las herramientas que se dispongan, para asegurar la calidad de la misma, así como su oportunidad.

# MATERIALES Y MÉTODOS O METODOLOGÍA COMPUTACIONAL

En la selección de los métodos de investigación se tuvieron en cuenta los objetivos y tareas planteadas, utilizándose los siguientes:

*Histórico-lógico:* Con el fin de analizar los antecedentes del control y la verificación presupuestaria, destacando su evolución y desarrollo en Cuba.

*Análisis y síntesis:* Con el objetivo de establecer las particularidades del control presupuestario, con énfasis en la verificación presupuestaria y las condiciones adecuadas para su aplicación práctica.

*Inducción-deducción:* Utilizados para emitir juicios y conclusiones sobre la aplicación de los nuevos criterios de la verificación presupuestaria en las Direcciones de Finanzas y Precios a nivel municipal.

*Empíricos-experimentales:* Basados en entrevistas y la observación de experiencias prácticas a fin de recopilar la información necesaria para cumplimentar los objetivos de la investigación.

## 1.1 Organismos internacionales responsables de la verificación del presupuesto.

A nivel internacional de forma general se utilizan diferentes términos sobre el proceso de verificar la eficacia y eficiencia de las operaciones y actividades del gobierno como parte del control gubernamental a su presupuesto, entre los que se destacan: comprobar, inspeccionar, verificar, auditar y/o fiscalizar. A su vez existen diversos organismos e Instituciones Fiscalizadoras Superiores que realizan el proceso de verificación de sus presupuestos.

En México la contaduría mayor de Hacienda es el órgano técnico de la Cámara de Diputados que, de acuerdo con sus facultades legales y reglamentarias, audita y revisa el gasto público y los estados financieros, la legalidad, la eficacia y eficiencia de las operaciones y actividades del gobierno federal. Ugalde, L.C (1997) ...

Por su parte el modelo de control gubernamental actual en Panamá, obedece a esa estructura del control que tiene su origen jurídico la Carta Magna, la cual encarga a la Contraloría General de la República como entidad de fiscalización superior (EFS) el mandato constitucional de fiscalizar y regular el control de todos los actos administrativos y de gestión fiscal, de los funcionarios públicos, entidades o personas que afecten en razón del manejo, operación o custodio de fondos u otros bienes el patrimonio público. (Quijada, J.L. 2011)

Actualmente las Instituciones Fiscalizadoras Superiores tienen a su cargo el control de la gestión de los fondos públicos nacionales. En un buen número de casos, sus competencias abarcan el control de los organismos y sociedades nacionales en los que el sector público tiene una participación mayoritaria o ejerce el dominio efectivo. El Tribunal de Cuentas Europeo como entidad fiscalizadora se tiene en cuenta por ser miembro de la Unión Europea, así como los organismos profesionales que, aunque no sean entes que fiscalizan, son instituciones que agrupan los órganos de control y apoyan su labor en busca de mayor transparencia y mejor gestión del ámbito público. (Ipiñazar. 2016)

El sistema de control externo del sector público en España es el Tribunal de Cuentas como los Órganos de Control Externo autónomos (OCEX) y su coordinación. En España, la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía. El concepto de sector público está contemplado en la legislación del Tribunal con una gran amplitud, abarcando desde la Administración del Estado hasta las sociedades estatales y empresas públicas, pasando por las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos. (Jiménez, (2007)

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (Ventosilla, 2015)

La *National Audit Office* (NAO) público del gobierno central, incluye la mayoría de los organismos

externalizados y entidades públicas de ámbito estatal. (Ipiñazar 2016)

La NAO selecciona los trabajos a verificar aunque tiene en cuenta la opinión del comité de cuentas públicas, los intereses del Parlamento Británico y el impacto del resultado que pueda tener en la gestión de los Fondos (Jimenez, 2007)

El órgano de control externo del sector público de ámbito federal de Estados Unidos, es la Oficina de Rendición de cuentas del Gobierno, conocida como GAO (U. S. Government Accountability Office) (Ipiñazar,2016)

El control de los fondos públicos franceses es realizado por órganos colegiados, que de acuerdo con el ámbito competencial territorial y regional, son los siguientes: El Tribunal de Cuentas, Las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas (Ipiñazar ,2016)

Para el control externo de los fondos y la gestión pública en España existen dos tipos de instituciones: el Tribunal de Cuentas (TC) y los Órganos Autónomos de control (OCEX). Se trata de una situación similar tanto en Francia como a Alemania, donde el Estado se divide en ámbitos regionales y por tanto, existen organismos de control público para dichas regiones. (Ipiñazar, 2016)

Los autores consideran que la fiscalización o verificación siempre será el instrumento necesario, para cumplir las metas propuestas por cada institución y más si su misión es social y a su vez es financiada gubernamentalmente. Pues esta permite la comprobación de la actividad del sector público, basada en la legalidad, eficiencia, eficacia, economía y efectividad, derivándose de esta un plan de medidas que incluye la adopción de medidas correctivas y administrativas, por ser un control posterior.

En Cuba corresponde la función de verificar el presupuesto del Estado al Ministerio de Finanzas y Precios, el cual se realiza en los diferentes niveles, municipal, provincial y nacional.

## **1.2 La verificación presupuestaria en Cuba, su evolución.**

A finales del año 1950, en correspondencia con la Constitución de la República de Cuba, se creó un órgano denominado Tribunal de Cuentas, teniendo entre sus funciones la de fiscalizar el patrimonio, los ingresos y los gastos del Estado y de los organismos autónomos, y la ejecución de los Presupuestos del Estado, las Provincias y los Municipios; así como asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los impuestos, derechos y contribuciones, sin perjuicio de las facultades y atribuciones que se conferían en este aspecto al Ministerio de Hacienda. También era competencia del Tribunal de Cuentas fiscalizar la gestión administrativa de los funcionarios y empleados del aparato del Estado y de las organizaciones autónomas.

En el año 1953 se celebró en la Habana, el Primer Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, fecha en que se inició un proceso de institucionalización que se continuaría en los Congresos que tuvieron lugar en Bruselas en el año 1956 y Tokio en 1968, cuyo resultado era el establecimiento de los estatutos de la asociación y, con ello, la fundación formal de la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI). (Cardoso, 2015).

A partir del Triunfo de la Revolución en enero de 1959 se inicia un cambio en la estructura socioeconómica del país, este proceso provocó una acelerada transformación de la organización del aparato estatal. Debido a lo anterior, no se consideró necesario mantener el Tribunal de Cuentas, el que cesó sus funciones en 1960. (Cardoso, (2015)

Sus funciones pasaron de nuevo al Ministerio de Hacienda, promulgándose en 1961, la Ley No. 943 de Comprobación de Gastos del Estado y creándose en dicho ministerio la Dirección de Comprobación, encargada de cumplir las funciones de fiscalización.

A finales de 1965 se extingue el Ministerio de Hacienda, y la función de fiscalización superior deja de actuar en el país, y con ello comienza un proceso donde el registro contable por partida doble, y los cobros y pagos entre las entidades estatales se suprimen en 1967; por otra parte la confección, aprobación y control del Presupuesto del Estado se deja de realizar en el propio año 1967 y también desaparece de la Universidad

la carrera de Contador Público, y todo ello trajo como consecuencia el deterioro de la Contabilidad y los Sistemas de Control Interno, el incremento de la política de gratuidades, el exceso de dinero en la circulación monetaria sin respaldo productivo para reducirla, entre otros errores cometidos, todo lo cual fue analizado en el Informe Central del Primer Congreso del PCC, en el año 1975, expuesto por el Comandante en Jefe de la Revolución Cubana, compañero Fidel Castro Ruz. (Cardoso, (2015)

Como resultado de los acuerdos arribados en dicho evento, se reorganiza el Estado, y en 1976, mediante la Ley No. 1323 de Organización de la Administración del Estado, se crea el Comité Estatal de Finanzas, que incluye, entre otras, una Dirección General de Contabilidad y la Dirección General de Comprobación, y cumplen respectivamente la función rectora en materia del Sistema Nacional de Contabilidad, y de la Auditoría Estatal. (Cardoso, (2015)

En 1994, como parte del proceso de perfeccionamiento de la administración estatal se extingue el Comité Estatal de Finanzas y el Comité Estatal de Precios, cuyas funciones se fusionan en el Ministerio de Finanzas y Precios.

En 1995 se crea la Oficina Nacional de Auditoría para ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios mediante el Acuerdo No. 2914 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministro, así como las que, en virtud de la legislación específica sobre auditoría, le estaban dadas a dicho organismo, salvo las que propiamente le correspondan al Ministro.

En ese mismo año con fecha 8 de junio, se aprueba el Decreto Ley No. 159 De la Auditoría, donde se norma la actividad de auditoría, y en el segundo por cuanto se expone "Se hace necesario verificar la habilidad y honestidad de personas naturales y jurídicas en la administración y control de recursos propios o confiados por el Estado a terceras personas para el desarrollo de actividades de interés social o individual"

La mencionada Oficina desarrolló las funciones a ella asignada hasta el 25 de abril del 2001 en que por el Decreto Ley No. 219 se crea el Ministerio de Auditoría y Control como un Organismo de la Administración del Estado, encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la Política del Estado y del Gobierno en materia de Auditoría Gubernamental, Fiscalización y Control Gubernamental. (Cardoso, (2015)

A su vez el Ministerio de Finanzas y Precios continuó con su responsabilidad y atribución de realizar las comprobaciones al presupuesto del Estado. Como parte del proceso de ordenamiento y control de los recursos presupuestarios implementó la Resolución No.140 del 2004 que puso en vigor la metodología para la verificación del Gasto Público, la cual fue de aplicación para todos los órganos y organismos de la Administración del Estado.

En correspondencia con lo anterior, la Verificación del Gasto Público, como elemento del sistema presupuestario cubano, se consideraba como la acción de comprobar a posteriori que el gasto presupuestario se hubiese ejecutado acorde con lo planificado, teniendo en cuenta lo que establece para cada concepto la legislación vigente, para el destino previsto y en la magnitud requerida.

Para Martínez (2009), las comprobaciones de gastos han constituido en todos estos años un importante instrumento de control que permitían evaluar el empleo de los recursos presupuestarios y la adopción de medidas para perfeccionar el control de estos en las entidades donde se detectaban deficiencias. Permitiendo mantener o incrementar los niveles de actividad con el empleo de la menor cantidad posible de recursos materiales, humanos y financieros, a todos los niveles donde directa o indirectamente se administren recursos del presupuesto. (Martínez, 2009)

Con los años y la situación económica financiera de la economía cubana la mencionada resolución de verificación del presupuesto fue derogada por la Resolución No. 25/2013 del Ministerio de Finanzas y Precios la cual definía como objetivo establecer normas y principios básicos de obligada observancia por los verificadores y los sujetos a las acciones de verificación presupuestaria.

En Cuba la actividad presupuestaria reviste gran importancia por ello, en los lineamientos de la Política Económica y Social se definen aspectos esenciales que deben cumplirse, partiendo de que las unidades

presupuestadas cumplen funciones estatales y de Gobierno, así como de otras características como la prestación de servicios de salud, educación y otros, definiéndoles misión, funciones, obligaciones y atribuciones (Lineamiento 113), así como su perfeccionamiento y la eliminación de gastos excesivos. (Lineamiento 142)

Luego de continuar con la actualización del modelo económico cubano, se implementaron diferentes normativas que conllevaron a la necesidad de actualizar el procedimiento de verificación, a fin de atemperarlo a las condiciones actuales, lograr un mejor control del uso y destino de los recursos presupuestarios, que permita comprobar la eficiencia y eficacia del gasto, además de servir de guía a los verificadores aprobándose a través de la Resolución No.514 de 2019 del propio Ministerio de Finanzas y Precios.

La cual define la verificación presupuestaria como el proceso integrado a las acciones de control, extendido a todas las actividades vinculadas con el Presupuesto del Estado, que contribuye 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 del uso y destino de los recursos asignados. Resolución 514/19 del MFP.

El Procedimiento para la Verificación Presupuestaria es de aplicación por los órganos y organismos de la Administración Central del Estado, entidades nacionales, organizaciones superiores de dirección empresarial, las organizaciones y asociaciones vinculadas con el Presupuesto del Estado, las direcciones provinciales y municipales de Finanzas y Precios, y las direcciones generales de Política Fiscal, de Atención Institucional y Territorial y la Dirección de Inspección, de este Ministerio.

## **RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

El continuo crecimiento del presupuesto en el sector público cubano es muestra convincente de la importancia que el Estado le amerita a este principal recurso financiero, al constituir la garantía por excelencia para dar cumplimiento y plena satisfacción al reconocido y voluminoso número de programas sociales, totalmente gratuitos, de que disfruta la población cubana en sentido general.

Lo anterior exige, y requiere en extremo, de convertirse en una constante necesidad el contar con entes verificadores, que investidos por ley cumplan el supremo encargo de ejecutar la verificación presupuestaria para velar, controlar, comprobar, medir y evaluar el objetivo central anteriormente expresado. Estos entes convertidos en encargados estatales tienen entonces que disponer de instrumentos jurídicos que establezcan el sistema de verificación de gasto público y contengan al mismo tiempo en su letra las orientaciones, elementos, instrumentos y metodologías (tecnologías) para acometer tan insoslayable tarea, y estos tienen que estar a tono con los tiempos y el entorno, y por tanto en constante y continua actualización, perfeccionamiento y desarrollo. El artículo realizó un recorrido teórico y legislativo por esta temática en el entorno internacional y su evolución en Cuba, pudiendo localizar concretamente sus resultados en dos aspectos:

- La forma en que, a partir del triunfo revolucionario, se ha organizado este proceso en Cuba y su correspondencia o puntos de contacto con las experiencias internacionales.
- Principales etapas o momentos que ha tenido esta actividad en nuestro país, con algunas apreciaciones o criterios de los autores.

En Cuba básicamente, y se dice así pues no son los únicos que la ejecutan, pero si los de mayor investidura y responsabilidad, la verificación presupuestaria se realiza por dos entidades: El Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), Organismo de la Administración Central del Estado (OACE) sujeto rector de las etapas de elaboración, aprobación y notificación, ejecución y control, liquidación y cierre del Presupuesto del Estado; y la Contraloría General de la República de Cuba (CGRC) aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular, que tiene entre sus funciones específicas: Normar, supervisar y evaluar los sistemas de control interno y formular las recomendaciones necesarias para su mejoramiento y perfeccionamiento continuo.

La primera, a similitud con la practica internacional, es la organización pública que exige (necesita, requiere) del ejercicio de esta actividad controladora para monitorear la ejecución, a cualquier nivel presupuestario, en base a las políticas y planes de gobierno proyectados; y velar en correspondencia porque se cumplan las metas y objetivos trazados por autoridades políticas y gubernamentales.

En el caso de la CGRC es el órgano técnico superior de fiscalización al servicio exclusivo del parlamento nacional, actuando desde fuera de la estructura fiscalizada, donde entre sus principales facultades legales y reglamentarias están las de auditar y revisar el gasto público y los Estados Financieros, la legalidad, eficacia y eficiencia de las operaciones y las actividades del gobierno en sentido general (control de los actos y decisiones administrativas de los funcionarios públicos). Posee total independencia y especial autonomía (con diferente amplitud en el mandato respecto al MFP) para controlar la gestión de los fondos del patrimonio público nacional. Cualidades y características que lejos de entrar en contradicción con el entorno internacional se acogen a sus principales postulados y ejercicios.

En cuanto al segundo aspecto se puede afirmar categóricamente que la dirección de la Revolución Cubana desde su mismo triunfo se preocupó y ocupó del control externo al presupuesto del Estado, cuando en 1961 promulga la Ley No. 943 de Comprobación de Gastos del Estado y crea dentro del Ministerio de Hacienda la Dirección de Comprobación, encargada de cumplir las funciones de fiscalización. No obstante, los autores estratifican su evolución en tres etapas:

- Inicial: Desde 1961 hasta 1975 etapa de consciente voluntad política, de serias y trascendentales trasformaciones esencialmente en el orden económico-financiero, a la cual no escapó esta actividad, y donde más de un documento oficial reconoce ocurrieron aciertos y desaciertos, a tal extremo que en los últimos 10 años de su periodo deja de actuar en Cuba la función de fiscalización superior.
- Reconocimiento: Período que también pudo denominarse de evolución o de estación, pues lo que se pretende es destacar, enmarcar, cuándo existió obligadamente un reconocimiento a la necesidad e importancia estatal a este proceso fiscalizador. A partir de 1976 se crean entes que van evolucionando hasta instituirse en 1994 el MFP; alcanzando la etapa su culminación en 1995 con la creación de la Oficina Nacional de Auditoría, para ejecutar funciones hasta la fecha asignadas al MFP, iniciando el reconocimiento propio de la auditoría como una actividad que necesariamente debe ser independiente (Decreto Ley No. 159), la etapa finaliza con el siglo pasado.
- Consolidación: Considerada como la etapa donde la verificación presupuestaria adquiere su mayor institucionalización (sentido), que inicia en el 2001 con la creación del Ministerio de Auditoría y Control, radicalmente deslindado del ministerio que rige el Presupuesto del Estado, sin dejar de reconocer que para este paso existió un ex antes determinante que fue la promulgación del Decreto Ley No. 192/1999 de la Administración Financiera del Estado. Período que llega hasta la actualidad teniendo su punto de inflexión más importante con la creación en el 2009 de la CGRC. Es la época de mayores saltos tanto en entes verificadores como en legislación asociada, contentiva de instrumentos y guías.

Para cerrar estos resultados corresponde resumir como ha sido el desarrollo de los instrumentos y metodologías (Procedimientos de verificación del presupuesto del Estado), que inician en la tercera etapa y se ubican en tres momentos:

- Resolución No. 140/2004 implementada como parte del proceso de ordenamiento y control de los recursos presupuestarios.
- Resolución No. 25/2013 que tenía como objetivo establecer normas y principios básicos de obligada observancia por los verificadores y los sujetos de estas acciones.
- Con la actualización del modelo económico cubano fue necesario renovar el procedimiento, aprobándose la Resolución Nro. 514/2019 que persigue el perfeccionamiento del control del uso y

destino de los recursos presupuestarios, que permita comprobar la eficiencia y eficacia del gasto, además de servir de guía a los verificadores.

La misma está estructurada en ocho capítulos, adquiere superioridad tanto cualitativa como cuantitativa a partir de un oportuno y pertinente nivel de amplitud y al mismo tiempo de particularidad y detalle; lo que a criterio de los autores la hace destacar con respecto a las anteriores legislaciones y esto se fundamenta, primariamente, en la estructura capitular que posee donde en los Capítulos del II al VI se establece un nivel de especificación y delimitación en cuanto al tipo de gastos y de actividad, de niveles presupuestarios y los ingresos al presupuesto así como, un último capítulo referido a las violaciones que conllevan solicitud de aplicación de medida disciplinaria.

## **CONCLUSIONES**

El continuo crecimiento del presupuesto en el sector público cubano es muestra convincente de la importancia que el Estado le amerita a este principal recurso financiero, motivo por el cual el control es de vital importancia pues permite conocer los niveles de eficiencia, eficacia y efectividad en el uso y destino de recursos presupuestarios, así como, el grado de cumplimiento de la legislación vigente.

La evolución de la verificación presupuestaria fue estratificada en tres etapas destacándose la tercera que es la de mayores saltos tanto en entes verificadores como en legislación asociada, contentiva de instrumentos y guías, las cuales pueden ser perfeccionados según se desenvuelve la economía cubana.

La investigación aporta elementos teóricos sobre el proceso de verificación sirviendo de referente para futuros trabajos relacionados con el control presupuestario.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

- Cardoso, M. O. (2015). Evocación a la historia de la Contabilidad, el Control Interno y la Auditoría. Su presencia en Cuba. Apuntes para un libro de texto. Camagüey, 2015
- Decreto- Ley No. 192. De la Administración Financiera del Consejo de Estado.(1999). En Finanzas al día.La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.
- García, M.A (2006). Tesis La transparencia del gasto público. Guatemala, mayo de 2006.
- Gimeno, F.S (1980). Revista española de financiación y contabilidad .vol IX n.31 1980 enero -abril. Pp 193-226
- Ipiñazar, P.I (2016). Tesis doctoral. Los criterios internaciones en la evolución del control externo del sector público.
- Jimenez, R, (2007) El control de los fondos públicos.
- Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución. VII Congreso del PCC. (2016). Cuba.
- Lozano, M J (2001). Control, Auditoría y Fiscalización en Auditoría Pública, núm. 3, octubre de 2001.
- Martínez, A. R (2009). Proceso de Realización de las Verificaciones de Gastos en Finanzas Municipal Martí
- Paz, F. CM (2015). Tesis Para optar el grado académico de Magíster en Auditoría con Mención en Auditoría en la Gestión y Control Gubernamental Lima – Perú.
- Quijada, V. JL. (2011) .De un enfoque pragmático a un modelo de aplicación práctico

Resolución No. 514/2019 . Procedimiento de Verificación Presupuestaria, Ministerio de Finanzas y Precios. La Habana, 2019.

Rodríguez, P. H (2015). Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras. Indicadores de gestión presupuestaria para las universidades cubanas. Camagüey. Cuba

Toledo, M. BA. (2015). Marco legal que promueve la transparencia del gasto público en Guatemala" campus central Guatemala de la asunción.

Ugalde, L. C. (1997). Los aspectos legislativos del gasto público en México, 1970-1996. *Perfiles latinoamericanos: revista de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, Sede México*

Ventosilla, B. E. (2015) Tesis para optar el grado de Doctor en Contabilidad y Finanzas. La fiscalización realizada por el sistema nacional de control al gasto público y la rentabilidad social de los programas sociales en el Perú.

## **DATOS DE LOS AUTORES**

### **MARISLEYBIS TORRES LÓPEZ**

Lic. Contabilidad y Finanzas, Máster en Contabilidad Gerencial, ostenta la categoría docente de Profesor Auxiliar del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey en la disciplina Finanzas. Se desempeñó como jefa de departamento de verificación en la Dirección municipal de Finanzas y Precios en Sibanicú. Actualmente es coordinadora de la carrera Contabilidad y Finanzas. Ha realizado investigaciones sobre temas contables y financieros teniendo participación en eventos nacionales e internacionales.

### **HÉCTOR RODRÍGUEZ PÉREZ**

Lic. Contabilidad y Finanzas (1992), Máster en Contabilidad Gerencial (2002) y Dr. C. Contables y Financieras (2015). Profesor Titular y Principal de la disciplina Contabilidad en Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey. Investigador en temas contables, financieros y de control interno.

### **MARCOS GUSTAVO MORALES FONSECA**

Licenciado en Economía. Doctor en Ciencias Contables y Financieras. Ostenta la categoría docente de Profesor Auxiliar de la Universidad de Camagüey. Diplomado y máster en Contabilidad Gerencial. Se ha desempeñado como auditor, especialista en Gestión Económica y Sistematizador. Posee varias publicaciones sobre el tema. Autor de las normas específicas de Contabilidad para el sector gobierno a nivel municipal. Actualmente se desempeña como Sistematizador en la Dirección Provincial de Finanzas y Precios en Camagüey. Integra el tribunal nacional permanente de doctorados en ciencias Contables y Financieras.

### **ORLANDO CARDOSO MORENO**

Contraloría General de la República, Camagüey, Máster en Contabilidad Gerencial. Desde el año 1959 es contador profesional, se desempeñó como director de la Dirección Provincial de Finanzas y Precios de

Canagüey. Actualmente ocupa la responsabilidad de Auditor Superior de la Contraloría. Ha realizado diversas investigaciones relacionadas con la Contabilidad, Finanzas y la Auditoría.

**Fecha de recepción: 14 de enero de 2020**

**Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020**

**Fecha de publicación: 30 de junio de 2020**

# La Auditoría de Desempeño, una herramienta para la toma de decisiones empresariales.

Artículo  
arbitrado

*Internal audit is an independent and objective activity of assurance and consulting designed to add value and improve the operations of an organization.*

ANGEL RAMÓN GONZÁLEZ ROJAS<sup>1</sup>

 <http://orcid.org/0000-0002-2305-7689>

ALBA SÁNCHEZ-ARENCEBIA<sup>2</sup>, NORMA SÁNCHEZ PAZ<sup>3</sup>

Facultad de Ciencias Empresariales y Administración, Universidad de Holguín, Cuba.  
angelito@uho.edu.cu;

<sup>2</sup>asanchez@uho.edu.cu, <sup>3</sup>nspaz@uho.edu.cu

## RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo establecer la viabilidad e importancia que adquiere en los momentos actuales la auditoría de desempeño como una herramienta de ayuda a la dirección, a partir del auditor interno en su ejecución, para la determinación de las debilidades que afectan el desempeño organizacional y la propuesta de acciones para su solución, contribuyendo así a una mejor toma de decisiones en función del logro de los objetivos y metas de las organizaciones.

**Palabras clave:** Auditoría de desempeño, auditor interno, economía, eficiencia y eficacia.

**Código JEL:** M42- Contabilidad y auditoría

Citar como (APA):

González Rojas, A.R. & Otros (2020): La Auditoría de Desempeño, una herramienta para la toma de decisiones empresariales. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 72-79. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/08\\_V4N22020\\_ARGRYOTROS](http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/08_V4N22020_ARGRYOTROS)

## ABSTRACT

The objective of this work is to establish the viability and importance that performance auditing acquires at the present time as a tool to help management, starting with the internal auditor in its execution, to determine the weaknesses that affect organizational performance and the proposal of actions for its solution, thus contributing to better decision-making based on the achievement of the objectives and goals of the organizations.

**Keywords:** performance audit, internal auditing, Economy, efficiency and effectiveness.

## INTRODUCCION

Las transformaciones económicas que se vienen aplicando en la economía cubana a partir de los Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba y actualizados en el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba y los Objetivos de su Primera Conferencia Nacional, exigen la existencia de un sistema empresarial eficiente, funcional y altamente competitivo. De ahí la necesidad de contar con herramientas que nos permitan evaluar los elementos de la gestión y detectar los problemas que impiden el buen funcionamiento de la entidad de forma general y el grado particular en que cada área, departamento o individuo incide en las deficiencias, dentro de estas se encuentran las relacionadas con la Auditoría de Desempeño, la que según varios autores coinciden en que es una herramienta fundamental para medir y evaluar la correcta utilización de los recursos, a través de indicadores universales como: economía, eficiencia y eficacia.

Por tanto, permite poner al descubierto las deficiencias que producen efectos negativos en la gestión de las entidades, cuantificar los errores que se estén cometiendo y determinar las causas que los originan para poder corregirlos de manera eficaz, generando en la empresa un saludable dinamismo que la conduce exitosamente hacia las metas propuestas y contribuye a elevar la calidad de los controles económicos y la eficiencia del Sistema Empresarial.

Desde esta perspectiva, se constituye en una herramienta de esencia que posibilita impulsar el control y la mejor gestión de las actividades empresariales, donde el equipo de auditores que la lleva a cabo son agentes de cambios, y a su vez, participan con los ejecutivos y personal de la institución, en el diagnóstico de la gestión.

El estudio diagnóstico realizado a empresas de la provincia de Holguín como resultado del proyecto: Enfoque sistémico para el estímulo a la innovación de estudiantes y docentes de la carrera de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Holguín, orientado a determinar el estado actual de la utilización de la auditoría de desempeño como herramienta de ayuda a la detección de las debilidades que afectan la gestión de estas organizaciones, se evidencia que no existe una sistematicidad en la aplicación de la auditoría de desempeño a los procesos, lo que no permite determinar el impacto de la gestión para el logro de sus objetivos y metas.

## DESARROLLO

Las entidades cubanas tributan al cumplimiento de los Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba y actualizados en el VII Congreso, a partir del fortalecimiento del control interno, así como el control sobre la gestión

administrativa, la transparencia en la gestión pública y la consolidación de las acciones de prevención y enfrentamiento a las ilegalidades, la corrupción, el delito e indisciplinas sociales. (270)<sup>1</sup>

A partir de lo planteado, se destaca la figura del auditor interno, subordinado al director de la entidad, como un eslabón importante dentro de la supervisión y el monitoreo, a partir de la ejecución del plan de auditoría interna y de otras acciones de control, expresamente autorizadas a realizar en el marco de su competencia.

Si partimos de la propia evolución de la auditoría, diversos son los términos utilizados para su definición, alcance y contenido, entre los que se mencionan algunos de ellos:

Los textos de la *América Accounting Association* plantean que, la auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.<sup>2</sup>

Por su parte De Armas García establece que es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, como servicio a los órganos de gobierno que responden por la correcta utilización de los fondos puestos su disposición y a los propietarios de las entidades privadas, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.<sup>3</sup>

La Contraloría General de la República de Cuba por su parte, la define como 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.<sup>4</sup>

Desde la perspectiva de esta organización, los objetivos esenciales de la auditoría son:

- 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 y el seguimiento de las medidas adoptadas.
- 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.

A nivel internacional la clasificación tradicional de la auditoría a evolucionado, y se clasifican como externas e internas y atendiendo a los objetivos fundamentales que se persiguen, fundamentalmente estableciendo la auditoría financiera y la auditoría de desempeño. En Cuba la Contraloría General de la República como el órgano estatal que auxilia a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno y entre otras funciones, atribuciones y obligaciones, es la encargada de regular y dirigir metodológicamente al Sistema Nacional de Auditoría, además ha desarrollado todo un proceso de armonización de las Normas Cubanas de Auditoría con las Normas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), las que están ajustadas a las Normas Internacionales de Auditoría. (NIA)<sup>5</sup>

En consonancia con lo anterior, establece de acuerdo al objetivo que se persigue, la auditoría fiscal, de cumplimiento, forense, financiera y de desempeño, que se diferencian entre si de la manera siguiente:

---

<sup>1</sup> 2016, VII Congreso del PCC, "Lineamientos de la Política económica y social del Partido y la Revolución"

<sup>2</sup> 1972, *Accounting Review*, Volumen 47. Suplemento 1972. pág. 18. "Report of the Committee on Basis Concepts" del *Auditing Concepts Committee*"

<sup>3</sup> De Armas García (2008), *Auditoría de Gestión, Conceptos y métodos*, pág. 7

<sup>4</sup> 2009, *Sesión ordinaria de la Asamblea Nacional del Poder Popular, Acuerdo no. VII-30 "Ley 107 Contraloría General de la República"* Gaceta Oficial Extraordinaria No. 029/2009.

<sup>5</sup> 2012, *Contraloría General de la República*, "Res. No. 340 "Normas Cubanas de Auditoría"

**Figura 1-1/2 - Comparación entre los tipos de auditoría utilizados en el país**

| Parámetros          | Tipos de Auditoría   |  |  |
|---------------------|--|--|--|
|                     | Fiscal   | Cumplimiento   | Forense  |
| <b>Concepto</b>     | Examen del cumplimiento de las obligaciones al fisco, tributarias y no tributarias de las personas jurídicas o naturales | Comprobación, evaluación y examen para verificar el cumplimiento de la legislación vigente y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión | Verificación de las operaciones y actividades para establecer las evidencias que sustenten presuntos hechos delictivos y de corrupción |
| <b>Enfoque</b>      | Aportes  | Cumplimiento   | Reconstructivo   |
| <b>Alcance</b>      | Obligaciones Tributarias   | Legislación vigente  | Operaciones y Actividades realizadas   |
| <b>Objetivos</b>    | Evaluar el cumplimiento de los aportes al Fisco  | Verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos   | Comprobar y respaldar las evidencias de PHD y de corrupción ocurridos, para el proceso penal   |
| <b>Evaluación</b>   | Cumplimiento o aportes   | Cumplimiento   | Evidencias   |
| <b>Periodicidad</b> | Anual cuando se requiera fiscal  | Anual cuando se requiera   | Cuando ocurre un PHD y de corrupción   |

Las auditorías antes mencionadas aunque se encuentran establecidas, por lo limitado de su alcance a partir de los objetivos que se persiguen en las mismas, no se aplican con mayor frecuencia y sin embargo en el caso de las auditorías financieras y de desempeño se mantiene un mayor nivel de aplicación, debemos tener en cuenta que los elementos de una auditoría de desempeño pueden ser parte de una auditoría más amplia que también incluya aspectos de auditorías de cumplimiento y financiera, como se muestra a continuación:

**Figura 1-2/2 - Comparación entre los tipos de auditoría utilizados en el país**

| Parámetros          | Tipos de Auditoría  |  |
|---------------------|---|--|
|                     | Financiera  | Desempeño  |
| <b>Concepto</b>     | Examen de los registros y estados financieros, para determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera | Examen que se realiza para evaluar la economía, eficiencia y eficacia de los procesos en relación con los objetivos y metas de la organización |
| <b>Enfoque</b>      | Contable financiera   | Procesos   |
| <b>Alcance</b>      | Estados financieros   | Todos los Procesos   |
| <b>Objetivos</b>    | Razonabilidad de los Estados financieros  | No conformidades y espacios de mejora  |
| <b>Evaluación</b>   | Razonabilidad o no  | Economía, Eficiencia y Eficacia  |
| <b>Periodicidad</b> | Anual   | Continua   |

Es necesario destacar que, históricamente, la auditoría financiera ha sido una de las más utilizadas en el país y que se ha dirigido fundamentalmente a la certificación de los estados financieros, sin embargo la Comisión Permanente para la Implementación y desarrollo de los Lineamientos en el 2019 expone que de un total de 1776 empresas registradas en el país hasta el 2018: en el 2010 tuvieron pérdidas, 81 en el 2015, 67 en el 2016 y 43 en el 2018<sup>6</sup>, lo que denota la necesidad de análisis más efectivos en cuanto a las prácticas en la gestión de las organizaciones y la utilización de criterios de evaluación diseñados a partir del análisis de la economía, eficiencia y eficacia, que permitan establecer las causas de las ineficiencias y sus consecuencias, por lo que se convierte la auditoría de desempeño en una herramienta de control de los directivos a partir de buenas prácticas de auditoría y de control interno de la organización, lo que favorece el análisis sistemático de los resultados obtenidos en las entidades del sector que se trate.

En tanto, se convierte en un imperativo la evaluación del sistema de control interno, para el desarrollo de cualquier auditoría, ya que a partir de su análisis el auditor tendrá los elementos suficientes para emitir su opinión, dejando evidencias de todos los hallazgos y las recomendaciones para llegar a alcanzar los objetivos de la organización.

Es de destacar que en toda empresa existen normas, procedimientos e instrucciones operativas o técnicas que determinan cómo se ha de proceder en determinadas ocasiones, o cual debe ser el método operativo para un proceso o para realizar una inspección.

Una actuación eficiente es aquella que con determinadas técnicas se obtiene un resultado máximo, con recursos mínimos se mantiene la calidad y cantidad de un servicio predefinido y obtiene resultados esperados independientemente de los materiales utilizados para obtener dichos logros.

Por esta razón, la auditoría de desempeño ha de ser utilizada con un nuevo enfoque, que posibilite actuar como un sensor que detecta problemas en los sistemas y permite la retroalimentación necesaria para determinar la oportunidad de la corrección, contribuyendo de esta manera en la administración eficaz de los recursos, aspectos que aparecen refrendados en la Ley 107 "Ley de la Contraloría General de la República" que establece la observancia de las disposiciones que le son aplicables. Este tipo de auditoría tiene como objetivos:

- Evaluar el cumplimiento de los objetivos, metas y resultados propuestos en los programas, proyectos, procesos, actividades u operaciones de la entidad sujeto de control.
- Establecer si la entidad adquiere, asigna, protege y utiliza sus recursos de manera eficiente, económica y con la calidad establecida para la obtención de sus bienes o servicios en el cumplimiento de su misión, objeto social, empresarial o encargo estatal.
- Evaluar el cumplimiento de las políticas gubernamentales y las disposiciones legales que le son aplicables.
- Evaluar el estado de la conservación y preservación del medio ambiente y los recursos naturales.
- Analizar el costo de la producción de bienes y servicios.
- Detectar y advertir prácticas antieconómicas, ineficientes e ineficaces, detallando las causas y condiciones que las provocan.

A la vez que reporta significativos beneficios entre los que se encuentran:

- Identificar áreas problemáticas, causas y las alternativas para mejorar. El auditor debe formular soluciones realistas y prácticas a los problemas, siendo valiosa su experiencia.
- Localizar las oportunidades para eliminar derroches e ineficiencia, es decir, reducción de costos.
- Identificar los criterios para medir el logro de metas y objetivos de la organización.
- Asignar la información de la gerencia y sistemas de control.

---

<sup>6</sup> Figueredo Reinaldo, O. (2019). Cuba en Datos Panorama empresarial cubano. Cubadebate.htm. consultado de: <http://Cubadebate.htm>

- Divulgar irregularidades: luego del repaso de los requisitos legales, metas, objetivos, políticas y procedimientos de la organización.
- Objetiva evaluación de las operaciones.

Así mismo es importante destacar que la auditoría de desempeño permite evaluar los resultados de la gestión, a través de la aplicación y medición de criterios de economía, eficiencia y eficacia, permitiendo dar opinión de la calidad de la gestión y el impacto que esta genera en la colectividad. Pueden existir otros criterios de medición que pudieran ser considerados como: equidad, efectividad y ecología.

En la investigación realizada en todos los casos analizados a partir de la evaluación del desempeño en la gestión a los procesos productivos y de servicios se han determinado un grupo de no conformidades que se muestran a continuación:

1. Incorrecta aplicación de las cartas técnicas.
2. No aprovechamiento al máximo de las capacidades productivas instaladas.
3. Deficiencias en los niveles de materias primas en el almacén.
4. Uso no racional de los recursos.
5. Gran cantidad de desechos del proceso productivo.
6. Incorrecta planificación de las cantidades de materias primas a utilizar
7. Compra tardía de las materias primas
8. Falta de piezas de repuesto que provocan paradas en el proceso productivo.
9. Falta de calidad de la producción.
10. Limitada capacitación del auditor interno para la aplicación de auditorías de desempeño.

Esta evaluación dirigida a la determinación de las no conformidades, permite a las entidades adoptar las medidas correctivas adecuadas a sus características y dirigidas a erradicar las causas de las mismas, contribuyendo así a una mejor toma de decisiones en función del logro de los objetivos y metas de las organizaciones. Es por ello que la auditoría de desempeño con un nuevo enfoque de la auditoría en el país, muestra a través de la investigación realizada su contribución, demostrando su viabilidad a partir de la labor de los auditores internos en función de lograr en la planificación y ejecución de este tipo de auditoría, actuar como sensor que detecta problemas en los sistemas y que permite la retroalimentación necesaria para determinar la oportunidad de la corrección y la adecuada toma de decisiones empresariales.

## **CONCLUSIONES**

En la Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista, se reafirma que la ciencia, la tecnología e innovación, son decisivas para la sostenibilidad y prosperidad de la nación y se promueve la más alta fiscalización al patrimonio público, por lo que en la investigación realizada se demuestra la importancia de la auditoría de desempeño por procesos como herramienta para la dirección a través de la auditoría interna lo que permite un enfoque más amplio en el contexto de las diferentes actividades que se desarrollan para dar cumplimiento a los objetivos y metas y se evidencia la importancia del auditor interno para la ejecución efectiva de este tipo de auditoría como una herramienta imprescindible para la toma de decisiones por parte de los directivos de las organizaciones.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

Asamblea Nacional del Poder Popular (2009): Ley 107 De la Contraloría General de la República de Cuba, La Habana, Cuba, de fecha: 1 de agosto 2009.

- Consejo de Estado (2009): Reglamento de Ley 107 De la Contraloría General de la República de Cuba, La Habana, Cuba, de fecha: 30 de septiembre 2010. Publicada: GO No. 032 Ext del 22 de noviembre de 2010.
- Contraloría General de la República: Resolución No. 60 Normas del Sistema de Control Interno, La Habana, Cuba, de fecha: 1 de marzo de 2011. Publicada: Gaceta Oficial No. 013 Extraordinaria de 3 de marzo de 2011.2011
- Contraloría General de la República (2012): Resolución No. 340 Normas Cubanas de Auditoría, La Habana, Cuba, de fecha 11 de octubre de 2012. Publicada: GO No. 055 Ord del 27 de noviembre de 2012.
- Contraloría General de la República: Directrices Generales para realizar Auditorías de Gestión o Rendimiento, La Habana, Cuba, febrero 2013.
- Partido Comunista de Cuba (2016): Actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021, aprobados en el 7mo Congreso del Partido en abril de 2016 y por la Asamblea Nacional del Poder Popular en julio de 2016, La Habana, Cuba.
- Carralero Hernández, Y., (2010), Trabajo de Diploma, título: “Auditoría de Gestión al Proceso de Producción de alimentos en el Centro de Elaboración de la Empresa Provincial de Establecimientos Especiales y de Servicios”
- Sánchez Montero, M., (2012), Trabajo de Diploma, título: “Auditoría de Gestión al Proceso de Producción de Azulejos en la Empresa Cerámica Blanca de Holguín”
- Soliz, Y. V. (2013). Trabajo de Diploma, título: “Auditoría de Gestión al Proceso de Producción en la Empresa Cubana del Pan. Tesis en opción al título de Licenciatura en Contabilidad y Finanzas. Universidad de Holguín. Holguín.
- González Expósito, L.D. (2018), Trabajo de Diploma, título: “Auditoría de desempeño al proceso productivo en la UEB fábrica de piensos “Omar Peña de la Peña” de Holguín”
- Rodríguez Solís, R. (2019), Trabajo de Diploma, título: “Análisis y evaluación del desempeño empresarial en la UEB Encomil de Holguín”
- Rodríguez López, L. (2020), Trabajo de Diploma, título: ”Diseño y aplicación de un programa de auditoría de desempeño al proceso de reforestación en la Empresa Agroforestal Holguín.

## **DATOS DE LOS AUTORES**

### **ANGEL RAMÓN GONZÁLEZ ROJAS**

Profesor de auditoría, del Departamento Docente de la Carrera de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Empresariales y Administración de la Universidad de Holguín. Master en Educación Superior y Profesor auxiliar, con más de diez años de experiencia en la labor de auditoría, ejerciendo como auditor interno en la Corporación Copextel S,A y como Contralor Jefe de Departamento en la Contraloría General de la República en la Provincia de Holguín. Ha participado como autor de trabajos presentados en eventos nacionales e internacionales desarrollados, es miembro del Comité Provincial de la ANEC y presidente de la sociedad de contabilidad y auditoría y actualmente es doctorando del Doctorado en Gestión Organizacional en la línea de Ciencias Contables y Financieras en la Universidad de Holguín.

**ALBA SÁNCHEZ ARENCIBIA**

Licenciada en Educación, en la especialidad de Planificación. Doctora en Ciencias Pedagógicas. Profesora Auxiliar de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de Holguín.

**NORMA SÁNCHEZ PAZ**

Licenciada en Economía de la Industria, Máster en Dirección, Profesora Titular, Máster en Economía de la Salud y Doctora en Ciencias Económicas. Posee más de 35 años de experiencia en la docencia y una vinculación estrecha y sistemática con la práctica a través de cursos de entrenamientos, práctica laboral, tutoría de Doctorados y es la coordinadora del Doctorado en Ciencias Económicas de la Universidad de Holguín.

**Fecha de recepción: 14 de enero de 2020**

**Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020**

**Fecha de publicación: 30 de junio de 2020**

# Mapa de aseguramiento para las instituciones financieras no bancarias cubanas

Artículo  
arbitrado

*Assurance map to Cubans non-bank financial institutions*

ANGEL JEAN HERNÁNDEZ NUÑEZ<sup>1</sup>

 <http://orcid.org/0000-0001-5689-2763>

FINATUR, S.A. La Habana. Cuba. [angel@finatur.co.cu](mailto:angel@finatur.co.cu)

## RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo establecer una metodología para el diseño del mapa de aseguramiento que sustente la elaboración del plan de auditoría interna de las instituciones financieras no bancarias cubanas sustentada en los principios del gobierno corporativo, el modelo de las tres líneas de defensa y los proveedores de servicio de aseguramiento a partir del empleo de un conjunto de métodos del nivel teórico, empírico y técnicas posibilitando el fortalecimiento de la auditoría interna basada en riesgos.

**Palabras clave:** gobierno corporativo, modelo de las tres líneas de defensa, riesgos.

**Código JEL:** M42- Contabilidad y auditoría

Citar como (APA):

Hernandez Nuñez, A.J. (2020): Mapa de aseguramiento para las instituciones financieras no bancarias cubanas. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 80-89. Consultado de [http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/09\\_V4N22020\\_AHN](http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/09_V4N22020_AHN)

## ABSTRACT

The present article is primarily aimed to establish a methodology to design assurance map that support the preparation of the internal audit plan of Cubans non-bank financial institutions based on the principles of corporate governance, model of three lines of defense and assurance service providers from using a conjunct of theoretical, empirical methods and techniques that enabling strengthening of risk-based internal auditing.

**Keywords:** corporate governance, model of three lines of defense, risks.

## INTRODUCCIÓN

La auditoría como herramienta facilita a los organismos del gobierno corporativo la independencia necesaria para el conocimiento de los problemas y dificultades que poseen las instituciones financieras no bancarias cubanas que inciden en el cumplimiento de los objetivos y estrategias de trabajo aprobadas. Su logro está supeditado a una adecuada gestión y una estrecha vinculación con la gestión integral de riesgos y el modelo de las tres líneas de defensa para evitar la fatiga de la auditoría interna al revisar temas supervisados y/o controlados por proveedores de servicio de aseguramiento con resultados disímiles previamente.

Estos temas son los que los auditores internos incorporan en el plan anual de auditoría, supervisión y control establecido por la Resolución No. 261 de 2013 de la Contraloría General de la República, en lo adelante CGR. Su diseño se realiza a partir de la inclusión de los temas correspondientes a la actividad fundamental de las instituciones financieras no bancarias cubanas, los prioritarios según las directrices y objetivos de la CGR, los planteados por el máximo directivo de la institución; quedando tiempo de auditoría que puede ser ocupado por otros temas según decida el auditor interno, en ocasiones, sin análisis de las necesidades prioritarias para la institución. En este contexto es necesario el desarrollo por parte de los auditores internos del mapa de aseguramiento que tribute a la conformación de dicho plan y evite la repetición de la revisión de los temas.

El objetivo de esta investigación se relaciona con el desarrollo de una metodología para el diseño del mapa de aseguramiento que tribute a la conformación del plan anual de auditoría interna para las instituciones financieras no bancarias cubanas a partir de los elementos más novedosos del gobierno corporativo, el modelo de las tres líneas de defensa y la gestión integral de riesgos.

## METODOLOGÍA

Para el diagnóstico de la investigación se utiliza según Hernández y Mendoza (2018) la investigación no experimental definida como los «estudios que se realizan sin manipulación deliberada de variables y en los que se observan los fenómenos en su ambiente natural para analizarlos.» (p. 175); siendo transeccional a decir de Hernández et al (2018) donde se «recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único.» (p. 176); exploratorio que, de acuerdo con Hernández et al (2018) «es comenzar a conocer una variable potencial, en un momento específico» (p. 177) y longitudinal que, a decir de Hernández et al (2018), son los «estudios que recaban datos en diferentes puntos del tiempo para realizar inferencias acerca de la evolución del problema de investigación o fenómeno, sus causas y sus efectos» (p. 180). Así como los métodos empleados son: método analítico y síntesis, que permite realizar un análisis de la situación actual sobre la gestión de las

instituciones financieras no bancarias e inductivo-deductivo, que facilita realizar un análisis de lo particular a lo general o viceversa sobre el problema en estudio para luego establecer las debilidades y las fortalezas, los resultados, las conclusiones generales y las recomendaciones.

## RESULTADOS

### *Mapa de aseguramiento basado en riesgos*

Las transformaciones de la economía cubana en el contexto actual de actualización del modelo económico y social requieren el desarrollo de políticas, estrategias y el rol fundamental que tienen en la oferta de productos, servicios y procesos las instituciones financieras no bancarias cubanas para satisfacer las necesidades de los actores económicos de acuerdo a Borráz y Bermúdez (2020). Ratificado por el Partido Comunista de Cuba (2017) que establece que estas instituciones sean eficientes, profesionales y compitan en igualdad de condiciones con las instituciones financieras bancarias para cumplir un rol social en función de las necesidades de las personas jurídicas para todos los sectores de la economía.

Para lograrlo es necesario el fortalecimiento del gobierno corporativo de acuerdo al (Banco de Pagos Internacionales, 2015; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015) con estrecha vinculación con el modelo de las tres líneas de defensa según establecen (Anderson y Eubanks, 2015; Deloitte, 2018; León, 2017; The Institute of Internal Auditors, 2013, 2016, 2020b). En este sentido es importante una gestión integral de riesgos fuerte a decir de Bermúdez y Cruz (2020) porque juega un papel fundamental ratificado por la Superintendente del Banco Central de Cuba (2018) que sea capaz de identificar, prevenir, mitigar, traspasar y tratar los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales de conformidad con las regulaciones prudenciales vigentes establecidas por los organismos correspondientes y sus procedimientos internos.

En este escenario es donde la auditoría interna por su posición con una visión panorámica de la institución financiera no bancaria cubana y con experiencia en cobertura de riesgos y agregar valor cumple las expectativas de los organismos del gobierno corporativo al referirse al respecto PricewaterhouseCoopers S.L. (2014) y cobrando mayor protagonismo para brindar una opinión independiente de la gestión institucional. Es por eso el necesario salto cualitativo pasando de las auditorías tradicionales que se desarrollaban y que aún se ejecutan en las instituciones financieras no bancarias a un enfoque basado en riesgos.

El desarrollo de auditorías internas basadas en riesgos conlleva al cambio de las revisiones centradas en los datos según el Instituto de Auditores Internos de España (2014), los saldos de las cuentas de los estados financieros y el control interno hacia una perspectiva amplia, estratégica, de sistemas enfocada en el propósito de analizar la gestión de los riesgos referido por Chartered Institute of Internal Auditors (2017) y como éstos inciden en el desempeño institucional de acuerdo a la Presidencia de la República de Colombia (2019) apoyado en el diseño de instrumentos y herramientas propias que tributen a un mejor resultado.

Para una correcta consumación de estos logros es necesario la elaboración del plan de auditoría interna, considerado por PricewaterhouseCoopers S.L. (2014) como un atributo; sin embargo, para el Instituto de Auditores Internos de España (2016) es un factor clave de buenas prácticas. El mismo debe desarrollarse con un horizonte estratégico y proactivo de hasta cinco (5) años siendo actualizado anualmente; aunque el Colegio de Contadores Públicos de México (2015) lo vincula solo con la actividad de generación de los ingresos y los costos por los servicios de apoyo; pero Cuba define su elaboración a partir de directrices y objetivos de acuerdo a la CGR (2013), pero con una periodicidad anual.

El plan de auditoría interna se desarrolla según Spencer (2006) mediante un modelo de cuatro fases que parte desde la identificación del universo de riesgos para todos los procesos institucionales, las características de la entidad y con estrecha relación con las expectativas de interés del gobierno corporativo

ratificado por The Institute of Internal Auditors (2020a) y el Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia (2018) considerando como fuente de información principal la matriz de riesgos diseñada y la planeación estratégica quinquenal mediante el cuadro de mando integral u otra herramienta similar. Estos elementos no pueden obviar los recursos necesarios donde el tiempo de ejecución plan de las auditorías es vital para alcanzar los objetivos trazados de acuerdo a acuerdo a la CGR (2013) y para lo cual se tendrán en cuenta los informes de los proveedores de servicios de aseguramiento de acuerdo al modelo de las tres líneas de defensa.

La información resultante de dichos informes, el análisis y la suficiente comprensión del trabajo realizado por los proveedores de servicios de aseguramiento internos y externos identificados, permite coordinar las actividades de aseguramiento y lograr un enfoque combinado que maximice la eficiencia y la eficacia de la auditoría interna permitiendo alcanzar la totalidad de los procesos y riesgos mediante medios directos e indirectos al identificar las posibles lagunas que hubiese y evitar la duplicidad de esfuerzos y tiempos de los trabajos de la auditoría interna al referirse el Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia (2018) y The Institute of Internal Auditors (2018). La forma más común para alcanzar este objetivo es mediante el diseño del mapa de aseguramiento, porque permite al auditor interno comprender la cobertura de riesgos y aseguramiento de la entidad en una fecha determinada según el Instituto de Auditores Internos de España (2013).

De acuerdo al autor el Mapa de Aseguramiento a partir de elementos comunes del (Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia, 2018; The Institute of Internal Auditors, 2011, 2017, 2018; Instituto de Auditores Internos de España, 2013, 2018) lo define como **la herramienta que permite al auditor interno seleccionar los temas a incluir en el plan de auditoría interna basado en la gestión integral de riesgos, los requerimientos de los organismos del gobierno corporativo, los proveedores de servicio de aseguramiento del modelo de tres líneas de defensa, los eventos ocurridos, las directrices de la Contraloría General de la República y su juicio profesional.**

Su diseño se basa en fases de acuerdo al Instituto de Auditores Internos de España (2013) o pasos según el Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia (2018) y The Institute of Internal Auditors (2018) iniciándose con la identificación de las fuentes de riesgo de información, que incluyen la contable financiera, contractual, planeación estratégica y otras relevantes o no; a partir del mapa de procesos de las instituciones financieras no bancarias. Como paso subsiguiente se asignan a los procesos los riesgos identificados mediante el mapa o la matriz de riesgos de acuerdo a los tipos y el nivel de confianza (bajo, medio o alto) aprobado por los organismos del gobierno corporativo para lo cual la auditoría interna debe evaluar las evidencias obtenidas de las fuentes de información de manera objetiva, suficiente, relevante y competente pudiendo modificar a partir del juicio profesional los niveles previamente otorgados por las primeras y segunda líneas de defensa. Como tercer paso aplicará el mismo proceder para los informes del trabajo realizado por los proveedores de servicios de aseguramiento internos y externos, de acuerdo al modelo de las tres líneas de defensa, identificados por la información vital que brindan a las instituciones. Como cuarto paso es la conformación del mapa de aseguramiento para lo cual coinciden el (Instituto de Auditores Internos de España, 2013; Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia, 2018; The Institute of Internal Auditors, 2018) es que su diseño debe realizarse mediante el modelo de las tres líneas de defensa enfocándose las revisiones de la auditoría interna en aquellos procesos y riesgos con una débil o ausencia de supervisión. Como último paso es la revisión periódica y actualización del mapa de aseguramiento, teniendo en cuenta que dicho proceso es continuo y dinámico por la ocurrencia de eventos internos y externos y las acciones de control internas y externas recibidas por las instituciones financieras no bancarias cubanas, sirviendo como una herramienta eficaz para el logro de la agregación de valor a la gestión de las instituciones financieras no bancarias cubanas.

**Metodología para el diseño del mapa de aseguramiento**

El diseño del mapa de aseguramiento tendrá en cuenta el modelo elaborado por el autor en la **Tabla No. 1 «Mapa de aseguramiento»** que se muestra a continuación:

**Tabla No. 1 Mapa de aseguramiento**

| Proceso<br>/Subproceso/Actividad | Matriz de Riesgos |       |      |       | Proceso crítico | Requerimientos | Criticidad | Exposición de eventos | Directrices GGR | Segunda Línea de Defensa |                    | Tercera Línea de Defensa | Auditoría Externa | Supervisión Bancaria | Otros organismos de control | Temas a auditar |             |  |
|----------------------------------|-------------------|-------|------|-------|-----------------|----------------|------------|-----------------------|-----------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|-------------------|----------------------|-----------------------------|-----------------|-------------|--|
|                                  | Alto              | Medio | Bajo | Total |                 |                |            |                       |                 | Cumplimiento             | Sistema de gestión |                          |                   |                      |                             | Cuantitativo    | Cualitativo |  |
|                                  |                   |       |      |       |                 |                |            |                       |                 |                          |                    |                          |                   |                      |                             |                 |             |  |

Fuente: Elaboración propia a partir del diseño de (Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia, 2018; Instituto de Auditores Internos de España, 2013, 2018; The Institute of Internal Auditors, 2018)

Para su conformación se desarrollará a partir de los pasos siguientes:

**Paso No. 1 Identificación de las fuentes de riesgo de información.**

Se parte del universo de temas a auditar por cada proceso, subproceso y/o actividad de acuerdo al mapa de procesos y la planeación estratégica quinquenal aprobada por la institución financiera no bancaria cubana, actualizada con los objetivos de trabajo anuales. Se obtienen las fuentes de información necesaria sobre la gestión integral de riesgos, informes de auditoría, supervisión, los realizados por proveedores de servicio de aseguramiento y otros que considere importante.

**Paso No. 2 Organización de los riesgos por categoría y establecimiento del nivel de confianza.**

Se identifican para cada proceso, subproceso y/o actividad identificados, el número (cantidad total) de riesgos inherentes por categoría (alto, medio, bajo) de la matriz o mapa de riesgos de la gestión integral de riesgos de las instituciones financieras no bancarias cubanas y se determinará el peso ponderado por riesgos mediante una valoración cuantitativa y cualitativa según lo siguiente:

**Tabla No. 2 Número de riesgos inherentes de la matriz o mapa de riesgos de la gestión integral de riesgos**

|   | Valoración preliminar | Peso ponderado        |
|---|-----------------------|-----------------------|
| 1 | Bajo                  | Mayor e igual que 0.4 |
| 2 | Medio                 | Mayor e igual que 0.3 |
| 3 | Alto                  | Mayor e igual que 0.2 |

Fuente: Elaboración a partir de Ministerio de Relaciones Exteriores República de Colombia (2016, 2020)

Se puntualizarán si son procesos, subprocesos y/o actividades críticas o no de acuerdo al mapa de procesos; los que son considerados como requerimientos de los organismos del gobierno corporativo, directrices y objetivos de la CGR; por exposición de eventos internos y/o externos acaecidos en el período de un año. Se valoran cuantitativamente de uno (1) si es afirmativo o cero (0) en caso negativo.

**Paso No. 3 Identificación de los proveedores de servicio de aseguramiento.**

Se identifican los proveedores de servicio de aseguramiento a partir de los informes previamente seleccionados para lo cual se analizan los resultados de manera objetiva, suficiente, relevante y competente pudiendo modificar los niveles previamente otorgados por las primeras y segunda líneas de defensa a partir del juicio profesional o no considerar los mismos por no cumplir con los requerimientos de la auditoría. A continuación, los que son considerados, se incorporará al modelo las fechas de revisión por la función de cumplimiento (en caso de contar con oficial de cumplimiento), las revisiones propias del sistema integrado de gestión (en caso de tenerlo implementado y certificado), las correspondientes a las auditorías interna y externa, supervisión bancaria y otros organismos de control según el período de revisión de acuerdo a lo siguiente:

**Tabla No. 3 Calificación de los proveedores de aseguramiento**

| Proveedores de Aseguramiento | Bajo<br>1               | Medio<br>2                      | Alto<br>3  |
|------------------------------|-------------------------|---------------------------------|--|
| Cumplimiento                 | Menos de seis (6) meses | Entre seis (6) y 12 meses       | Más de 12 meses o no cuenta con oficial de cumplimiento                                  |
| Sistema integral de gestión  | Menos de tres (3) meses | Entre tres (3) y seis (6) meses | Entre seis (6) y 12 meses  |
| Tercera línea de defensa     | Menos de 12 meses       | Entre 12 y 24 meses             | Más de 24 meses  |
| Auditoría externa            |                         |                                 |  |
| Supervisión bancaria         | Menos de seis (6) meses | Entre seis (6) y 18 meses       | Más de 18 meses o no se ha recibido auditoría externa, supervisión in situ o a distancia |
| Otros organismos de control  |                         |                                 |  |

**Paso No. 4 Validar el mapa de aseguramiento.**

A partir de la incorporación de la información de los pasos previos se procede a la validación de los resultados obtenidos en el mapa de aseguramiento realizando la sumatoria de los puntos identificados a partir de lo planteado por el (Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia, 2018; Instituto de Auditores Internos de España, 2018; Función Pública, 2020, *The Institute of Internal Auditors*, 2018) siendo:

**Tabla No. 4 Calificación de los temas a auditar.**

|   | Valoración preliminar | Cuantitativo |
|---|-----------------------|--------------|
| 1 | Bajo                  | 1 – 8.32     |
| 2 | Medio                 | 8.33 – 15.65 |

| Valoración preliminar | Cuantitativo |
|-----------------------|--------------|
| 3 Alto                | 15.66 - 23   |

La propuesta de los temas a incluir en el Plan anual de auditoría, supervisión y control establecido en el anexo No. 1 de la Resolución No. 261 de 2013 de la CGR será a partir del orden prelativo de mayor a menor riesgo de los resultados del mapa de aseguramiento; para su posterior revisión y aprobación según lo establecido.

#### **Paso No. 5 Seguimiento y actualización del mapa de aseguramiento.**

Anualmente a partir de la emisión por parte de la CGR del proyecto de directrices y objetivos de las acciones de control anual se debe realizar la actualización del mapa de aseguramiento ejecutándose los pasos previamente identificados.

## **CONCLUSIONES**

El fortalecimiento de la gestión de las instituciones financieras no bancarias cubanas en la actualización del modelo económico y social cubano requieren de un fortalecimiento del gobierno corporativo y el modelo de las tres líneas de defensa donde juega un rol fundamental la auditoría interna con el nuevo enfoque basado en riesgo que coadyuva a la agregación de valor de acuerdo a las nuevas tendencias internacionales.

Para su cumplimentación es importante el desarrollo de los mapas de aseguramiento que logren evitar la duplicidad de esfuerzos y la fatiga de la auditoría interna para el diseño del plan de auditoría interna y que muestren resultados que complimenten las expectativas de interés de los organismos de los gobiernos corporativos.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- Anderson, D. J. y Eubanks, G. (2015). «Gobierno y Control Interno. Aprovechar el COSO en las tres líneas de defensa». Recuperado de <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/COSO-2015-3LOD-Thought-Paper-Spanish.pdf>
- Banco de Pagos Internacionales, BIS. (2015). «Principios de Gobierno Corporativo para Bancos». Basilea. Recuperado de [https://www.bis.org/bcbs/publ/d328\\_es.pdf](https://www.bis.org/bcbs/publ/d328_es.pdf)
- Bermúdez, A. F. y Cruz, A. (2020). «La gestión integral de riesgos en las instituciones bancarias». En F. F. Borráz Atienzar, *La banca comercial cubana: propuestas de desarrollo*, Editorial Universitaria Félix Varela, La Habana, (pp. 159 - 175)
- Borráz, F. F. y Bermúdez, A. F. (2020). «Transformaciones necesarias en el sistema bancario cubano». En F. F. Borráz Atienzar, *La banca comercial cubana: propuestas de desarrollo*, Editorial Universitaria Félix Varela, La Habana, (pp. 3 - 15).
- Chartered Institute of Internal Auditors. (2017). «Guidance on Effective Internal Audit in the Financial Services Sector». London. Recuperado de <https://www.iaa.org.uk/media/1689286/iaa-revised-fs-code-final.pdf>

- Colegio de Contadores Públicos de México. (2015). «Plan de Auditoría Interna basado en Riesgos». Hidalgo. Recuperado de [https://www.ccpm.org.mx/avisos/PlandeAuditor\\_aInternabasadoenRiesgos.pdf](https://www.ccpm.org.mx/avisos/PlandeAuditor_aInternabasadoenRiesgos.pdf)
- Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno Ministerio Secretaría General de la Presidencia. (2018). «Documento técnico No. 108. Plan anual de auditoría basado en riesgos». Santiago de Chile. Recuperado de <https://www.auditoriainternadegobierno.gob.cl/wp-content/uploads/2018/10/DOCUMENTO-TECNICO-N-108-PLAN-ANUAL-DE-AUDITORIA.pdf>
- Contraloría General de la República de Cuba (2013). «Resolución No. 261 Elaboración, conciliación, aprobación y control del plan anual de las acciones de auditoría, supervisión y control del sistema nacional de auditoría y su sistema», La Habana
- Deloitte. (2018). «Auditoría Interna 3.0. El futuro de la Auditoría es ahora». Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/risk/Auditoria%20interna%203.0-espanol.pdf>
- Función Pública. (2020). «Guía de auditoría interna basada en riesgos para entidades públicas». Bogotá. Recuperado de <https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418548/34150781/Gu%C3%ADa+de+auditor%C3%A0+Da+interna+basada+en+riesgos+para+entidades+p%C3%B0blicas+-+Versi%C3%B3n+4+-+Julio+de+2020.pdf>
- Instituto de Auditores Internos de España. (2013). «Marco de relaciones de auditoría interna con otras funciones de aseguramiento». Madrid. Recuperado de [https://auditoresinternos.es/uploads/media\\_item/fdp\\_aseguramiento-dic2013.original.pdf](https://auditoresinternos.es/uploads/media_item/fdp_aseguramiento-dic2013.original.pdf)
- Instituto de Auditores Internos de España. (2014). «Retos y expectativas de futuro para la Auditoría Interna de las entidades de crédito». Madrid. Recuperado de [https://auditoresinternos.es/uploads/media\\_items/f%25C3%25A1bricabancario-web.original.pdf](https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/f%25C3%25A1bricabancario-web.original.pdf)
- Instituto de Auditores Internos de España. (2016). «Guía de supervisión de Auditoría. Como maximizar el valor de la Auditoría Interna». Madrid. Recuperado de [https://auditoresinternos.es/uploads/media\\_items/160512-f%C3%A1bricavalor-web-2-1.original.pdf](https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/160512-f%C3%A1bricavalor-web-2-1.original.pdf)
- Instituto de Auditores Internos de España. (2018). «Gobierno del riesgo de cumplimiento. Relación entre auditoría interna y cumplimiento normativo». Madrid. Recuperado de [https://auditoresinternos.es/uploads/media\\_items/gobierno-del-riesgo-de-cumplimiento-relacion-entre-auditoria-interna-y-cumplimiento-normativo.original.pdf](https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/gobierno-del-riesgo-de-cumplimiento-relacion-entre-auditoria-interna-y-cumplimiento-normativo.original.pdf)
- León, A. V. (2017). «La gestión de riesgos como principio del gobierno corporativo». *Revista del Banco Central de Cuba*(1), pp. 10 - 13.
- Ministerio de Relaciones Exteriores República de Colombia (2016). «Formato EI-FO-12 Universo de Auditoría basado en riesgos», Bogotá. Recuperado de <https://sigc.cancilleria.gov.co/archivos/EI-FO-12/EI-FO-12%20Universo%20de%20Auditoría%20basado%20en%20riesgos.xls>
- Ministerio de Relaciones Exteriores República de Colombia (2020). «»Procedimiento EI-PT-03 Actividades de Auditoría Interna, Bogotá. Recuperado de <https://sigc.cancilleria.gov.co/archivos/EI-PT-03/EI-PT-03%20Actividades%20de%20Auditoría%20Interna%20V9.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2015). «*Principios de Gobierno Corporativo*», Ankara. Recuperado de <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>

- Partido Comunista de Cuba. (2017). «Conceptualización del modelo económico y social cubano de desarrollo socialista; Bases del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta el 2030: Visión de la Nación, Ejes y Sectores Estratégicos». La Habana.
- Presidencia de la República de Colombia. (2019). «Guía para la elaboración del programa anual de auditorías y concepto sobre el sistema integrado de gestión». Bogotá. Recuperado de <https://dapre.presidencia.gov.co/dapre/DocumentosSIGEPRE/G-EM-02-elaboracion-programa-anual-auditorias.pdf>
- PricewaterhouseCoopers S.L. (2014). «Estudio sobre el estado de la profesión de Auditoría Interna de 2014». Madrid. Recuperado de <https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-auditoria-interna-2014.pdf>
- Spencer, K. H. (2006). *Audit planning: a risk-based approach*. John Wiley & Sons, Inc, New Jersey
- Superintendente del Banco Central de Cuba. (2018). «Instrucción No. 1 Normas sobre la gestión integral de los riesgos», La Habana
- The Institute of Internal Auditors. (2011). «IPPF Practice Guide. Reliance by internal audit on assurance providers», Florida. Recuperado de <https://www.theiia.org>
- The Institute of Internal Auditors. (2012). IPPF Practice Guide. *Coordinating Risk management and assurance*. Florida, USA. Recuperado de <https://www.theiia.org>
- The Institute of Internal Auditors. (2013). «IIA Declaración de Posición. Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control». Florida. Recuperado de <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Spanish.pdf>
- The Institute of Internal Auditors. (2016). «Guía para la Práctica. Auditoría Interna y la Segunda Línea de Defensa», Florida. Recuperado de [https://www.iaiecuador.org/images/AISegundaLineaDefensa\\_TheIIA2016.pdf](https://www.iaiecuador.org/images/AISegundaLineaDefensa_TheIIA2016.pdf)
- The Institute of Internal Auditors. (2017). «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing». Florida. Recuperado de <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Spanish.pdf>
- The Institute of Internal Auditors. (2018). «Practice Guide. Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map». Florida. Recuperado de <https://www.theiia.org>
- The Institute of Internal Auditors. (2020a). «Practice Guide. Developing the Risk-based Internal Audit Plan». Florida. Recuperado de <https://www.theiia.org>
- The Institute of Internal Auditors. (2020b). «The IIA's Three lines model. An update of the three lines of defense». Florida. Recuperado de <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Three-Lines-Model-Updated.pdf>

## **DATOS DE LOS AUTORES**

**ANGEL JEAN HERNÁNDEZ NUÑEZ**

Máster en Contabilidad, se desempeña como Profesor Asistente de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana, Doctorando en Contabilidad y Finanzas, es Auditor Principal de FINATUR, S.A. La Habana. Cuba.

**Fecha de recepción: 14 de enero de 2020**

**Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020**

**Fecha de publicación: 30 de junio de 2020**