

APUNTES Y CONSIDERACIONES ACERCA DE LA EVOLUCIÓN DEL CONTROL INTERNO EN SU VÍNCULO CON LA CONTABILIDAD EN CUBA

NOTES AND CONSIDERATIONS ON THE EVOLUTION OF INTERNAL CONTROL IN ITS CONNECTION WITH ACCOUNTING IN CUBA

Nilsie Evelyn Morales Sotolongo

<https://orcid.org/0009-0007-8865-9377>
Banco Crédito y Comercio, Camagüey, Cuba
nilsie83@gmail.com

Dannier Serviño Concepción

<https://orcid.org/0009-0002-0423-1546>
Sección de Auditoría del MINFAR, Camagüey, Cuba
dannierservino@gmail.com

Yoenny Gómez Varona

<https://orcid.org/0009-0003-7426-9387>
Auditoría Ministerial, MININT Camagüey
gomezvaronayoenny@gmail.com

Héctor Rodríguez Pérez

<https://orcid.org/0000-0003-3048-9591>
Universidad de Camagüey, Cuba.
hector.rodriguez@reduc.edu.cu

Resumen

Durante los años 50 del pasado siglo comienza a manifestarse en los profesionales de la contabilidad en Cuba una fuerte posición teórica, metodológica y práctica con relación al control interno dentro del continente Latinoamericano. El objetivo de la investigación es, a partir de una sistematización teórica, metodológica y práctica, mostrar la relación del sistema de control



Artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia
Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional.

interno con los subsistemas contables, como expresión más concreta de la contabilidad; logrando sustentar y describir los elementos esenciales en que se erige y fundamenta dicha relación; con mayor transparencia a través de la evolución histórica que ambos sistemas han tenido en Cuba; enmarcándola en periodos concretos y a partir de regulaciones oficiales que han formalizado a cada uno. Se muestra para cada etapa las principales particularidades legislativas o de implementación metodológica, evidenciando el crecimiento en espiral del fortalecimiento de esa relación o vínculo en su devenir histórico de más de 80 años.

Palabras claves: Subsistemas contables, relación legislativa, devenir histórico.

Abstract

During the 1950s, a strong theoretical, methodological, and practical position regarding internal control within Latin America began to emerge among accounting professionals in Cuba. The objective of this research is to demonstrate, through a theoretical, methodological, and practical systematization, the relationship between the internal control system and accounting subsystems, as the most concrete expression of accounting. This research supports and describes the essential elements on which this relationship is built and founded, with greater transparency through the historical evolution of both systems in Cuba, framing them within specific periods and based on official regulations that have formalized each one. The main legislative or methodological implementation specificities for each stage are presented, evidencing the spiraling growth and strengthening of this relationship or bond over its historical development of more than 80 years.

Keywords: Accounting subsystems, legislative relationship, historical development.

INTRODUCCIÓN

El objetivo de esta parte introductoria es resumir desde el contexto cubano algunos apuntes, datos e información relacionados con la evolución que ha tenido el control interno en su vínculo indisoluble con la pertinencia y calidad del registro contable.

En la década del 40 del siglo XX se definió el concepto de control interno con el que se ha trabajado más de medio siglo en nuestro país. En sus inicios el control interno se definió como un conjunto de métodos y procedimientos empleados por las entidades con la finalidad de proteger sus recursos materiales y financieros contra pérdidas, fraudes y errores, ya en los años 50 la escuela cubana de contabilidad y sus profesionales habían ganado un reconocido prestigio que le permitió escalar el ámbito internacional, manifestándose en el logro de una posición de vanguardia en esta especialidad dentro del continente Latinoamericano.

A finales de esta década, con el triunfo de la Revolución Cubana y con las transformaciones que se derivaron en su economía, se introducen cambios relacionados con los nuevos procesos económicos implantados, los cuales fueron plasmados en el Sistema Uniforme de Contabilidad.

En los primeros años de revolución no existía un sistema único de dirección para toda la economía. Los métodos aplicados no fueron suficientes para crear

una conciencia económica temprana. No se comprendía bien la necesidad de la permanencia de algunas formas de relaciones mercantiles entre las empresas del Estado. Los cuadros administrativos carecían de experiencias en la gestión económica, dejando de tener en cuenta índices económicos importantes para centrar su atención, exclusivamente, en las metas de producción.

A partir de 1967 con la eliminación de las relaciones monetarias mercantiles en nuestra economía se provoca un deterioro en la práctica y formación de los profesionales de la ciencia contable.

En el Informe Central al Primer Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC) (1975), se valoró la importancia de reconocer que, a pesar de tener algunos avances en la esfera económica, fueron muchos los casos en que los recursos, no habían sido utilizados al máximo. La gestión económica no fue todo lo eficiente que podía haber sido. Los métodos de dirección de la economía que se aplicaron no fueron los mejores posibles. Los cuadros administrativos no contaron, por lo general, con la necesaria conciencia económica y la necesaria preocupación por las cuestiones referidas a la eficiencia, cuya situación inicia su recuperación con los acuerdos tomados en este congreso, entre ellos la implementación del Sistema de Dirección y Planificación de la Economía (SDPE) que trajo consigo la promulgación en 1976 del Sistema Nacional de Contabilidad. Sin embargo, se considera que no se ha recuperado este deterioro dado su impacto en la cultura de la sociedad alrededor de la necesidad del control interno y la contabilidad.

A partir de este congreso, llegó el momento de apoyar el impulso en la implantación de un adecuado SDPE, para que forme a la gente, la prepare y la eduque en una conciencia económica, que permita lograr como uno de los primeros objetivos, la máxima eficiencia de la economía.

Ya en el segundo congreso del PCC se aprecia el avance incuestionable en el proceso de dirección y planificación de la economía, estando creados los mecanismos que ayudaran a ser más eficientes, utilizar los recursos con mayores resultados y lograr una conciencia económica de los cuadros políticos y administrativos.

Aunque se manifestaron dificultades en la comprensión de algunos eslabones importantes para establecer la disciplina económica, estaban fortalecidos los elementos básicos y los principales mecanismos que conformaban el SDPE.

Las experiencias desarrolladas a partir de 1986 en el marco del Proceso de Rectificación de Errores y Tendencias Negativas, en relación con los mecanismos de dirección económica, dieron la posibilidad de ensayar nuevos conceptos que, en medio de tan duras condiciones, nos dieran la posibilidad de desarrollar un programa más preciso y bien meditado, lo que a partir del IV Congreso del PCC, que tiene características excepcionales, en cuanto a la com-

plejidad de los retos a enfrentar y al adverso panorama internacional, en el cual nos vimos obligados a actuar, estos programas y medidas se enmarcaban en el objetivo supremo de salvar la Patria, la Revolución y el Socialismo, continuar avanzando en condiciones de Período Especial, alcanzar la independencia económica y seguir adelante en la construcción de la sociedad socialista cubana, sobre la base de nuestras concepciones y las respuestas a nuestras realidades.

El nuevo estilo de trabajo del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, el resultado satisfactorio de la experiencia de los contingentes, los experimentos empresariales llevados a cabo por el Ministerio de las Fuerzas Armadas Revolucionarias y muchas otras iniciativas, introdujeron conceptos de trabajos nuevos y positivos en la dirección económica del país.

A partir de celebrarse el V Congreso del PCC, la eficiencia es el objetivo central de la política económica, pues constituía una de las mayores potencialidades con que contaba el país. Hacer un mejor uso de los recursos, elevar la productividad del trabajo y alcanzar mejores resultados, tendría un efecto positivo en los resultados económicos; como estrategia se estableció perfeccionar y consolidar el sistema de control y de gestión económica; así como los métodos y estilos de trabajo que garanticen la recuperación económica. El informe central precisaba que la contabilidad, el control y la inspección se convertirían en tres cosas indispensables, no solo para buscar eficiencia, sino para eliminar vicios, mala utilización de los recursos, corrupción, malversación; por la necesidad de avanzar en la batalla contra toda manifestación de corrupción, de irresponsabilidad, de superficialidad, de incumplimientos.

En los años 90 se acentúa el proceso de recuperación de las actividades contables asociadas a las transformaciones económicas y se profundiza en la exigencia por los controles, conociendo que muchos de los fracasos de auditoría se podrían haber evitado si se hubiera investigado y mejorado con mayor énfasis en el control interno. La normativa contable nacional adopta estándares internacionales y se inicia un proceso encaminado a que la contabilidad se convierta en un instrumento de dirección. Surge así la nueva definición del control interno llegando a ser el sistema interior de una entidad, que está integrado por un plan de organización, la asignación de deberes y la responsabilidad, el diseño de cuentas e informes y todas las medidas y métodos empleados para:

- Proteger los activos.
- Obtener la exactitud y la confiabilidad de la contabilidad.
- Promover y juzgar la eficiencia de las operaciones de todos los aspectos de la entidad.
- Comunicar las políticas administrativas y estimular y medir el cumplimiento de las mismas.

Al aprobarse nuevos acuerdos ministeriales se pusieron en marcha planes de medidas para fortalecer la contabilidad y el control interno en todo el país. Los que incluyeron medidas, acciones normativas, legislativas, de capacitación, asesoramiento, verificación, estímulos y sanciones, a todo el personal responsabilizado con la contabilidad y el control interno en todos los niveles.

Durante todos estos años de aplicación de estos programas de medidas, los mismos se concentraron fundamentalmente en el personal técnico que labora en esta profesión y la práctica indica que resulta imprescindible accionar sobre los jefes de las entidades como responsables del control y de la contabilidad, aunque se pone de manifiesto como ya se ha dicho que cada involucrado tiene su propia interpretación y manera de evaluarlo.

Esto obliga al rediseño del enfoque estratégico que posibilite revertir la situación actual y lograr una adecuada administración en todos y cada uno de los sistemas de las organizaciones y a su vez, que los administradores de estos sistemas jueguen el papel de regulación y ordenamiento que les corresponde por funciones.

Al arribar al nuevo siglo ya en las evaluaciones de los análisis presentados a la máxima dirección del país realizados por el Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) con otros ministerios, empresas y entidades se pudo constatar que la situación de la contabilidad y el control interno habían evolucionado y que el país se encuentra en una situación cualitativamente diferente a la existente en años anteriores.

Sin embargo, se continuaban reportando resultados deficientes en las auditorías y comprobaciones realizadas en un número apreciable de entidades, lo que puede inducir a pensar que la situación de la contabilidad y el control interno en el país no había mejorado a pesar del esfuerzo realizado, apreciación que era necesaria ajustar a las características de esos resultados y del enfoque de control.

En atención a lo anterior surge en el año 2003 la promulgación de la Resolución nro. 297 del MFP, normándose un conjunto de procedimientos de control interno para implementar de obligada observancia por cada empresa o entidad del territorio nacional, siempre teniendo en cuenta y sin entrar en total contradicción con los procedimientos, leyes y normativas de nuestro país, teniendo como principales premisas:

- Se concibe y promulga para unificar criterios y concepciones acerca del control interno contextualizadas a nuestras características y particularidades.
- Diseñada con un nivel de generalidad para ser aplicada en cualquier actividad, sector, o rama de la economía nacional.
- Contentiva de una guía que permitiera la implementación de un Sistema de Control Interno (SCI) propio para su aplicación en las nuevas condiciones en

que operaba la economía nacional, siendo de total obligatoriedad su cumplimiento y forma de proceder.

- En el diseño de sus herramientas, y que aparecen mencionadas en la citada resolución, muestran el haber revisado y consultado ampliamente la literatura internacional especializada en el tema, a partir de sus resúmenes y conceptualizaciones. Donde destaca sobremanera el Informe Committee of Sponsorin Organizations (COSO) el control interno en su nuevo enfoque.

La existencia de puntos coincidentes en las definiciones de la esencia del control interno y en la necesidad de que se comprenda a cabalidad por parte de los directivos y cuadros a cualquier nivel, la importancia de contar con un eficaz y efectivo SCI, que garantice el logro de los objetivos y metas propuestos por la organización, donde se manifiesten en ellos la confiabilidad y pertinencia de la información, la eficiencia y eficacia manifiesta en las operaciones que se realizan, así como el obligado cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas establecidas que guardan relación con el accionar y gestión de cada organización económica.

Durante estos años el control interno se hizo más efectivo al comprenderse la necesidad de que los controles se construyeran en la infraestructura de cada entidad y formaran parte de la esencia de las empresas y otros sectores de la economía en correspondencia con su objeto social.

Se comprendió que la definición de control interno es el concepto fundamental subyacente de un proceso con mayor fuerza y necesidad si realiza operaciones económicas financieras, realizado por la gente, que proporciona una seguridad razonable junto con la categorización de objetivos, los componentes y criterios para la efectividad.

Aunque se puede constatar por diferentes vías y hechos concretos que se fortaleció la cultura del control y la rigurosa contabilidad, aún existieron algunas también reconocidas en su momento y lugar por donde se escaparon el esfuerzo recuperativo y por donde se mancilló la ética y la honradez de no pocos sujetos de nuestra economía,

La observación y evaluación de las deficiencias y limitaciones que se continuaban manifestando en el SCI determinó la necesidad de elaborar una nueva norma que actualizara, simplificara e integrara las Resoluciones 297/2003 del (MFP, 2003) y la 13/2005 del Ministerio de Auditoria y Control (MAC, 2006) que establecía las “Indicaciones para la elaboración y sistemático control del Plan de Medidas para la Prevención, Detección y Enfrentamiento a las Indisciplinas, Ilegalidades y Manifestaciones de Corrupción”.

En una comisión de trabajo, presidida por la Contraloría General de la Republica (CGR, 2009) e integrada por representantes del MFP, la Asociación Na-

cional de Economistas y Contadores de Cuba (ANEC), especialistas de auditoría y dirigentes administrativos se trabajó en la búsqueda de mejores experiencias, además de consultarse la legislación en la materia de 7 países miembros de la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y el Caribe, así como otros modelos de control de referencia internacional y se estableció un modelo estándar, que tiene como objetivo fijar las normas y principios básicos de obligada observancia, por todos los sujetos de las acciones de control de la CGR, los que están en la obligación de diseñar e implementar a partir de este modelo, su propio SCI, de acuerdo con la misión, visión, objetivos, metas, estrategias, características, competencias, responsabilidades y atribuciones.

Por lo que a partir de la necesidad de continuar perfeccionando el control interno se deja sin efectos legales las Resoluciones No. 297 del 23 de septiembre de 2003, dictada por la Ministra de Finanzas y Precios y la No. 13, del 18 de enero de 2005, dictada por la Ministra de Auditoría y Control y se emite una nueva norma atemperada a las disposiciones que regulan esta actividad y a los requerimientos del desarrollo económico administrativo del país.

Quedando aprobada el 3 de marzo del 2011 la Resolución 60 de la CGR de Cuba, CGR (2011), donde se establece la nueva norma que constituye un modelo estándar del SCI, viéndolo en su nuevo concepto como:

proceso integrado a las operaciones con un enfoque de mejoramiento continuo, extendido a todas las actividades inherentes a la gestión, efectuado por la dirección y el resto del personal; que se implementa mediante un sistema integrado de normas y procedimientos, que contribuyen a prever y limitar los riesgos internos y externos, proporciona una seguridad razonable al logro de los objetivos y metas institucionales y una adecuada rendición de cuentas.

Tiene como objetivo delimitar las tres aristas que marcan la relación directa del control interno con la contabilidad en el contexto cubano, desde la década del 40 del pasado siglo XX y hasta nuestros días.

1. Momentos importantes en Cuba para definiciones referidas al control interno

Esta primera arista tiene como finalidad establecer, a criterio de los autores, los tres momentos más importantes a partir del año 1959 y hasta la fecha, en los que se acentúan las principales definiciones referidas al control interno en el ámbito nacional.

El extinto Comité Estatal de Finanzas y Precios, creado a inicios de la Revolución Cubana como parte de la organización y nueva institucionalización del país, definió al control interno como el conjunto de medidas destinadas a:

- Proteger los recursos contra los desperdicios, fraudes y el uso indebido e ineficiente de los mismos.
- Promover la exactitud y la confiabilidad de los registros contables.
- Alentar y medir el cumplimiento de las disposiciones de los organismos estatales que le atañen y de la política, normas e instrucciones de sus organismos ramales, uniones y la propia entidad.
- Evaluar la eficiencia de las operaciones.
- Coadyuvar a que la información que se brinda a la administración sea correcta y veraz.

La anterior definición corrobora que desde los mismos inicios del proceso revolucionario, el control interno fue reconocido y legalizado como una necesidad de primer orden a acatar e implementar para las entidades cubanas, pero la realidad concreta es que no se alcanzaron los resultados esperados, ni se logró que el sistema se incorporara al sentir, quehacer y hacer de las organizaciones cubanas, quedando prácticamente en un mero objetivo a alcanzar, muy llevado y traído, pero prácticamente inmaterial, que cada vez se convertía en más inalcanzable durante un considerable número de años.

No es entonces hasta el año 2003 que el MFP emite la Resolución Nro. 297, donde en su denso contenido y entre otros elementos y consideraciones se define al control interno como:

el proceso integrado a las operaciones, que tiene que ser efectuado por la alta dirección y el resto del personal de una entidad para proporcionar una seguridad razonable al logro de los objetivos siguientes: Confiabilidad de la información; eficiencia y eficacia de las operaciones; cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas establecidas y el control de recursos de todo tipo a disposición de la entidad.

Sin embargo, la responsabilidad de conseguir dichos objetivos ha sido afectada por las limitaciones inherentes a todo SCI, que incluyen, por ejemplo, juicios erróneos en la toma de decisiones o disfunciones debidas a fallos humanos o a simples errores, confabulación de dos o más personas para burlar los controles y limitaciones al considerar los costos y beneficios relativos de cada control a implantar, lo que implica que la dirección siempre tenga la responsabilidad de fortalecer el SCI.

Una vez transcurridos estos dos largos periodos de tiempo, con no pocas consecuencias y secuelas en el control empresarial tanto en el orden material como en los valores humanos, que aún en la actualidad están causando sus fuertes consecuencias; se puede resumir que:

- En nuestro contexto por muchos años el alcance del SCI estuvo limitado a las áreas económicas, se hablaba de control interno y se tenía la cultura de

que era inherente solo a las actividades de contabilidad y finanzas; el resto de las áreas operacionales, y de hecho sus trabajadores no se sentían involucrados.

- No todos los directivos de las organizaciones veían en el SCI un instrumento de gestión capaz de ser utilizado para lograr la eficiencia y eficacia de las operaciones que se habían propuesto, actualmente no totalmente superado.
- Otro elemento que atentaba contra la eficiencia de los SCI era que las actividades de control ya venían establecidas de forma global para todas las entidades del país, minimizando o limitando la creatividad de los directivos en el diseño de los objetivos y actividades de control más eficaces, según las características de su entidad, encaminándolas a alcanzar o lograr el cumplimiento de objetivos y metas institucionales.
- Además, no se contaba con elementos generalizadores que le sirvieran de base a la organización para poder diseñar un SCI a la medida de sus necesidades.

Tal situación materializó un objetivo fundamental: Definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común y una visión integradora que satisfaga las demandas de todos los entes involucrados.

Con la necesidad de continuar perfeccionando el control interno se emite por la CGR de Cuba la Resolución No. 60, puesta en vigor el 2011. Dando a conocer las nuevas Normas y Componentes del SCI y atemperada a las disposiciones que regulan esta actividad y a los requerimientos del desarrollo económico-administrativo del país; por lo que se derogan las anteriores Resoluciones No. 297 y No. 13.

El nuevo cuerpo legal establece normas y principios básicos con una renovada concepción, de amplio alcance y con basta posibilidad para su adecuación y contextualización, ratificando su obligada observancia, constituyendo un modelo estándar para su aplicación.

La misma define al control interno como el proceso integrado a las operaciones con un enfoque de mejoramiento continuo, extendido a todas las actividades inherentes a la gestión, efectuado por la dirección y el resto del personal. Este se implementa mediante un sistema integrado de normas y procedimientos, que contribuyen a prever y limitar los riesgos internos y externos, proporcionando una seguridad razonable al logro de los objetivos institucionales y una adecuada rendición de cuentas.

La definición citada anteriormente constituye el concepto aceptado y generalizado en todo el territorio nacional, y de acatamiento para el universo de entidades que operan en el mismo. En la misma aparece de forma explícita la importancia que tiene en su cumplimiento la formación de valores en los colectivos laborales e instituciones académicas, dirigidos a la aplicación consciente y espontánea del control interno en todos sus componentes, normas y principios aprobados en la misma.

Una de las particularidades que distingue a la actual regulación cubana y que le impregna mayor rango de actualización es el hecho de estar en correspondencia con lo planteado en el informe COSO II (Committee of Sponsorin Organizations), uno de los más reconocidos internacionalmente.

Tal es el caso que para el diseño e implementación del SCI la misma establece que debe cumplirse con los principios básicos siguientes: legalidad, objetividad, probidad administrativa, división de funciones, fijación de responsabilidades, cargo y descargo y autocontrol; y además dentro de las características generales del SCI a diseñar por las entidades deben estar las siguientes: Integral, flexible y razonable.

De mayor importancia y que debe estar presente en trabajadores, dirigentes y funcionarios es el hecho de reconocer como su principal limitación al implementar el control interno en una organización, su alcance de seguridad razonable; y en este sentido se plantea muy meridianamente: El SCI está relacionado con el concepto de seguridad razonable, al reconocer la existencia de limitaciones y riesgos en los procesos, actividades y operaciones, originadas por errores en interpretaciones de normas legales, en la toma de decisiones, por acuerdos entre personas y al evaluar la relación costo beneficio.

La concepción de la resolución descansa en cinco componentes, que al momento de diseñarse e implementarse tienen que verse relacionados con sus normas para su mejor adecuación.

2. Contrastación entre la Resolución 297/2003 y la Resolución 60/2011

Un breve análisis comparativo entre la anterior Resolución 297/2003 del MFP y la actual Resolución 60/2011 de la CGR constituye la segunda arista; donde es apreciable la disminución del número de aspectos y sus complejidades de esta última respecto a la anterior, lo que ha derivado en una mejor concreción y actuación en su implementación, tomando como base esencial su posibilidad y necesidad de adecuación a las particularidades y características de cada unidad.

La unificación en la Resolución 60 de lo concerniente a la identificación y mitigación de riesgos en las áreas de vulnerabilidad y las medidas a tomar, permite con mayor facilidad y pertinencia armonizar la gestión y prevención de los

riesgos con los procesos de la organización, en el marco de la funcionalidad y el control interno de cada institución, con una disminución considerable en la documentación e información a manejar y rendir y que tributa a poder incidir con mayor coherencia en los posibles hechos de falta de control.

A partir de la promulgación de la Resolución 60 el responsable del diseño y desarrollo del SCI es el máximo responsable de la entidad, donde se dictamina que el control interno será implantado y supervisado por todos los directivos según la estructura administrativa de la empresa y a cualquiera de sus niveles. Siendo necesario que los trabajadores participen en el diseño del sistema y que cada uno sepa cómo se cumple el control interno a través de sus responsabilidades, así como de los medios que poseen para cumplirlas. Esto se convierte en un nuevo pensamiento a desarrollar que transforma lo tradicionalmente acaecido, donde con excepción del personal de las áreas económicas, el resto de los trabajadores promedio en las entidades cubanas no han tenido mucha cultura acerca del control interno.

Al reconocerse que el SCI proporciona una seguridad “razonable” lo reconoce con limitaciones inherentes; y deriva que nunca un directivo y sus trabajadores deben asumir que una vez creado el sistema han erradicado las probabilidades de errores y fraudes en la organización y que todos sus objetivos serán alcanzados, ya que estarían obviando la posibilidad de que, aún establecidos los procedimientos más eficientes, se puedan cometer errores por descuido, malas interpretaciones, desconocimiento o distracción del personal o sencillamente que algunas personas decidan cometer un hecho delictivo; por tanto el diseño del sistema debe ir enfocado a los recursos humanos y las vías y métodos para su mejoramiento continuo.

Se debe tener en cuenta que el concepto de razonabilidad tiene su basamento en la comprensión de que la implementación de un sistema de control es costosa, por lo que cada actividad de control que se establezca en la entidad debe evaluarse sobre la base de cuánto cuesta implantarla, así como evaluar el resultado que se obtendrá de ella en el corto plazo, ya que al establecer controles es difícil lograr la protección absoluta del fraude y del desperdicio, siendo recomendable establecer controles que garanticen una seguridad razonable por su costo y realizar un monitoreo para evaluar la eficiencia de estos controles y detectar, en caso de que así sea, cuando dejen de ser necesarios o eficientes.

3. Principales elementos que vinculan al control interno y los subsistemas contables.

La tercera y última arista está encaminada a relacionar desde el criterio de los autores, y teniendo como base un estudio de los elementos teóricos,

metodológicos y prácticos contenidos en la legislación cubana, la relación existente entre los postulados de un SCI y los subsistemas contables tradicionalmente establecidos y trabajados para organizar la contabilidad en cualquier entidad cubana.

¿Por qué los subsistemas contables?, porque es a partir de esta diferenciación de donde parten, se identifican claramente establecidas, las principales especificaciones, delimitaciones, formas de registro contable, de actuación y control, de estilos, métodos y buenas prácticas de trabajo, etc., en la organización de un sistema contable para el registro de operaciones económico financieras en cualquier entidad cubana; incluso identificándose y sentándose las interrelaciones entre sus funciones y registro contable; lo que permite proyectar con mayor facilidad, transparencia (claridad) y nivel de detalle el poder establecer bases sólidas para un adecuado SCI, al contar con los elementos y herramientas necesarios para realizarlo en cada de los subsistemas contables.

Las relaciones o vínculo entre el control interno y los subsistemas contables se establecen en base a las regulaciones acerca del tema que más impacto han tenido en los últimos 60 años en Cuba, quedando en cuatro momentos: Resolución nro. 297 del 2003 del MFP; Resolución nro. 13 del 2006 del MAC; Resolución nro. 60 del 2011 de la CGR y Resolución nro. 268 del 2018 del MFP.

La Resolución nro. 297 emitida por el MFP en el año 2003 tiene su origen en la Resolución Económica del V Congreso del PCC donde se consigna:

En las nuevas condiciones en que opera la economía, con un mayor grado de descentralización y más vinculados a las exigencias de la competencia internacional, el control oportuno y eficaz de la actividad económica es esencial para la dirección a cualquier nivel.

Y más adelante se precisa

Condición indispensable en todo este proceso de transformaciones del sistema empresarial será la implantación de fuertes restricciones financieras que hagan que el control del uso eficiente de los recursos sea interno al mecanismo de gestión y no dependa únicamente de comprobaciones externas

En estas palabras ya se constata abiertamente la necesidad de que el control tiene su primera expresión hacia el interior de la organización, de aquí entonces lo impostergable de desarrollar un constante y sostenido esfuerzo por consolidar el control interno en las diferentes entidades.

Sin embargo, aunque acuñaba una incipiente definición de control interno, con sus antecedentes, necesidad, importancia, obligatoriedad, características generales y sus limitaciones, estableciendo cinco componentes y sus normas; no abordaba ningún elemento en su contenido que precisara elementos concretos acerca del control interno en los subsistemas contables.

En este aspecto dentro del componente Supervisión o Monitoreo la norma Eficacia del SCI planteaba que el SCI se consideraba efectivo en la medida en que la autoridad a la que apoyaba contara con seguridad razonable en:

- La información acerca del avance en el logro de sus objetivos y metas y en el empleo de criterios de economía y eficiencia.
- La confiabilidad y validez de los informes y Estados Financieros.
- El cumplimiento de la legislación y normas vigentes, incluida las políticas y los procedimientos emanados de la propia entidad.

Basando de forma muy general los criterios para calificar la eficacia de un SCI en las tres materias esenciales del control: Las operaciones, la información financiera y el cumplimiento con las leyes, decretos, reglamentos y cualquier tipo de normativa.

Transcurridos tres años, en el 2006, el MAC emite su Resolución nro. 13 relacionada con “Indicaciones para la elaboración y sistemático control del Plan de Medidas para la prevención de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción”, como su nombre lo indica está relacionada con establecer el control en organizaciones económicas, pero muy paralelo al control interno contable y tanto más alejado a los subsistemas que integran oficialmente la organización contable en Cuba.

Las dos resoluciones anteriores se encuentran derogadas por la Resolución nro. 60/2011 vigente actualmente, por tanto carecen de efecto legal y únicamente se están utilizando desde la dimensión metodológica para poder evaluar o analizar la evolución del control interno contable, en específico lo relacionado con los subsistemas contables, dentro de la legislación cubana referida a los SCI.

La Resolución nro. 60 es promulgada por la CGR que fue creada por la Ley Nro. 107 aprobada el 1ro. de agosto de 2009 por la Asamblea Nacional del Poder Popular, y que como en el propio cuerpo de la Resolución, según lo establecido en el Artículo 31 inciso I, se reconoce “tiene entre sus funciones específicas, normar, supervisar y evaluar los SCI y formular las recomendaciones necesarias para su mejoramiento y perfeccionamiento continuo”.

Uno de los elementos que marcan con mayor claridad la necesidad de la evolución en los SCI, queda muy bien redactado en el segundo por cuanto de la mencionada Resolución, cuando dice “la necesidad de continuar perfeccionando el control interno, aconsejan, y emitir una nueva Norma atemperada a las disposiciones que regulan esta actividad y a los requerimientos del desarrollo económico-administrativo del país.”

Por tanto, desde aquí ya se puede inferir una sustancial renovación en la legislación cubana acerca del control interno, que se puede constatar en al-

gunos de sus elementos y criterios tales como: Constituye un modelo estándar del SCI; contiene un glosario de términos de las Normas del SCI y un modelo tipo para elaborar el Plan de Prevención de Riesgos. Además:

- Establece que cada organización en general diseña, armoniza, implementa y autocontrola de forma sistemática de acuerdo con su misión, visión, objetivos, estrategias fundamentales, características, competencias y atribuciones, en correspondencia con lo establecido en la Ley No. 107 y validan el SCI de las dependencias que le están subordinadas, de acuerdo con su estructura.
- Impone la responsabilidad a la máxima autoridad de aprobar el SCI que se diseñe y se decida implementar en su organización. Esto a criterio de los autores es un punto de inflexión radical facultando plenamente a los directivos para diseñar, aprobar, establecer e implementar su SCI.
- Por último y no menos importante, por el contrario es donde el tema que se está siguiendo del control contable dentro del SCI vislumbra elementos y consideraciones muy novedosas, se refiere a los principios básicos que deben cumplirse relacionados con Legalidad, Objetividad, Probidad Administrativa y Autocontrol, los cuales con toda intención se mencionan a continuación no en el orden que aparecen legislados, sino a partir de establecer una prelación a criterio de los autores de los que con mayor fuerza y explicitud contextualizan la aparición de fundamentos estrechamente vinculados y que responden al control interno contable: División de funciones; fijación de responsabilidades y cargo y descargo.

Sin prácticamente requerir comentarios, y sin lugar a dudas, estos tres principios de obligada observancia y cumplimiento dejan por sentado muy explícitamente y con marcada singularidad legalizado a un primer nivel, la máxima metodológica y práctica de que un SCI que se respete, y espere los mejores resultados, tiene que ser la unión monolítica de un control interno administrativo y un control interno contable.

Como colofón a lo planteado anteriormente y máxima expresión actual del control contable dentro del SCI de una organización, además sin abandonar la pertinente y obligada evolución de cada fenómeno o proceso, se erige la Resolución nro. 268 del (MFP, 2018) Procedimiento de control interno nro. 4 “Elementos de control interno en los subsistemas contables” que aterriza y contextualiza, con el nivel de detalle que en este tipo de documento y temática es permisible y posible regular sin pretender esquematizar, el SCI en los subsistemas contables; lo cual es evidente y queda muy explícito cuando al inicio declara sus objetivos:

1. Garantizar que las operaciones que se registran en la contabilidad se establezcan sobre:

- a) Documentos primarios confiables, confeccionados sin borrones, tachaduras o enmiendas, debidamente formalizados, autorizados y aprobados, conforme a lo regulado en las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF) y diseñados de forma integral, flexible y razonable.
 - b) El grado de actualización de la contabilidad, desde el registro primario hasta la confección de los Estados Financieros.
 - c) Correcta utilización de las cuentas contables, de acuerdo con su uso y contenido.
 - d) El grado de adaptación a las NCIF de los sistemas contables soportados sobre las Tecnologías de la Información.
2. Definir los elementos generales de control interno que deben cumplir las entidades en los diferentes subsistemas contables, en correspondencia a lo dispuesto en las Normas del SCI establecidas por la Resolución No. 60 de manera que contribuyan a registrar los hechos económicos oportunamente.

Con acertada transparencia y sin posibilidad a otras interpretaciones el segundo constituye el fundamento y establece las bases que sustentan la directa relación del SCI y los subsistemas contables, donde la letra de la Resolución describe los elementos de control interno para cada subsistema: Efectivo en caja y banco; Cuentas y documentos por cobrar; Inventarios; Activos fijos tangibles e intangibles (el cumplimiento e implementación de los 12 elementos aquí descritos da sustento a la parte fundamental de este trabajo); Cuentas y documentos por pagar; Nóminas y Contabilidad general.

La sistematización teórica, metodológica y práctica realizada acerca de la evolución en Cuba del SCI en su marcada relación y vínculo con la contabilidad, su adecuado y oportuno registro, así como la calidad, pertinencia y utilización de la información que ambos combinan y brindan como base esencial y única que debe ser para la guía y dirección de las organizaciones en el logro de sus objetivos y metas; ha permitido a estos autores sustentar y describir a su criterio los elementos esenciales en que se erige y fundamenta dicha relación; con mayor transparencia a través de la evolución histórica que ambos sistemas han tenido en Cuba. Logrando enmarcarla en periodos concretos y a partir de las regulaciones oficiales que en cada uno la han formalizado.

Se logró mostrar para cada etapa las principales particularidades o características legislativas o de implementación metodológica, siempre con el principal objetivo de demostrar el crecimiento en espiral del fortalecimiento de esa relación o vínculo en su evolución histórica de más de 80 años.

CONCLUSIONES

- El estudio evidencia que en Cuba ha existido una preocupación y ocupación institucional estatal por el fortalecimiento y crecimiento en lo teórico, metodológico y práctico del SCI por más de 80 años.
- La conceptualización del control interno, su contenido expresado esencialmente en principios, componentes y normas, se ha transformado y perfeccionado a través de los tiempos, en busca del mayor acercamiento y contextualización a las particularidades y características políticas, económicas y sociales de la nación cubana en sus diferentes momentos históricos.
- La marcada relación o vínculo de la Contabilidad y el SCI quedó, a criterio de los autores, sustentada y descrita en los elementos esenciales que la erigen y fundamentan a través de la evolución histórica que ambos sistemas han tenido en Cuba; la cual se logró enmarcar en etapas o momentos que evidencian un crecimiento en espiral del fortalecimiento de esa relación o vínculo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Nacional del Poder Popular (2009), Ley No. 7 Creación de la Contraloría General de la República de Cuba, La Habana, Gaceta Oficial de la República de Cuba.
- Comité Central del Partido Comunista de Cuba (PCC) (1975). *Documentos Programáticos del I Congreso del PCC*, La Habana, Cuba.
- Comité Central del Partido Comunista de Cuba (PCC) (1980). *Documentos Programáticos del II Congreso del PCC*, La Habana, Cuba.
- Comité Central del Partido Comunista de Cuba (PCC) (1986). *Documentos Programáticos del III Congreso del PCC*, La Habana, Cuba.
- Comité Central del Partido Comunista de Cuba (PCC) (1991). *Documentos Programáticos del IV Congreso del PCC*, La Habana, Cuba.
- Contraloría General de la República de Cuba (2011), Resolución Nro. 60 Normas del Sistema de Control Interno. Gaceta Oficial de la República de Cuba. La Habana, Cuba.
- Ministerio de Auditoría y Control (2006), Resolución Nro. 13, La Habana, Gaceta Oficial de la República de Cuba.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2003), Resolución Nro. 297, La Habana, Gaceta Oficial de la República de Cuba.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2018), Resolución Nro. 268, La Habana, Gaceta Oficial de la República de Cuba.

CONFLICTO DE INTERESES

Los autores se responsabilizan con el contenido del artículo y declaran no tener asociación personal o comercial que puedan generar conflicto de intere-

ses en relación con este. Además, certifican que todos los documentos presentados son libres de derecho de autor o con derechos declarados y, por lo tanto, asumen cualquier litigio o reclamación relacionada con derechos de propiedad intelectual, exonerando de toda responsabilidad a la revista *Ekotemas*.

CONTRIBUCIÓN DE LOS AUTORES

NILSIE EVELYN MORALES SOTOLONGO: Conceptualización, análisis formal y redacción - borrador original.

DANNIER SERVIÑO CONCEPCIÓN: Conceptualización, análisis formal y redacción.

YOENNY GÓMEZ VARONA: Conceptualización, análisis formal y redacción.

HÉCTOR RODRÍGUEZ PÉREZ: Conceptualización, análisis formal y redacción.