



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Auditoría operativa

Bossi, Rubén Mario

1973

Cita APA:

Bossi, R. (1973). Auditoría operativa.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

DUPLICADO

Col. 1501
1076

*Bueno
Biete*

*5-9-77
Libro C. p. 197 60*

AUDITORIA OPERATIVA

TOMO I

RUBEN MARIO BOSSI

Registro N° 5890

Noviembre de 1973

*H 113
1-1-73*

TESIS DOCTORAL PLAN "D"

CANCELADO

DUPLICADO

I N D I C E

INTRODUCCION	Pág. 1
CAP. I - LAS FUNCIONES GERENCIALES Y LA TEORIA DE SISTEMAS	3
El enfoque de sistemas en Administración de Empresas	3
Esquemas de sistemas	5
El proceso gerencial	6
- Planeamiento	6
- Organización	8
- Control	11
- Comunicación	15
Resumen	18
CAP. II - LA INFORMACION GERENCIAL Y EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES	20
Concepto de información gerencial	20
Economía de la información	21
Sistemas de información	24
El proceso de toma de decisiones	32
Resumen	37
CAP. III - EL CONTROL COMO SISTEMA	38
El proceso del control	38
Comprobación interna	43
Control contable	44
Control gerencial	45
Control operativo	50
Integración de los procesos de control y de decisión	53
Elementos de un sistema de control	56
- Objetivos, planes y políticas	56

- Organización	Pág.	57
- Procedimientos		57
- Registros		58
- Informes		58
- Estándares de ejecución		59
- Personal		60
- Auditoría		60
Resumen		63
CAP. IV – LA FUNCION DE AUDITORIA		66
Introducción		66
Clasificación de la auditoría		67
Auditoría externa		69
- La independencia del auditor externo		72
- Las normas de auditoría generalmente aceptadas		73
- Evaluación del sistema de control		75
Auditoría interna		77
- Desarrollo de la auditoría interna		78
- Independencia del auditor interno		81
- Funciones de la auditoría interna		83
Un concepto más amplio de auditoría		84
Resumen		87
CAP. V – LA AUDITORIA DE OPERACIONES		89
Introducción		89
Distintos conceptos de auditoría operativa		89
Objetivos de la auditoría operativa		94
Auditoría operativa versus auditoría de sistemas		96
Enfoque de la auditoría de sistemas		98
- Como un examen de la estructura de control		98

- Como un examen total de la estructura y comportamiento de un sistema	Pág. 99
Destinatarios de los resultados de la auditoría de sistemas	102
Los servicios para la dirección y el contador público	104
- Los servicios para la dirección y la cuestión de la idoneidad	106
- Los servicios para la dirección y la cuestión de la independencia ...	109
- Los servicios para la dirección y la cuestión de la responsabilidad ...	113
La consultoría de dirección y la auditoría de sistemas	114
El diseño de sistemas y la auditoría de sistemas	119
Resumen	123

INTRODUCCION

La pretensión de este trabajo es la de realizar una investigación rigurosa -a la luz de la Teoría de Sistemas que nutre las corrientes modernas en Administración de Empresas-, del fenómeno del control en las organizaciones con el propósito de determinar la verdadera naturaleza, alcance y objetivos de lo que se ha dado en llamar "auditoría operativa", el papel que pudiera corresponder al contador público en la conducción de las mismas, y finalmente explorar la posibilidad de proponer un enfoque metodológico apto para la ejecución de tales auditorías.

La motivación que impulsa al autor a investigar el tema de la auditoría operativa, se fundamenta en la comprobación de que se ha hecho poco para estudiar en profundidad los aspectos mencionados. En efecto, se advierte que existen nociones ambiguas -aún entre los profesionales más vinculados a su aplicación- en cuanto a lo que debe entenderse por "auditoría operativa", y por ello es frecuente que para intentar su definición se recurra a manifestar que es una "extensión de la auditoría hacia todas las operaciones de un negocio, en oposición a limitar la auditoría solo a las áreas contable y financiera".

Ciertamente, esta noción del campo de acción de esta técnica, si bien está muy extendida, no ayuda a arrojar luz sobre sus conceptos básicos, propósitos, y métodos de trabajo cuyo conocimiento, es obvio, constituye un requisito a cumplir antes de encarar su exitosa ejecución.

Esta situación no se verifica aisladamente en la República Argentina, sino que está ampliamente generalizada, aún en países como los Estados Unidos de Norteamérica donde -a pesar de su nutrido tratamiento bibliográfico y por ende de una amplia difusión de opiniones en cuanto a las razones que motivan la auditoría operativa y a los criterios en los que se juzga se debe apoyar- tampoco se ha logrado una conceptualización de esta disciplina que sea de "aceptación general".

Esta circunstancia debe destacarse, pues explica el por qué el autor ha debido recurrir a menudo a la cita de bibliografía extranjera y especialmente de origen estadounidense. Esto no debe ser interpretado en el sentido de una preferencia personal, sino simplemente co-

mo el medio -de hecho utilizado por todo investigador- de recurrir a lo ya conocido donde ello se encuentre para utilizarlo como punto de partida para la propia investigación y creación.

El trabajo que se presenta, por su parte, no pretende constituirse en la solución más adecuada a las necesidades que son satisfechas a través de una auditoría operativa, aunque si aspira a brindar un marco de referencia conceptual y metodológico que sirva de base a la discusión futura, habida cuenta de que refleja en buena medida los pareceres de los profesionales cuyo pensamiento ha tenido mayor divulgación e influencia, a lo que se agregan, naturalmente, las particulares concepciones del autor, fruto de su investigación.

Es por ello que el autor tiene la aspiración de que su obra llene el importante vacío que ha advertido en la bibliografía -en particular en idioma español- sobre el tema y, en especial, de que ella pueda ser utilizada en la búsqueda de soluciones a los problemas que, a nivel "micro" o "macroeconómico", plantea la consecución de los grandes objetivos nacionales.

CAPITULO I

LAS FUNCIONES GERENCIALES Y LA TEORIA DE SISTEMAS

EL ENFOQUE DE SISTEMAS EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS

La moderna teoría de Administración de Empresas reconoce como su génesis los trabajos de Frederick Taylor, que tenían como meta principal lograr la más elevada eficiencia industrial, ya fuera a través de una alta productividad o del costo unitario más bajo. El énfasis de Taylor se dirige a la estandarización de las condiciones y métodos de trabajo en el área fabril y su interés, concurrentemente, se concentra en la supervisión de primera línea.

Contrastando con este énfasis, el aporte de Henri Fayol está dirigido hacia los niveles más altos de la organización (alta Dirección). Su enfoque es "funcional", en el sentido de que se centra alrededor de las funciones o actividades que el gerente o administrador debe realizar para conducir a la organización al logro de las metas para que fuera creada. Fayol identificó como las principales funciones gerenciales, las de planeación, organización, mando, coordinación y control.

Los trabajos de Taylor y Fayol, dieron origen a lo que se conoce hoy como Escuela Clásica o Funcional de Administración de Empresas. Nuevos desarrollos dieron posteriormente lugar a la Escuela Social o Estructuralista, con los aportes de sociólogos como Max Weber surgiendo los fenómenos de liderazgo, comunicaciones, objetivos individuales en función conflictiva con los grupos, etc. y a la Escuela Conductista o de Decisiones, basada fundamentalmente en el análisis del comportamiento administrativo y en su expresión más elemental, la toma de decisiones. Se nutre en forma principal, con las contribuciones de autores como March y Simon.

Si se admite que administrar consiste, básicamente, en guiar la acción de un grupo humano hacia el logro de objetivos, es razonable afirmar que el crecimiento notable de las organizaciones ha hecho cada vez más complejas las funciones de conducción y coordinación que brindan cohesión al conjunto. Al mismo tiempo, ha agravado los problemas de comunicación debido al alejamiento progresivo entre conductor y dirigido. Todo ello provocó la incor

poración a la Administración de Empresas del concepto de Sistema, ya utilizado anteriormente por otras disciplinas tales como la Astronomía, la Biología, la Economía y otras. Así se conocen el sistema solar, los sistemas muscular y nervioso del cuerpo humano, el sistema monetario y muchos otros más. Johnson afirma que "...el concepto de sistemas consiste esencialmente en una forma de pensar respecto al trabajo de la administración." (1)

Es útil para precisar conceptos, presentar una definición de "sistema". Según el Diccionario de la Real Academia Española es el "conjunto de cosas que ordenadamente relacionadas entre sí contribuyen a determinado objeto".

Johnson lo define como "...un conjunto de componentes destinados a lograr un objetivo particular de acuerdo con un plan." (2)

Para Kohler es "...un conjunto de objetos o hechos que conforman a un plan." (3)

De acuerdo con estas definiciones, puede decirse que un sistema está compuesto por : 1) un objetivo o propósito, 2) relaciones ordenadas (diseño) de los componentes, 3) elementos o cosas que constituyen los componentes concretos del sistema y que Johnson (4) agrupa básicamente en : materiales, energía e información, 4) un plan que distribuye las entradas de los elementos de acuerdo con el objetivo fijado.

El concepto de Sistema vinculado a la Administración de Empresas, ha permitido presentar un enfoque particular, más global e integrado de los problemas organizativos, ayudando a la Dirección a resolverlos y, sin desdeñar los principios expuestos por otras Escuelas, los ha integrado en un esquema más racional y práctico.

Los modelos clásicos consideran a la organización como un sistema cerrado, cuyo funcionamiento interno es independiente de los cambios en el entorno.

Desde el punto de vista de la Teoría de Sistemas, por el contrario, la empresa es un sistema abierto con intercambio de materia, energía e información con su entorno. Este com-

(1) R.A. Johnson, F.E. Kast y J.E. Rosenzweig "Teoría, integración y administración de sistemas" - Editorial Limusa - Wiley, México, 1970. Cap. I, p. 13.

(2) Johnson, R.A., y otros, op. cit., Cap. VI, p. 111.

(3) Kohler E. "A dictionary for accountants" Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, Second Edition - August 1961.

(4) Johnson, R.A., y otros, op. cit. Cap. VI, p. 112.

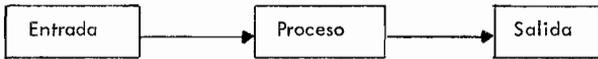
prende todo aquello que, sin estar comprendido en el sistema, lo afecta o es afectado por éste, constituyendo las variables no controlables por la organización (gobierno, competencia, situación económica general y de la industria en particular, contexto legal, etc.).

ESQUEMAS DE SISTEMAS

Los sistemas pueden ser representados por modelos de diferentes grados de complejidad.

Así se tiene :

Sistema lineal, elemental o abierto

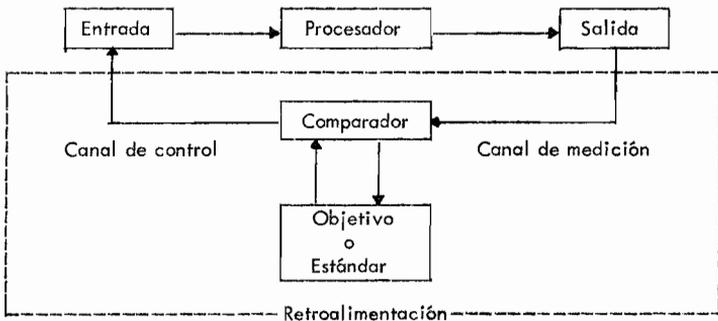


Es el sistema más elemental : requiere un operador que transforme insumos en productos. Se denomina lineal a este sistema, porque se desarrolla en forma no recurrente, es decir, que no se da más que una vez en el tiempo. Su utilidad reside en que permite identificar los componentes básicos de un sistema :

- a) Entrada o insumo : es el elemento activante del sistema.
- b) Proceso : es el conjunto de funciones operativas que transforma los insumos en los resultados objeto del sistema (sistema operante).
- c) Salida o producto : representa el resultado de la actividad del sistema.

Sistema cíclico o de secuencia cerrada

El esquema anterior se modifica agregando el elemento regulador y realimentador.



Los elementos que se han agregado son :

- a) Canal de medición : es el elemento sensor que identifica, mide y registra los hechos que ocurren en el sistema y los lleva al mecanismo comparador.
- b) Comparador y canal de control : actúa como grupo de control del sistema.
- c) Objetivo o estándar : es lo que se establece como fin del sistema y es el elemento controlado.

EL PROCESO GERENCIAL

La actividad administrativa o gerencial es de tipo cíclico, en el sentido que la misma incluye distintos ciclos o fases que, si bien se yuxtaponen hasta un grado que los hace casi indistinguibles, para fines expositivos pueden tratarse separadamente y de acuerdo con una secuencia lógica que no necesariamente se da uniformemente en la realidad.

PLANEAMIENTO

Dentro de lo que puede denominarse "ciclo gerencial", la primera fase es la de planeamiento. Anthony describe a la función gerencial de planeamiento como "planeamiento estratégico" y afirma que "El planeamiento estratégico es el proceso de determinar los principales objetivos de una organización, los recursos que el negocio ha de usar para el logro de esos objetivos y las políticas que han de gobernar la adquisición y uso de estos recursos." (5)

De estos conceptos surge que, si bien la función de planeamiento consiste básicamente en la formulación de políticas, procedimientos y métodos necesarios para el logro de los objetivos globales de la organización, la identificación precisa de tales objetivos es tarea previa y de particular importancia. Sin objetivos definidos la organización puede resultar excesivamente afectada por su entorno y aún por sus mismas presiones internas, debido a la falta de un curso definido a recorrer.

No siempre la manifestación de objetivos por parte de la Dirección puede encontrarse recopilada formalmente, sino que, por lo general, su conocimiento se obtiene a través de fuentes tan diversas como los estatutos, la carta de organización, actas de reuniones del Directorio y Comités, memorias y manuales. Lo que aquí interesa destacar, es que los objetivos

(5) Anthony, Robert N., "Management Accounting Principles" Richard D. Irwin, Inc. Homewood - Illinois, 1965 - p. 417.

propuestas para el ente sean claros, es decir, ni demasiado complejos ni muy sofisticados, compatibles entre sí, alcanzables y sobre todo que hayan sido comunicados adecuadamente hasta los niveles operativos.

No basta suponer que la maximización, ni aún el propósito de obtener "...un satisfactorio retorno sobre los fondos invertidos en el negocio" (6), -que se juzga como una posición más ajustada a la realidad empresarial- es el "objetivo" de una empresa. Este puede ser el más obvio con relación a los propietarios, pero no debe olvidarse que la empresa busca, asimismo, cumplir otros propósitos, que hacen a su función o responsabilidad social y económica hacia la comunidad a la que pertenece, tales como :

- a) El desarrollo de nuevos y mejores productos.
- b) Mantenimiento del nivel de empleo.
- c) Promoción y penetración en nuevos mercados.
- d) Elevación de la moral y bienestar de su personal.
- e) Proyección de imagen de empresa líder.

Una clara exposición de los objetivos organizacionales es, entonces, el punto focal para una adecuada estrategia empresarial y, a veces, el único punto de referencia para medir la efectividad de la "performance" directiva.

Se ha manifestado que la Empresa es un sistema abierto en permanente intercambio de sus elementos integrantes con su entorno. Los componentes de este entorno pueden llegar a modificar sustancialmente el comportamiento de la organización. Cuando la información sobre el contexto hace prever variaciones importantes en sus aspectos social, político, económico, legal, etc., la organización busca acondicionarse para no verse superada por el cambio.

Ello puede llegar a obligarla a modificar sus planes y políticas a través de un proceso de decisiones de planeamiento, que se constituye así en el catalizador que regula el ajuste.

En consecuencia, debe desarrollarse en las organizaciones una función de inteligencia, que permita recopilar e interpretar información sobre el entorno y le posibilite asegurarse, que pese a una relativa eficiencia interna, no se encuentra descolocada por cambios significativos en el medio ambiente en que se desenvuelve.

(6) Anthony, R.N., op. cit. p. 192.

Para facilitar el proceso de toma de decisiones, se hace necesario dividir y subdividir los objetivos amplios de la organización, en porciones más detalladas que los hagan más claramente comprensibles y fácilmente alcanzables por los que dirigen las funciones operativas. Surgen así las políticas y los métodos o procedimientos.

Las políticas o "reglas de juego" enmarcarán la acción futura y a ellas se referirán continuamente los responsables por la toma de decisiones delegadas. El conjunto de políticas, podría considerarse que se constituye en la "filosofía" de la Dirección de una empresa. Es habitual que se cuente con un conjunto de políticas más generales, que afectan más directamente a la Alta Dirección de la empresa. Por el contrario, las políticas más específicas, responden más cercanamente a las necesidades de decisión de los gerentes de primera línea.

En cuanto a los procedimientos o métodos -que son entregados en forma directa a los operadores para ejecutar las actividades asignadas- es conveniente una breve disgresión.

El Diccionario de la Real Academia Española define como "procedimiento" (2a. acepción) el "método de ejecutar algunas cosas". A su vez, expresa que "método" es (1a. acepción) el "Modo de decir o hacer con orden una cosa". Por su parte, Ferrater Mora dice que "se tiene un método cuando se sigue un cierto "camino", para alcanzar un cierto fin, propuesto de antemano como tal... El método se contrapone a la suerte y al azar, pues el método es ante todo un orden manifestado en un conjunto de reglas." (7)

De lo anterior, se concluye que son características salientes del método, el orden en la ejecución y la existencia de un propósito y que, en función de las definiciones dadas, puede considerárselo sinónimo de procedimiento. Así lo entiende también Johnson al manifestar que "El procedimiento (o método) dice cómo hacer el trabajo, qué proceso usar y otra información general respecto al trabajo." (8)

ORGANIZACION

La segunda fase del ciclo o proceso gerencial, es la organización que según Johnson "... implica la determinación de las actividades requeridas para lograr los objetivos de la em

(7) Ferrater Mora, José, "Diccionario de Filosofía", Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 2a. Reimpresión de la 5a. Edición, Agosto de 1971.

(8) Johnson, R.A. y otros, op. cit., p. 114.

presa, la subdivisión de estas actividades y la asignación de autoridad y responsabilidad para sus actuaciones." (9)

Para Leonard la función de organizar "...consiste en el acto o proceso de definir las líneas de autoridad y responsabilidad de los individuos, y en la coordinación de sus esfuerzos individuales para el logro armonioso de objetivos predeterminados." (10)

El análisis de estas definiciones, sugiere que la función de organizar tiene como propósito desarrollar formas y medios para el logro más efectivo de los objetivos de la organización, y es por ello que, si organizar puede conceptualizarse como el ordenamiento sistemático de una estructura, puede agregarse que esa estructura ha de estar condicionada por sus propias metas.

La estructura organizativa es formalizada a través de un organigrama o carta de organización, que indica las diversas posiciones jerárquicas y actividades dentro de la firma tal como han sido definidas por la Dirección.

Se había manifestado anteriormente recurriendo a la Teoría de Sistemas, que la organización es un sistema. Puede añadirse que, siendo hecho por el hombre y constituido por seres humanos es un sistema social.

La estructura formal, según surge del organigrama formal de la institución, es acompañada por una serie de relaciones informales entre los componentes de la misma. Básicamente, la organización informal sirve como un medio de comunicación adicional, que hace más veloz el flujo de información por el sistema.

Esta, junto con la organización formal, el individuo y el entorno constituyen el sistema organización. Estos subsistemas o partes, deben desarrollar las actividades necesarias para lograr los propósitos fijados para el sistema como un todo. Sin embargo, la complejidad de la naturaleza humana queda reflejada por el hecho que hay una variedad de motivos, a veces conflictivos, que influyen en forma simultánea la conducta de los individuos que forman la organización. Este problema se complica, al considerar que las metas individuales no son necesariamente compatibles entre sus miembros.

(9) Johnson, R.A. y otros, op. cit., p. 25.

(10) Leonard, William P. "The management audit" Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey - 4th printing, 1967, p. 25.

Herbert Simon desarrolló una teoría de la conducta o comportamiento administrativo (teoría conductista) (11). Define la organización como un sistema de comportamientos sociales interrelacionados de un número de personas, que llama "participantes" de la "organización".

Las teorías anteriores a Simon, resolvían el problema de los objetivos de las instituciones, considerando que los fines de la organización eran compartidos por los "participantes".

Las teorías más recientes, describen a los objetivos de la organización como resultado de un proceso continuo de regateo o negociación entre los participantes, a los que Bakke se refiere como "procesos de fusión" (12).

Estas circunstancias fuerzan a los individuos a asignar prioridades y a seleccionar entre estos objetivos. Una eficaz actividad de Dirección implica la guía y supervisión de los actos de los subordinados hacia el cumplimiento de las metas de la organización. Ello, a su vez, se vincula con los conceptos de "moral" y "productividad" dentro de las organizaciones.

Una alta moral, normalmente, se asocia a la oportunidad que un individuo tiene para satisfacer sus propios objetivos en una determinada situación, mientras que, una alta productividad, se relaciona con la concreción de los objetivos de la organización misma. De ello puede inferirse que, cuanto más consiga un directivo o gerente "fusionar" el logro de las metas organizacionales con las personales de los participantes, tanto más altas serán la moral y la productividad que logrará.

El comportamiento de los individuos hacia el logro de los fines de la organización y de los propios, da lugar -conforme a una jerarquía determinada de metas- a un proceso decisivo del cual han de resultar elegidas las alternativas que se consideran instrumentos adecuados para alcanzarlos.

Dados objetivos, relaciones y elementos, el comportamiento del sistema se basa en el flujo de información por el mismo.

La información se constituye así, en un elemento fundamental de todo sistema y en la esencia misma de su dinamismo.

(11) El primer libro de Herbert Simon en el cual se expresa esta teoría es "Administrative Behaviour", publicado en 1948. Traducción española: "El Comportamiento Administrativo" Aguilar, Madrid, 1962.

(12) Citado por Johnson, R.A., y otros, op. cit. p. 69.

CONTROL

El control es una función inherente a todo negocio, sea éste una entidad unipersonal o de gran tamaño y compleja organización. Lo que ha evolucionado, necesariamente, es la modalidad con que el control se ejerce. El empresario individual puede por sí mismo satisfacer las necesidades de control de su organización, dado que tiene un estrecho contacto con sus subordinados y puede realizar una observación personal de las operaciones.

Sin embargo, a medida que el número de transacciones crece, aumenta consecuentemente el número de empleados y posiblemente la complejidad de las operaciones.

Perel asegura que "El adelanto tecnológico agiganta a las empresas y agudiza su grado de especialización. Agrava, en consecuencia, el problema del control." (13)

Se produce una brecha -que tiende a ampliarse- entre los propietarios, o bien los administradores profesionales que los representan, y la primera línea de operaciones.

⌚ Por este motivo se ven obligados a delegar parte de sus funciones a través de distintos niveles de supervisión, alterando entonces la proporción del tiempo que destinan a sus distintas actividades. Progresivamente y a medida que se produce su alejamiento de las operaciones específicas, comienzan a dedicar más tiempo a planear y organizar, que a supervisar y controlar. Este hecho motiva, paradójicamente, que el aspecto control en los negocios crezca continuamente en importancia y dé lugar al nacimiento primero, y desarrollo vigoroso después, de nuevas formas de control que suplan adecuadamente la ausencia de observación y contacto personal de los directivos con las operaciones, como se verá en capítulos posteriores.

Es oportuno comenzar por precisar ahora, qué significa realmente el término "control".

De acuerdo con la definición que da el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra control proviene del francés "contrôle" y tiene las siguientes acepciones: 1. Inspección, fiscalización, intervención. 2. Dominio, mando, preponderancia; "controlar" -del francés "contrôler"- significa, a su vez, ejercer el control.

Johnson lo define como "...aquella función del sistema que proporciona conformidad al plan, o en otras palabras, el sostenimiento de las variaciones de los objetivos del sistema

(13) Perel, V.L., "Nuevos conceptos en el control superior de la empresa. La evaluación de la Dirección y la Auditoría Operativa" en, Revista del Instituto de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas Comerciales y Políticas de la Universidad Nacional del Litoral, Rosario, Enero - Diciembre de 1962, Nº 13/15, p. 32.

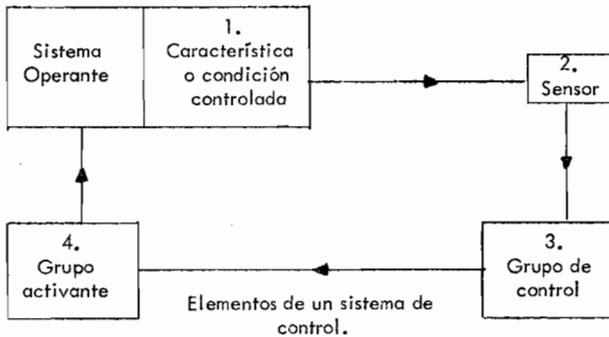
dentro de límites permitidos." (14)

Las definiciones que preceden, permiten al autor proponer su propia definición :

El control es el proceso que busca regular el comportamiento de un sistema para que responda a lo previsto.

En un sistema de control, de acuerdo con Johnson (15), es posible distinguir cuatro elementos principales :

1. Una característica o condición a ser medida o controlada. Puede ser la producción (salida) de un sistema o una condición provocada por esa salida.
2. Un dispositivo o método sensor para medir a la característica o condición.
3. Un grupo de control cuya finalidad es detectar la necesidad de corrección y que emite información para iniciar la acción correctiva sobre la salida del sistema.
4. Un grupo activante, que puede ser representado por un dispositivo o bien una persona, destinado a realizar la acción correctiva.



Fuente : Johnson, Kast y Rosenzweig, p. 75

Al tratar los diferentes tipos de sistemas, se vio que los sistemas cíclicos, o de secuencia cerrada, incorporaban el elemento de control que es el que determina la necesidad de que el sistema corrija su comportamiento. Por esta razón, es que la actividad de una organización se representa más adecuadamente por este tipo de modelo.

(14) Johnson, R.A. y otros, op. cit., Cap. IV, p. 74.

(15) Johnson, R.A. y otros, op. cit., Cap. IV, p. 74.

Los sistemas cíclicos contienen una actividad de aprendizaje y pueden corregir su comportamiento para compensar errores, gracias al proceso de realimentación combinado con la memoria (libros, archivos, etc.).

La realimentación es la idea central de la cibernética. Según Norbert Wiener, la cibernética es "...la ciencia del control y de la comunicación en el animal y la máquina." (16)

De acuerdo con Pfiffner y Sherwood, la cibernética nació como resultado del reconocimiento de las necesidades de resistir a la entropía (17), segunda ley de la termodinámica, concepto que aplicado a las organizaciones hace referencia al desorden y al caos que pueden imperar en un sistema y provocar su desaparición. Para contrarrestar la entropía y llevar al sistema a un cierto grado de estabilidad, se desarrolla en las organizaciones un proceso homeostático, nombre dado a la tendencia al mantenimiento del equilibrio, por el fisiólogo estadounidense W. B. Cannon. "Interesa observar -expresa Sluckin- que los mecanismos homeostáticos pueden considerarse como mecanismos de realimentación..." (18)

La realimentación o reflujo de información es el mecanismo que permite la acción de control por parte de los centros de decisión-control no ya en el sentido represivo (común) del término, sino en el sentido de autorregulatorio (homeostático). Sin realimentación, el efecto de las decisiones que se hubieran tomado anteriormente no podría conocerse, e impediría una acción de control efectiva y oportuna. Esto destaca la importancia de la comunicación en el proceso del control y convierte a la información en el soporte del control, ya que el canal de medición y el canal de control llevan la información necesaria para controlar los objetivos o estándares del sistema.

Como afirmara Deutsch : "La comunicación es lo que hace que las organizaciones adquieran coherencia; el control es lo que regula su conducta." (19)

Lo manifestado hasta aquí, permite observar con claridad la estrecha relación que exis

- (16) Citado por Ross Ashby, W. "Introducción a la cibernética", Ediciones Nueva Visión, Buenos Aires, 1960, p. 11.
- (17) Pfiffner, J.M. y Sherwood, F.P. "Organización Administrativa" - Herrero Hermanos Sucesores, S.A. Editores, México, 5ta. edición en español, 1968, p. 384.
- (18) Sluckin, Wladislaw. "La Cibernética (cerebros y máquinas)". Ediciones Nueva Visión. Buenos Aires, 1971, p. 20.
- (19) Citado por Johnson, op. cit., Cap. V, p. 100.

te entre las funciones de planeamiento y control, al enfatizar como su finalidad el logro de los objetivos de la organización. Y es específicamente a través de la retroalimentación, que se logra esa vinculación entre las etapas de control y de planeación. Esta hace a la puesta en marcha del sistema, mientras que el control ejerce una fuerza preventiva y correctiva que impide que el sistema pueda extraviar el rumbo que ha sido fijado por la planeación.

Debe advertirse sin embargo, que el planeamiento y el control son básicamente indivisibles y lo afirmado es sólo una simple abstracción con fines de análisis.

Si se observa detenidamente el circuito de retroalimentación del diagrama de la página 5, puede advertirse que el proceso de control tiene tres etapas. La primera, es la de establecer un estándar, que debe ser congruente con los objetivos amplios fijados en la etapa de planeamiento; la segunda, es la de comparar el resultado real con el estándar previsto y la tercera, es la de tomar acción correctiva.

Dada la imposibilidad de controlar la totalidad de las operaciones, es necesario seleccionar ciertos puntos estratégicos de control para efectuar las comparaciones con los estándares y poder determinar el grado de cumplimiento de objetivos y metas.

La medición o evaluación del resultado real requiere, obviamente, que éste sea expresado en los términos utilizados al definir el estándar. No obstante, no es requisito que se controlen o midan todas las salidas del sistema. Muy frecuentemente se recurre a la técnica del muestreo, que permite seleccionar sólo una porción de las salidas, a la que se considera representativa de la totalidad de las que produce el sistema, reduciendo sustancialmente, de esa forma, el número de observaciones en los puntos estratégicos de control.

Una vez fijados los estándares y medidos los resultados, es la realimentación negativa —es decir, aquella que lleva al sistema a la estabilidad— la que ha de permitir al sistema corregir sus desviaciones con respecto al curso deseado.

A manera de síntesis de esta breve introducción a la función de control —que será desarrollada con amplitud en el capítulo tercero— puede manifestarse entonces, que la noción de control no debe considerarse aislada y por sí misma, sino en el contexto de los objetivos que la organización como sistema se propone alcanzar. Las organizaciones —según ya se manifestara— son creadas para satisfacer una diversidad de propósitos fijados por la Dirección. Pues bien,

la función de control se justifica por su papel crucial en su cumplimiento.

COMUNICACION

La comunicación es el ingrediente básico en las relaciones que se establecen entre la gente. Lo es también para efectuar las distintas funciones que conforman el ciclo gerencial. Así, las actividades de planificar, organizar y controlar, son posibles gracias a la transmisión de información en distintos niveles y sentidos, que es, justamente, la expresión misma de la comunicación.

Una buena porción del tiempo de un directivo, es dedicada a influir sobre la conducta de los demás, subordinados o no y por lo tanto, el efectivo desempeño de sus responsabilidades, estará en buena medida influido por la habilidad demostrada en lograr los comportamientos deseados.

Para Johnson "La función de comunicación consiste, básicamente en transferir información entre los centros de decisión dentro de los diversos subsistemas en toda la organización. La función de comunicación incluye también el intercambio de información con las fuerzas ambientales." (20)

Según la definición de la National Society for the Study of Communication "Comunicación es un mutuo intercambio de hechos, pensamientos, opiniones y emociones. Estos requieren ser presentados y recibidos, resultando una comprensión común de todas las partes. Esto no implica necesariamente acuerdo." (21)

En base a estos conceptos, puede entenderse que la comunicación consiste en la transmisión de información que hace un "emisor" a un "receptor", con el objeto de obtener del destinatario una respuesta esperada (que puede consistir en la simple comprensión del mensaje).

Para que tenga lugar el proceso de comunicación, es necesario un medio que interconecte a los distintos emisores y receptores. Ese medio es el "canal de comunicación". A su vez, para que por el canal pueda fluir información, es menester el uso de "símbolos" que pueden ser letras, o bien palabras, frases y aún ideas enteras. Antes de poder iniciarse la trans-

(20) Johnson, R.A. y otros, op. cit., p. 26.

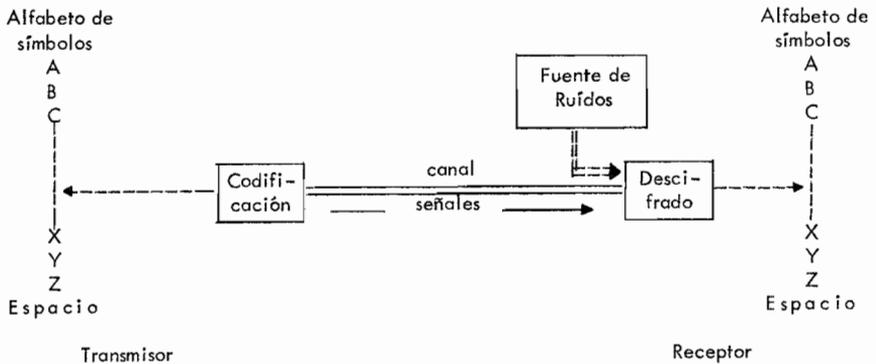
(21) Citado por Pietragalla, C.O. "Introducción a la Dirección de Empresas". Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1966, p. 159.

misión, la información es ordenada en una forma determinada mediante el "filtro de la información" que la convierte en "mensaje", el que es posteriormente transformado, por medio de un "código" previamente convenido, en "señales" que son transmitidas a través del canal elegido, en cuyo extremo son "descifradas" o decodificadas por el receptor, para reconstruir el mensaje original.

Para que el emisor conozca que el receptor ha comprendido el contenido de la comunicación, es necesario que éste emita mensajes en forma de retroalimentación.

La comunicación se ve, en mayor o menor medida, distorsionada por interferencias que se hallan más allá del control de los interlocutores. "Estas perturbaciones que se designan "ruido", ya sean acústicos o no, pueden asumir diversas formas. En la radio, todos conocemos los diversos ruidos esporádicos (atmosféricos, estática); en el teléfono hay ruidos de fritura o sibilantes, o interferencias con otras líneas; en televisión, la imagen puede ser perturbada por manchas blancas, etc." (22); "...para que la comunicación se desarrolle satisfactoriamente aún en presencia de ruidos, se recurre a la redundancia, que al brindar un exceso de información, compensa en mayor o menor grado las pérdidas debidas al ruido." (23)

El proceso descrito puede ilustrarse como sigue :



Fuente : "Qué es la teoría de la información"
S. Lichtenthal, p. 9

(22) Lichtenthal, Sigfrido, "Qué es la Teoría de la Información" en, "Decisiones Gerenciales y Computadoras" N° 14/15, Abril-Mayo de 1967.

(23) Lichtenthal, S., op. cit., p. 23.

mente a otros segmentos de la institución situados en el mismo nivel jerárquico, para que sus propios planes sean congruentes con los del resto de la organización.

En la definición dada por Johnson -que más arriba se transcribiera- se apreció que su concepto de comunicación comprendía el intercambio de información con el entorno. La organización como sistema abierto debe obtener e interpretar información sobre los mercados que la abastecen y que ella abastece, competencia (sus recursos, su tecnología), mercado de recursos financieros, etc. La institución estará en condiciones de responder con prontitud a cambios en las fuerzas competitivas y las demás que configuran su contexto, si cuenta con un sistema de comunicaciones fluidas a través de toda la organización, que permita que todas las áreas gerenciales actúen coordinadamente.

Se ha hecho ya referencia a la estructura organizativa, manifestando que su propósito era el de definir líneas de autoridad y responsabilidad. Sin embargo, para una mayor efectividad en las comunicaciones es conveniente que éstas no sigan rígidamente las líneas de autoridad.

Para que las comunicaciones fluyan más adecuadamente por la organización, deben "cortar camino" por las líneas del organigrama, permitiendo así que el trabajo sea realizado más rápidamente y con mayor provecho. Estos "atajos" en las comunicaciones, que como es obvio, tienen como límite el sentido común de los participantes, no deben ser utilizados para transmitir órdenes e instrucciones, las que deben seguir en todos los casos las líneas de autoridad descritas en la carta de organización.

Puede concluirse en base a todo lo expresado, que las comunicaciones efectivas impulsan a la institución hacia sus objetivos desde un doble punto de vista : regulando la conducta de sus participantes dentro del rango deseado (punto de vista del comportamiento) y suministrando información, elemento esencial para la toma racional de decisiones (punto de vista del conocimiento).

RESUMEN

En este primer capítulo, se ha pretendido ubicar en el concepto moderno de administración de empresas -es decir, a la luz de la teoría de sistemas- el proceso o ciclo gerencial que involucra distintas funciones que interrelacionándose y coordinándose permanentemente, apun

tan a la realización de las actividades necesarias, para el logro de los fines organizacionales.

Se ha buscado con ello, introducir algunos elementos clave –especialmente los conceptos de sistema, comunicación y control– que serán útiles para el desarrollo ulterior de este trabajo, como se verá en su oportunidad. Precisamente en el próximo capítulo, el autor intentará una conceptualización de la información gerencial y del proceso de toma de decisiones, así como una descripción de los sistemas de información de las empresas, con el propósito de que sirvan posteriormente, de marco de referencia para la elaboración de un concepto de auditoría.

C A P I T U L O I I

LA INFORMACION GERENCIAL Y EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES

CONCEPTO DE INFORMACION GERENCIAL

Se ha manifestado en el capítulo anterior, que la gestión de una organización para alcanzar los objetivos que motivan su razón de ser, necesita ser coordinada y regulada, lo que a su vez implica una necesidad de comunicación entre sus miembros. Esta comunicación, se dijo también, tiene lugar a través de una red o circuito de comunicaciones que enlaza los distintos segmentos de la empresa y de esa forma facilita la información necesaria para que cada responsable cumpla eficazmente su función en la institución. " El gerente -expresa Drucker- tiene una herramienta específica : la información." (1) Esto significa que cada participante para ejecutar adecuadamente sus responsabilidades, debe nutrirse, y a su vez nutrir, a través de los canales de comunicación, de información útil para la toma de decisiones. Es precisamente esta clase de información, la que es posible denominar "información gerencial", aún cuando ello no implica decir que sus destinatarios únicos sean los gerentes.

Esta calificación no toma en cuenta al usuario, sino al uso que se puede asignar a la información.

Es conveniente para precisar más adecuadamente el concepto de "información" contrastarlo con el de "dato". Mc Donough manifiesta : "El término "dato" es utilizado aquí para representar mensajes que pueden estar disponibles al individuo pero que no han sido todavía evaluados por su mérito para él en una situación específica." (2) Y agrega : " ... información es utilizada aquí como el rótulo para datos evaluados en una situación específica." (3)

Si se trabaja sobre estos conceptos puede describirse el proceso por el cual se ge-

(1) Drucker, Peter: "La Gerencia de Empresas". Editorial Sudamericana Buenos Aires, 1970, p. 392

(2) Mc Donough, Adrian M. "Information Economics and Management Systems" Mc Graw Hill Book Co. Inc. - Kogakusha Company Ltd. 1963, p. 71.

(3) Mc Donough, A.M., op. cit., p. 71.

nera información. Al tener lugar un hecho o transacción en la organización, éste es identificado, por ejemplo, mediante la denominación que le corresponde de acuerdo con el plan de cuentas del ente, cuantificado -expresado en valores monetarios-, y finalmente, registrado mediante las anotaciones respectivas. El dato que así se ha generado, ha de permanecer archivado o almacenado de forma que se lo pueda recuperar cuando se lo necesite. Cuando un decididor enfrentado con un problema, encuentre entre datos aislados (evaluación) que un dato cualquiera puede ayudarle a tomar una decisión, se lo ingresará a un procesamiento -selección, extracción y presentación- cuyo producto final podemos llamar información, siempre que reúna las condiciones que se identificarán más adelante.

ECONOMIA DE LA INFORMACION

A medida que los negocios han crecido en tamaño y complejidad, ha habido corelativamente una creciente necesidad por parte de los directivos de empresas para estar en conocimiento de los aspectos fundamentales de sus organizaciones. Esto ha motivado la utilización más intensiva de ciertos recursos con que las organizaciones cuentan para el logro de sus fines. Entre estos recursos está la información, que como tal se caracteriza con tener un valor, un costo y una utilidad, la cual es la diferencia entre el valor y el costo de la información. Todo ello es el objeto de estudio de la "Economía de la Inforación" ("Information Economics") que ha sido definida como "... el estudio de la asignación de ciertos recursos escasos de una organización para lograr las mejores decisiones para esa organización. En particular, la economía de la información se concentra en la asignación de recursos para el almacenamiento de conocimiento, para la obtención de información a través del procesamiento de datos y para la utilización efectiva del conocimiento almacenado y la información procesada, por parte de los individuos de la firma."

(4) Si bien recién se expresó que la información es un recurso, cuyo uso se ha intensificado especialmente para la resolución de problemas en las empresas, debe interpretarse que no es necesariamente con mayor cantidad sino con mayor calidad de información co

(4) Mc Donough, A. M., op. cit., p. 2

mo se satisface más adecuadamente su demanda. A ese atributo de calidad está asociada la noción de valor de la información. "La información tiene valor -expresa Bertoletti- porque reduce nuestra incertidumbre acerca del mundo que nos rodea, y a su vez porque la reducción de la incertidumbre nos permite tomar mejores decisiones que acercan más los resultados a los objetivos de la organización." (5)

Coincidentemente se pronuncia Joplin : "Generalmente, cuanto mayor es el ámbito de la incertidumbre, tanto mayor es el valor de la información." (6)

Evidentemente, para que realmente se reduzca o elimine la incertidumbre, es esencial que la información sea correcta, es decir que represente en forma adecuada los hechos a que se refiere.

Esto es obvio, ya que una información incorrecta o equívocada, no elimina incertidumbre porque no orienta adecuadamente respecto de problemas que requieren soluciones de parte del decididor.

El valor de la información, está además vinculado a la técnica de presentación de la información a la Dirección. Al respecto Joplin expresa : "El valor de la información también depende de la recepción e interpretación del mensaje. A menudo el método por el cual se comunica la información puede afectar su valor casi tanto como su mismo contenido." (7)

Este autor quiere destacar acertadamente, que debe ser preocupación de quienes actúan en calidad de "suministradores" de información, -esto es fundamentalmente los contadores profesionales- mejorar continuamente la calidad de los informes que se presentan a los "decididores" en la organización, de forma tal que reflejen claramente los resultados y perspectivas de las actividades bajo la responsabilidad del usuario y en un lenguaje que él entienda.

Un atributo que está estrechamente ligado al valor de la información es el de la oportunidad de la información. Los problemas para los que puede ser usada tienen una vi

(5) Bertoletti, Mario E., "Economía de la Información", en Administración de empresas, Nº 24, Buenos Aires, Marzo de 1972, p. 1060.

(6) Joplin, Bruce "What Business Are We In? Information", en, Management Accounting, April 1970, p. 38.

(7) Joplin, B., op. cit., p. 38.

gencia limitada que hacen que la información tenga un valor condicionado en función del tiempo.

La información aumenta su valor a medida que aumenta la posibilidad de tomar decisiones para solucionar el problema de que se trate; luego se estabiliza durante un lapso y después, a partir de cierto punto, aceleradamente. Es decir, que puede aumentarse el valor de la información si se logra obtenerla dentro del plazo de vigencia de su utilidad. Existe un momento "t" que nos indica que hay un tiempo donde es oportuno decidir y actuar, y fuera de dicho tiempo se pierde efectividad y como resultante inmediata, valor. Esto estará íntimamente relacionado con la índole de los problemas a resolver, para cada uno de los cuales se podrá determinar el lapso disponible para alcanzar una decisión útil.

Con el advenimiento de los computadores, por supuesto, las organizaciones están en mejores condiciones para obtener información en forma más temprana, posibilitando que los decididores puedan actuar más rápidamente para tomar acción correctiva cuando fuera necesario. Sin embargo, el acortamiento de la demora en la preparación de información, no siempre aumenta su valor si ello no implica también, variar su oportunidad. Dado que la finalidad de la información es la de quitar o eliminar incertidumbre, cuanto más orientativa sea, mayor valor tendrá. Es decir, cuanto más se la pueda vincular o referenciar a ciertos puntos de orientación, mayor será su valor para el usuario. Un excelente ejemplo lo brindan los informes de control presupuestario con sus comparaciones de "real -versus- presupuesto". En estos casos, una cifra aislada puede reducir la incertidumbre, pero más lo hará el poder comparar esa cifra con otras que tengan algún valor cuantitativo (metas, pronósticos).

Una característica indispensable para la información gerencial, es que sea relevante, es decir, pertinente en relación a la decisión a tomar. Una información que no sea relevante, no tiene valor porque no elimina incertidumbre. Para que sea relevante, debe orientar al directivo hacia una decisión que sea consistente con los objetivos de la organización.

La medición del costo de la información, no ofrece mayores dificultades que las que derivan de la recopilación de cifras totales del costo del sistema que la procesa. En cambio, resultaría más difícil el cálculo sobre cada clase de información que se procesa en una organización. Cabe destacar que el costo del sistema procesador de información, involucra los costos incurridos en la etapa de puesta en marcha -equipo, estudios de factibilidad, diseños de programas, etc.- y los costos operativos -mantenimiento o alquiler de equipos, personal, suministros de papelería, etc.

La información y su procesamiento, deben observar el principio económico de que el valor de la información obtenida supere a su costo. Esto es cierto, si bien, por lo anteriormente expresado, no es sencillo cuantificar ambos factores para demostrar objetivamente, la conveniencia o no de determinado tipo de información.

SISTEMAS DE INFORMACION

Desde el punto de mira de la empresa, se había conceptualizado a un sistema como un conjunto de componentes destinados a lograr un objetivo particular de acuerdo con un plan. Asimismo, se considera que un gerente que desea optimizar la gestión de su organización, dirige a ésta como un sistema que es distinguible del entorno que lo contiene. Por su parte, las partes componentes del sistema, pasan a ser subsistemas que interactúan entre sí, los cuales, por ejemplo, desde un punto de vista funcional, podrían ser llamados finanzas, administración, producción, distribución, etc. para quienes, a su vez, la organización se constituye en un "suprasistema". De lo anterior, surge la idea de "jerarquía de sistemas".

Según Timms, "El primer empleo consecuente del término "sistemas" habrá sido tal vez el referido a la transmisión de informes dentro de la organización, así como hacia el medio exterior y desde éste."(8) Lo cierto es que, para posibilitar que los directivos optimicen la gestión de sus organizaciones, deben conocer los resultados de las operaciones en aquellos sectores que están bajo su control. La presentación de información operativa y financiera a la dirección, se ha estructurado sobre la base del "informe interno o de

(8) Timms, Howard L., "Sistemas de Decisión Gerencial" Editorial "El Ateneo" Buenos Aires, 2da. edición, 1971, p. 93.

control", uno de los principales productos finales de la función contable.

Uno de los mayores inconvenientes con que se ha tropezado en la preparación de esos informes, es el mucho tiempo que requiere la reunión y actualización de datos para poder compilar un resumen sobre la actividad que se trate. Con el advenimiento de la computadora se mecanizaron una cantidad apreciable de tareas rutinarias de oficina, lo que permitió contar con informes preparados con mayor precisión y rapidez, que hacen de esta herramienta una verdadera necesidad en las complejas organizaciones modernas. "Así -nos dice Timms- el término "sistemas de información" se refiere cada vez más a subsistemas sofisticados diseñados en derredor de la computadora como subsistema clave."
(9)

De todas maneras, toda empresa cuenta con alguna forma de sistema de información, desde la organización unipersonal hasta la multinacional. La diferencia está dada por lo general, en el grado de elaboración y sofisticación de uno y otro. Al directivo no le interesa, en realidad, si el sistema que le provee información es manual o mecánico o más aún, electrónico. Su verdadera preocupación, está en que esa información satisfaga sus necesidades. Esto lleva a precisar el concepto de sistema de información gerencial.

Según el punto de vista de Simon, la expresión "sistemas de información para la gerencia" establece el intento de diseñar, no solo flujos masivos de papel y tinta, sino herramientas que puedan ser usadas por la gerencia para hacer la tarea de un gerente."
(10)

En síntesis, es posible generalizar el concepto de sistema de información gerencial, diciendo que su objetivo fundamental es el de suministrar a todos los miembros de una organización, de una manera oportuna y precisa, la información básica que se necesita para la toma de mejores decisiones.

Se ha dicho ya, que se considera información a todo aquello que reduce la incertidumbre de un decididor frente a un problema. Corresponde ahora precisar, qué clase de información necesita un decididor y de qué fuentes puede obtenerla. Para comenzar, se

(9) Timms, H.L., op. cit., p. 95.

(10) Simon, Herbert A., "La computadora en el campo de la gerencia" en Competencia Nro. 91, enero 3, 1971, p. 28.

dirá que el sistema contable es, indudablemente, el sistema de información gerencial individual más importante en toda empresa y quizás el mejor desarrollado. Así lo entienden conspícuos autores, entre los que se puede mencionar a los que siguen.

Horngren manifiesta : "Idealmente, un sistema contable es el principal sistema de información de un negocio." (11)

López Santiso por su parte, al destacar la importancia de una adecuada información dice: "La Contabilidad, en su relación con la toma de decisiones, estructura un sistema de información, que, partiendo de los hechos y actos que originan datos, llega a través de diferentes elaboraciones hasta el ámbito de la Dirección Superior." (12) Y afirma también: "Si se nos pidiera una opinión acerca de cuál es la misión más importante de la Contabilidad en su conexión con la Ciencia de la Administración, responderíamos : es la de proveer la información cuantitativa y cualitativamente adecuada, en el momento oportuno, para que en base a ella, se puedan tomar decisiones fundadas." (13)

Tal como resulta de estas opiniones, la Contabilidad es una de las principales fuentes de información en una organización. Sin embargo, se ha cuestionado el papel de desempeñado tradicionalmente por la Contabilidad y aún por los contadores, como suministradores de información en los negocios. Las principales objeciones, se han relacionado con la opinión según la cual, la Contabilidad se vincula principalmente, con información histórica, lo que afecta adversamente la capacidad decisoria de los directivos. Concurrentemente con ello, ha surgido tiempo atrás el concepto de Contabilidad Gerencial para distinguirla de la Contabilidad Patrimonial (Tradicional o Clásica).

Este enfoque, acentúa la función predictiva de la Contabilidad, y es así que la Contabilidad Gerencial es considerada como una rama de la Contabilidad que, utilizando herramientas tales como presupuestos, planeamiento y análisis financiero, investigación operativa, la mecanización electrónica, y otras, estructura un sistema de información que cumple un doble objetivo fundamental : servir de instrumento para planeamiento y para control.

(11) Horngren, Charles T., "Cost Accounting. A Managerial Emphasis". Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 2nd. Edition, 1967, p. 700.

(12) López Santiso, Horacio, "La Información Contable en Períodos Inflacionarios" Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1967, p. 13.

(13) López Santiso, H., op. cit., p. 14.

Chapman, por su parte, enuncia el objetivo de la Contabilidad Gerencial de la siguiente manera: "Cualquiera fuese la definición que se acepte de Contabilidad Gerencial, es admisible reconocer en ésta el propósito de suministrar a quienes toman decisiones la información necesaria para ello, en la forma más adecuada y en el momento más oportuno, a fin de que esas decisiones tengan la máxima eficiencia." (14)

Precisamente, entre las recomendaciones aprobadas por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad -celebrada en la ciudad de Mar del Plata- en materia de Contabilidad Gerencial, la segunda de ellas manifestaba en sus puntos 2. y 3.

"2. El conjunto de normas y procedimientos que la integran debe buscar como objetivo constituir un sistema integral de información que organice, seleccione y analice los hechos que le brinda la recopilación de datos.

3. Esta rama de la Contabilidad esencialmente dinámica, elaborará esos datos mediante modernos análisis para poder planificar la marcha de la empresa y controlar la adecuada ejecución de las decisiones." (Subrayado agregado).

Sin entrar en un desarrollo minucioso del tema por escapar ello a la finalidad de este trabajo, es clarificador mencionar que algunos autores no están de acuerdo con esta división de la Contabilidad. Así, López Santiso sostiene: "Preferimos seguir considerando que la Contabilidad es una y las citadas son divisiones, o mejor etapas de la misma, en función de los tipos de información -externa o interna- que se suministran." (15)

Si se elabora a partir de la cita que precede, es útil suministrar un esbozo de clasificación de los distintos tipos de información. De acuerdo con lo ya manifestado en el primer capítulo, la organización requiere, para un efectivo cumplimiento de sus propósitos, estructurar un sistema de comunicaciones que permita transmitir información en distintos niveles y sentidos. Por otra parte, la empresa como sistema se caracteriza por un comportamiento determinado, en función de ciertos estímulos que provienen de su entorno. Al reflexionar sobre ello, puede advertirse que un sistema de información gerencial debe proporcionar toda la información interna que posibilite el control de la efectividad y eficiencia de las distintas áreas de la empresa, más toda la información externa que se re-

(14) Chapman, William Leslie, "Contabilidad Gerencial y Auditoría" Publicación Nº 21 del Instituto de Auditores Internos, División Buenos Aires, Agosto de 1967, p. 1.

(15) López Santiso, H., op. cit. p. 16.

fiere a aquellas variables no controlables, que interesan por sus vínculos con el sistema, de entre todas del entorno.

De acuerdo con Daniel (16), pueden distinguirse básicamente dos tipos de información que deben tenerse en cuenta al diseñar un "sistema de información gerencial dinámico y utilizable", a saber: para planeamiento y para control. Comparativamente las características de ambos tipos son:

Información para planeamiento

Información para control

- | | |
|--|---|
| 1. Trasciende las líneas organizativas | 1. Sigue las líneas organizativas. |
| 2. Muestra tendencias; cubre largos períodos de tiempo | 2. Cubre períodos de tiempo más cortos. |
| 3. La información no financiera es <u>im</u> portante | 3. La información no financiera es im-
portante (17) |
| 4. Carece de detalles minuciosos | 4. Muy detallada |
| 5. Orientada hacia el futuro | 5. Orientada hacia el pasado. |

En cuanto a las fuentes de donde se extrae información, las clasifica de la siguiente manera:

- a) Información sobre el medio ambiente: Describe los aspectos sociales, políticos y económicos del clima en el cual el negocio opera o puede operar en el futuro.
- b) Información sobre la competencia: Explica la ejecución del pasado, los programas y planes de las compañías competidoras.
- c) Información interna : Indica las fortalezas y debilidades de la propia compañía.

A su vez, la información interna puede categorizarse en tres tipos:

1. Cuantitativa-financiera- P.e. ventas, costos, y comportamiento de los costos relacionados con cambios en el volumen.
2. Cuantitativa-física- P.e. participación en el mercado, productividad, desempeño en la distribución y fuentes de dotación de personal.

(16) Daniel, D.Ronald, "Management Information Crisis" en Harvard Business Review, September-October 1961, p. 22-24

(17) El autor de este trabajo estima que la información financiera, es la que está más estrictamente vinculada, con la fase de control. Piénsese en que para ejercer el control, se

3. No cuantitativa - P.e. reputación en la comunidad y relaciones industriales.

Como resulta evidente de esta enunciación, existen áreas de información no cubiertos por la contabilidad y los contadores "tradicionales". La profesión contable, sin embargo, ha demostrado su madurez al reconocer formalmente esta situación, al desarrollar la contabilidad por áreas de responsabilidad, los presupuestos, los costos estándares y otras técnicas contables y al incorporar herramientas "no tradicionales" tales como el procesamiento electrónico de datos, la estadística y otras técnicas matemáticas, que le permitirán satisfacer las crecientes necesidades que, en materia de información para la toma de decisiones, acucian a los directivos de empresas.

Se ha mencionado al sistema contable como uno de los sistemas de información más desarrollados. No obstante, no es el único. Con él coexisten otros sistemas de información que abarcan aspectos financieros (flujo de caja, inversiones de capital, planeamiento financiero) administrativos (personal, control de inventarios, compras) de comercialización (investigación de mercado, análisis de mercados, análisis de ventas por territorio y por producto) de producción (planeamiento y control de producción, informes de producción por departamento y por producto, utilización de máquinas) y otros sistemas especiales, dependiendo ello de las necesidades específicas y requerimientos de la empresa de que se trate.

Todo sistema de información adquiere su verdadera dimensión, sólo cuando se lo refiere a una estructura organizativa determinada. Ello lleva a admitir que tales sistemas deben satisfacer, adecuadamente, las nuevas necesidades de información que pueden tener origen en cambios en la estructura organizativa. Muchos de los problemas en materia de información de las organizaciones han nacido como consecuencia de la brecha producida entre una estructura organizativa dinámica y un circuito de información que ha permanecido estático. Debe entonces reconocerse, que un sistema de información carece de valor "per se" y su eficacia sólo puede ser medida a través de su actuación dentro de una estructura dada.

(17) (Cont.) recurre a técnicas tales como, presupuestos y contabilidad por áreas de responsabilidad, de naturaleza claramente financiera.

Cuando se introdujo, hace alrededor de quince años, la computadora en el mundo de los negocios, no se tenían ideas precisas sobre su verdadero potencial y al no saber aprovecharla en sus reales capacidades, se la destinó al procesamiento de ciertas aplicaciones básicas tales como, la liquidación de sueldos y jornales, cuentas a cobrar y pagar y similares.

La existencia de una serie de sistemas automatizados de información independientes, dió como resultado que no se usara adecuadamente esta poderosa herramienta.

Pues bien al alcanzarse esta situación en forma generalizada por parte de un número muy apreciable de empresas, comenzó a propugnarse la idea de los "sistemas totales", término que posteriormente evolucionara en la literatura de sistemas hacia el de "sistemas integrados de información". Según Timms, conforme con este enfoque "Presumiblemente la organización debería desarrollar un sistema total de información, compuesto de subsistemas de información integrados, todos ellos automatizados por una computadora central, en vez de introducir lentamente dentro de la organización los subsistemas automatizados tal como se ha hecho en la mayoría de los casos." (18)

El objetivo básico de los sistemas integrados de información, es el de lograr todo el procesamiento que fuera posible, a partir de un mismo dato de origen. La idea básica respecto de los sistemas integrados de información, es la del "banco de datos", que implica la posibilidad de acceder a un archivo central manejado por un computador. Un sistema de información gerencial que brinde el máximo de utilidad y beneficio, se debe realizar necesariamente con una computadora que brinde datos "en - línea" y en "tiempo - real". "En - línea", significa que los datos son introducidos en el sistema de procesamiento tan pronto como los hechos ocurren. "Tiempo-real", de acuerdo con Kaufman, " ... es un término tomado prestado de la terminología científica que se refiere a la capacidad de un sistema para reaccionar inmediatamente a un hecho que produce información, produciendo de esa forma un estado informativo que, a todos los fines prácticos, es actual en cualquier momento." (19) De lo que puede inferirse que información en "tiempo real", se refiere a aquella información que, permite a un "decididor", tomar una decisión cuando aún

(18) Timms, H. L., op. cit. p. 95.

(19) Kaufman, Félix, "Electronic Data Processing and Auditing", The Ronald Press Company, New York, 1961, p. 11.

lo que llevará a separar la información importante de la que no lo es. Manifiestan al respecto López Santiso y Luppi al referirse a la "significatividad" como uno de los "principios de contabilidad generalmente aceptados": "... puede afirmarse que parecería más lógico decir que "significatividad" más que un principio en sí, sería una característica de la "salida" de un buen sistema informativo." (21)

Indudablemente, el valor de la información puede ser medido en función de su contribución a lograr los objetivos asignados por la dirección, a cada una de las distintas áreas en que haya sido dividida una empresa. Por ello, el sistema de información debe proveer los elementos para poder controlar el cumplimiento de esos objetivos, ya sea bajo la forma de información para planeamiento, -corto o largo plazo-, para control operativo o de gestión- o para coordinación con otros sistemas y con el mismo entorno.

EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES

Si bien, subsidiariamente al diseño o rediseño de un sistema de información, se logra reducir el manipuleo de datos o el costo de la papelería, el principal propósito de tal sistema no reside en el logro de esas economías, sino -según se viera en la parte precedente de este trabajo- en ayudar a quienes deciden a tomar decisiones más efectivas.

Según también fuera definido, información es todo aquello que reduce la incertidumbre de un decididor. La incertidumbre en el proceso decisorio, implica reconocer que no se tiene el conocimiento de todas las alternativas o soluciones posibles de un problema y sus consecuencias, dado que, en caso contrario, se lograría una situación de certeza en la decisión.

Drucker afirma que la gerencia como proceso, consiste en tomar decisiones.(22) Es importante entonces precisar qué es una decisión.

Kohler la define como "Una elección, seguida por una acción, tomada en preferencia a una alternativa; la concatenación de la acción y la intención." (23)

(21) López Santiso, Horacio y Luppi H. A., "Significatividad, su conceptualización en contabilidad y auditoría", en Administración de Empresas Nº 22, Buenos Aires, enero de 1972, p. 850.

(22) Drucker, P., op. cit., p. 398

(23) Kohler, Eric, "A Dictionary for Accountants" Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, N.J., 2nd. edition, 5th. printing, 1961, p. 156.

mas" las que se refieren a situaciones nuevas o no suficientemente estructuradas aún e importantes. Es decir, no se dispone de programas porque el problema no se ha presentado previamente o porque sus consecuencias son tan importantes, que merece un tratamiento particular. Se emplea como moderna herramienta para tomarlas, el método heurístico, basado en técnicas que propone utilizar, tanto para adiestrar a los directivos, como para elaborar programas heurísticos o adaptativos que diagnostiquen sus propias fallas y realicen los cambios necesarios que mejoren sus resultados futuros.

Brevemente, se hará referencia al proceso de decisión, que Simon en su modelo, toma como sinónimo del proceso de dirección.(26) Este proceso comprende tres etapas o fases:

1. Actividad de recopilación e interpretación de datos (inteligencia en el sentido militar). Consiste en la búsqueda de ocasiones para decidir. López Santiso ha destacado la relevante función que cumple la contabilidad como proveedora de una gran parte de los datos que forman la base de esta etapa.

(27)

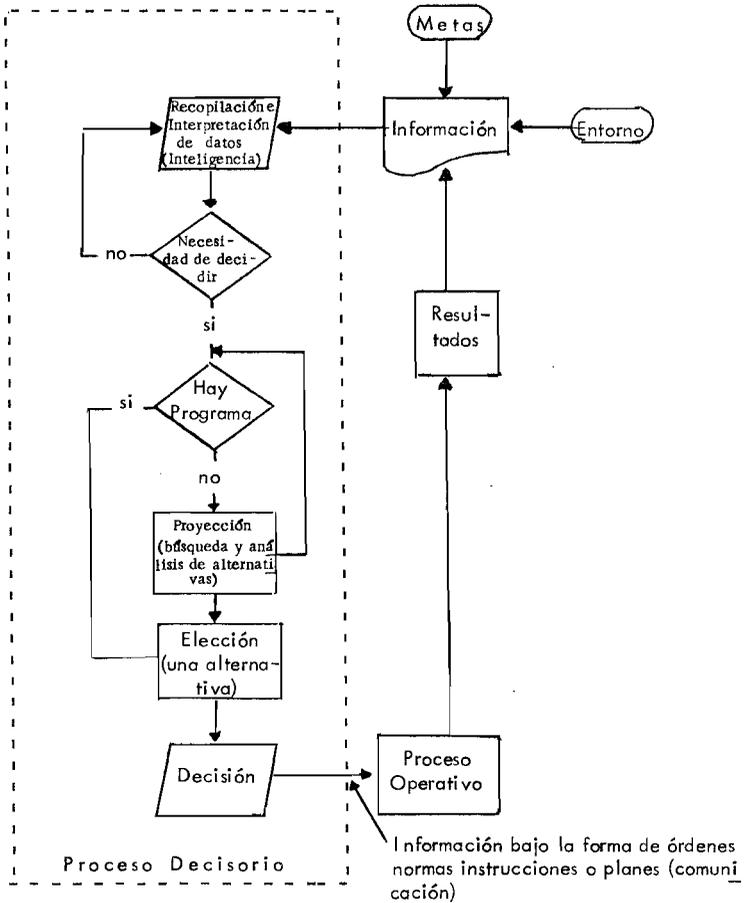
De acuerdo con ello, es responsabilidad del profesional en contabilidad suministrar los tipos de información que reduzcan la incertidumbre en el proceso decisorio, ya se trate de información para planeamiento o para control.

2. Proyección (diseño o planeamiento). Consiste en encontrar, desarrollar y analizar, los posibles cursos de acción. Esta función recibe, entre otros, los siguientes nombres: planeamiento, decisión no programada, dirección superior, aprendizaje de la organización, solución heurística de problemas, etc.
3. Actividad de elegir (selección). Implica seleccionar un curso particular de acción entre los que pueden seguirse. La alternativa elegida será la que satisfaga el objetivo previsto.

Esquemáticamente el proceso decisorio puede ilustrarse como sigue:

(26) Simon, H. A., op. cit., p. 13.

(27) López Santiso, H., "Fluctuaciones Monetarias y Estados Contables" Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1969, p. 7.



Proceso de toma de decisiones
(Basado en el modelo de Simon)

Es evidente que los problemas que el proceso de decisión busca solucionar, son los obstáculos que se interponen en el logro de objetivos. Una decisión no se presenta en forma aislada, sino que forma parte de una cadena, donde, para alcanzar un objetivo final es preciso concretar objetivos -medios que sirven de escalones para avanzar hacia aquél. Este es el concepto de "jerarquía de los objetivos". Timms lo expresa de la siguiente manera: "La existencia de un objetivo en uno de los niveles gerenciales de la organización plantea problemas para el nivel inmediatamente inferior. Este a su vez, tiene que fijar

objetivos inmediatos para resolver aquellos problemas. Los objetivos establecidos de este modo crean problemas para el nivel gerencial siguiente, y así sucesivamente hasta el empleado raso." (28) Es decir, que un objetivo cualquiera puede ser considerado como un fin en relación a los objetivos de menor orden y como un medio respecto de los de orden superior.

Esta jerarquía de objetivos, no es resultado de la existencia de varios niveles en el organigrama. El empresario o gerente individuales, se ven confrontados con los mismos problemas jerárquicos que resultan al descomponer problemas complejos en una serie de subproblemas interrelacionados. La resolución por separado de cada uno de ellos, da lugar al proceso llamado "toma de decisiones secuenciales", que es hoy el único método conocido para resolver problemas complejos.

El proceso decisorio implica, como se ha ya manifestado, la selección de una alternativa de entre el conjunto de ellas. En el caso de problemas con muchos cursos de acción posibles, puede no ser conveniente o posible, la evaluación individual de cada uno de ellos, por lo que se recurre al llamado "método científico".

El método científico se caracteriza por desarrollar "modelos", lo que equivale a decir que se describe una situación cualquiera en términos de sus características esenciales y en forma tal, que permita su representación simbólica, en lenguaje matemático.

Una vez obtenida esta representación simbólica (modelo de decisión), puede desarrollarse lo que se llama una "regla de decisión" o regla por aplicar cada vez que se presente el mismo problema, que consiste, en realidad en expresar las ecuaciones del modelo modificando la relación entre sus distintas variables. Todas estas operaciones pueden programarse y realizarse en máquinas computadoras, dando origen así a la "simulación en computadoras", cuyas técnicas pretenden imitar o simular el comportamiento de un sistema mediante la experimentación con uno o varios modelos alternativos. Si bien no es imprescindible una computadora para simular la conducta de un sistema, a medida que los modelos avanzan en complejidad, su utilización se hace insustituible. La ventaja de la simulación, reside en que permite ver los efectos de las decisiones dentro del modelo si-

(28) Timms, H.L, op. cit. p. 58

mulado, sin comprometer recursos en una experiencia en el campo real, facilitando enormemente el adiestramiento en la toma de decisiones.

RESUMEN

El propósito de este capítulo, ha sido el de completar la descripción de las actividades gerenciales o de dirección iniciado en el capítulo anterior, destacando el papel que cumple la información como "materia prima" fundamental para que las mismas se realicen. Asimismo, se reseñan los principios o criterios que caracterizan a la información útil para alimentar el proceso decisorio y que deben ser, por otra parte, tomados en cuenta por quienes deban asumir la responsabilidad por el diseño de los llamados "sistemas de información". Precisamente, este tema es desarrollado, destacando el relevante papel que desempeña la Contabilidad -y por ende el que corresponde al profesional en Ciencias Económicas- como elemento de realimentación (feedback) desde la gestión hacia la Dirección, para orientar el sistema Empresa hacia la consecución de sus fines. Finalmente, se describe el proceso de toma de decisiones en la organización, señalándose la importancia de distinguir las decisiones que corresponden a situaciones repetitivas de las que no lo son, especialmente como consecuencia de la penetración y uso de la computadora en la empresa.

En el próximo capítulo, se profundizará en el proceso de control y se buscará integrarlo con el proceso decisorio descrito. El esquema resultante, ha de ser utilizado posteriormente, como medio de discurrir sobre la justificación de una actividad de evaluación de los sistemas y de la confiabilidad de la información por ellos producida.

C A P Í T U L O I I I

EL CONTROL COMO SISTEMA

EL PROCESO DEL CONTROL

La naturaleza del proceso del control en las organizaciones, fue descrita en el primer capítulo de este trabajo. Esa descripción ha de constituir, ahora, un marco conceptual adecuado para ahondar en el análisis.

El crecimiento en tamaño y complejidad de las organizaciones, ha provocado que la dirección opere por "control remoto" y dependa, cada vez más, de una numerosa y variada cantidad de informes para conocer la marcha de las operaciones.

"En realidad -manifiesta Kirchheimer- el continuado problema de los negocios de gran tamaño es mantener, a través de la organización, las mismas medidas de control que los negocios pequeños pueden mantener a través del conocimiento y supervisión personal." (1)

Como consecuencia necesaria, se desarrollaron medios y formas tendientes a asegurar a los administradores, que las actividades delegadas alcanzan la efectividad deseada y la eficiencia acordada, en el contexto de las políticas establecidas. La combinación de esos medios, actuando coordinadamente para mantener a la Dirección informada de la situación de los negocios y asegurarle de que se cumplen los objetivos organizacionales, dio origen a lo que los contadores dieron en llamar "control interno" (internal control).

Sin embargo, el alcance de esta expresión era, hace aproximadamente cuatro décadas, mucho más limitado que el que se le asigna actualmente y tendía a ser utilizada alternadamente y a veces a ser reemplazada, por la de "verificación o comprobación interna" (internal check), que tradicionalmente ha estado asociada a las prácticas encaminadas a prevenir el fraude y a detectar errores en los procesos contables.

Así, George E. Bennett manifestaba en su libro "Fraud - Its control through accounts" publicado en el año 1930 "Un sistema de control interno puede definirse como

(1) Kirchheimer, H.W., "Flow Charting" en, The Internal Auditor, New York, Fall 1967, p. 46.

la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado realizando sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la posibilidad de fraude." (2)

Por su parte, en el año 1936, el boletín "Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants", publicado por el American Institute of Certified Public Accountants (3), define el control interno como "aquellas medidas y métodos adoptados dentro de la misma organización para salvaguardar el dinero y otros activos de la compañía así como para verificar la exactitud de la teneduría de libros." (4)

Este concepto restringido del control interno, fue evolucionando progresivamente, en especial al referirse a las empresas de gran envergadura, tal como puede apreciarse por las siguientes definiciones.

Cadmus y Child afirman que la expresión "control interno", hace referencia a " ... los controles implantados en un negocio para implementar los planes y filosofía de la dirección relativos a la estructura básica y el funcionamiento de la empresa." (5)

En opinión de Brink " ... el control interno se refiere al diseño y utilización de todos los medios por los cuales, desde un punto de vista financiero, se capacita más eficazmente a la dirección para administrar las operaciones corrientes, planear para el futuro, y salvaguardar los activos de la compañía." (6)

Finalmente, se transcribe la tan frecuentemente citada definición del Instituto Americano de Contadores Públicos, que dice: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en la empresa para proteger sus activos, verificar la confiabilidad y exactitud de sus datos contables, promover

(2) Citado por J. Gómez Morfin, en "El Control Interno en los Negocios", Fondo de Cultura Económica, México, 3ra. edición, 1954, p. 15.

(3) Instituto Norteamericano de Contadores Públicos al que de ahora en más se hará referencia simplemente como A.I.C.P.A.

(4) Citado por Walter B. Meigs, en "Principles of Auditing" Richard D. Irwin, Inc., Revised Edition, 3rd. printing, August, 1961, p. 74.

(5) Cadmus, Bradford y Child, J. E., "Control Interno contra el Fraude y el Derroche", Editorial Prometeo, Buenos Aires, 1956, p. 19.

(6) Brink, Victor Z., "Internal Auditing" The Ronald Press Co. New York, 2nd. Edition, 1958, p. 26.

la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas establecidas por la dirección." (7)

De acuerdo con de Paul (8), puede expresarse que la creciente influencia del control interno en el desenvolvimiento de las organizaciones, obedece fundamentalmente a los siguientes factores:

1. Crecimiento y complejidad de los negocios. El notable desarrollo de las organizaciones en general, y de la compañía por acciones como forma de organización societaria en particular, ha determinado que no siempre sus propietarios sean quienes tienen a su cargo la dirección y administración de sus negocios. Como consecuencia de ello, se ha debido confiar más en la bondad de las medidas de control implantadas para propiciar el cumplimiento de los fines de la organización, que en las condiciones personales de sus participantes.
2. La actuación de los administradores en calidad de mandatarios de los propietarios, que ha motivado que aquellos propicien la adopción de medidas de control destinadas a guiar su propia gestión y la de sus subordinados hacia la concreción de objetivos prefijados.
3. La circunstancia de que el control interno también pone énfasis en la reducción de costos (a través del control de costos), que es la que en definitiva permite a las empresas desempeñar un papel más agresivo frente a la competencia, en la conquista y mantenimiento de sus mercados.
4. La existencia de un adecuado sistema de control interno desalienta la comisión de fraudes e irregularidades, dado que ambos pueden, probablemente, ser detectados en sus etapas más incipientes.
5. La dependencia cada vez mayor de las empresas, con respecto al crédito, hace que los directivos adviertan la necesidad de ofrecer seguridades a los prestamistas y aún a los mismos accionistas, sobre la responsable administración

(7) Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (A.I.C.P.A.). "Normas y Procedimientos de Auditoría" Boletín Nº 33.

(8) De Paul, Rodolfo, "Concepto del Control Interno como Sistema" en, Curso de Capacitación 1966 dictado en el Instituto de Auditores Internos, Filial Buenos Aires, edición del Instituto, diciembre 1966, p. 10 y siguientes.

de los fondos propios y de aquellos recibidos en préstamo. Y ello es más factible instrumentarlo, a través de un apropiado programa de control interno que esté diseñado de conformidad a la dimensión y características individuales de cada empresa.

La incidencia de los factores citados, se hace más notoria con el crecimiento de las organizaciones y cuando los negocios ganan en complejidad, se requieren administradores profesionales, se agudiza la competencia por la supremacía en los mercados, aumentan las probabilidades de maniobras y manejos dolosos y se hace imprescindible recurrir al apoyo financiero de terceros.

Ciertamente, que la adopción de cada medida de control, deberá hacerse previa confrontación de sus ventajas con los costos en que se incurrirá con motivo de su implantación.

Por otra parte, para caracterizar más acabadamente la naturaleza de los controles en los negocios, cabe manifestar siguiendo a Cadmus y Child (9), que en primer lugar, los controles no pueden suplir el discernimiento de los encargados de ejecutar las tareas que les han sido confiadas, dado que son ellos los que deben advertir la oportunidad de su propia intervención. Los controles sólo pretenden medirla y registrarla. En segundo lugar, los controles no corrigen situaciones irregulares o no deseadas, sino que su misión es exteriorizarlas a los responsables de su corrección, - frecuentemente bajo la forma de informes de control- para que sean ellos los que comiencen la acción correctiva. En tercer lugar, el éxito de todo control debe descansar, no solo en su eficacia intrínseca, sino asimismo en el grado de aceptación que merezca por parte de quienes deban aplicarlo. De ahí, entonces la relevante importancia que debe asignarse a la participación de los directamente afectados para su desarrollo y puesta en marcha. En cuarto lugar, para obtener todos los beneficios de los controles en vigencia, éstos deben actuar coordinadamente y en forma permanente, de manera que no se produzcan fisuras en el mecanismo de control que invaliden sus propósitos y dejen el camino expedito al derroche o error involuntarios o a la maniobra intencional. Finalmente, los controles deben complementarse para compensar

(9) Cadmus, B. y Child, I.E., op. cit., p. 49 y siguientes.

eventuales zonas débiles que comprometan la solidez del conjunto.

La introducción que precede, ha permitido enfocar la atención sobre el relevante papel que cabe al control interno cuando el crecimiento de las empresas supera el estadio de la tutela y administración directas de sus distintas funciones, por parte de sus propietarios.

Si se compara la descripción de "control" ofrecida oportunamente (véase capítulo I) con la de 'control interno' aquí vertida, podrá notarse la estrecha correspondencia conceptual que las vincula. Tal analogía acredita manifestar con Gómez Morfín "... en realidad la idea básica es que el control interno como es empleado por los contables, es similar al concepto de control expresado por los administradores." (10) Por lo dicho y a fin de evitar confusiones y dudas respecto del alcance que podría corresponder a cada uno de estos términos, quien escribe adhiere a lo expresado por Gómez Morfín, que propicia reemplazar la expresión 'control interno' por la más caracterizante de "control". (11)

Por otra parte, el autor advierte aquí la conveniencia de ampliar la conceptualización de control que propusiera en el capítulo primero, como medio de encarar el análisis de la naturaleza y alcance que entiende debe darse a esa función. Con tal propósito, presenta la siguiente definición:

Control es el conjunto de procesos interrelacionados que, actuando coordinadamente dentro de una organización dada, regulan su comportamiento de conformidad con objetivos planificados.

De la definición propuesta, resulta que el control conforma un sistema, dado que es un conjunto ordenado de partes -en este caso procesos (y un proceso es un subconjunto diferenciado de un sistema). Cada una de esas partes, procesos o subsistemas, se integra armónica y sincronizadamente, para que la empresa como sistema, mantenga su operatividad dentro de límites prefijados.

El enfoque metodológico para explicitar los procesos que componen el siste-

(10) Gómez Morfín, Joaquín, "La función de control y el control interno" en, "El Auditor Interno", Buenos Aires, Mayo-Junio de 1973, p. 70.

(11) Gómez Morfín, J., op. cit., p. 71.

ma, podría denominarse de "afuera" hacia "adentro", y parte de la descripción de la función que desempeña el sistema de control en el contexto de las organizaciones -ya cubierta en el primer capítulo- para profundizar luego el conocimiento sobre subsistemas y elementos integrantes.

COMPROBACION INTERNA

El primer sub-sistema de control que forma parte del sistema mayor de "control" es el que corresponde a lo que se conoce como "comprobación o verificación interna" ("internal check").

En opinión del Comité Especial sobre Terminología del A.I.C.P.A. la comprobación interna es " ... un sistema bajo el cual los métodos contables y detalles de un establecimiento están diseñados de forma que las cuentas y procedimientos no estén bajo el control absoluto e independiente de ninguna persona - que, por el contrario el trabajo de un empleado es complementario del de otro - y que una auditoría continua del negocio es efectuada por los empleados." (12)

Según Kohler la comprobación interna debe entenderse como "El diseño de los controles sobre las transacciones que provee una organización y operación efectiva y protección contra el fraude." (13)

De lo que antecede, puede inferirse que la comprobación interna abarca todas aquellas medidas sean de carácter contable o físico cuyos propósitos son: a) Evitar o detectar en forma automática errores y fraudes; b) Salvaguardar los activos de la institución. A menudo se hace referencia al sistema de comprobación interna, designándolo como "control indirecto o automático".

Basado en esa circunstancia, y en la confusión que no es infrecuente observar en el uso de las expresiones "control interno" y "comprobación interna", el autor propone reemplazar esta última, por la de "comprobación automática".

Para instrumentar la comprobación automática, las organizaciones recurren conjuntamente a dos preceptos: 1) la responsabilidad por la custodia, la operación y la

(12) Citado por Johnson, Arnold W., "Principles of Auditing", Rinehart & Company, Inc., New York, Second printing, September 1966, p. 49.

(13) Kohler, E., op. cit. p. 265.

contabilización debe ser asignada a empleados o grupos de empleados distintos y separados; 2) ninguna persona debe tener responsabilidad, en forma exclusiva, por todas las fases de una transacción.

Las organizaciones más pequeñas, se ven limitadas en su posibilidad de cumplir con estas normas, no obstante lo cual pueden compensarlo, en alguna medida, mediante una supervisión más estrecha y directa de parte de sus directivos, especialmente para eliminar la concentración -no deseable- de deberes en algunos miembros de la institución. La responsabilidad por la administración de este subsistema, compete a los departamentos contables u operativos, dependiendo si las medidas de carácter protector, son de índole contable o física.

Puede afirmarse que la comprobación automática, está estrechamente vinculada con la estructura o plan de organización de una empresa dado que, básicamente, éste recurre a la distribución de deberes y responsabilidades entre los empleados de forma tal que haya un control mutuo pero sin duplicación de esfuerzos, reduciendo así a un mínimo los riesgos por errores y fraudes.

CONTROL CONTABLE

El segundo subsistema incorporado en la estructura del sistema de control, corresponde a lo que puede identificarse indistintamente, como, "control contable o financiero".

Kohler define al control contable, como "Los procedimientos administrativos empleados en mantener la exactitud y propiedad de las transacciones y del registro contable de las mismas." (14)

Por su parte, Lenhart y Defliese manifiestan, al referirse al control contable, que " ... por definición está destinado en ausencia de deshonestidad de parte de quienes lo operan y lo administran a promover la registración y sumarización exacta y adecuada, de las transacciones financieras autorizadas." (15)

(14) Kohler, E., op. cit. p. 11.

(15) Lenhart, Norman J. y Defliese, Philip L., "Montgomery's Auditing", The Ronald Press Co., New York, 8th, edition, p. 59.

Puede advertirse, a través de las descripciones que preceden, que la finalidad fundamental de este sistema es asegurar que el principal sistema de información de la empresa - el sistema contable - produce en todo momento, información verosímil y oportuna.

El sistema de control contable o financiero, comprende todas las rutinas de naturaleza contable y procedimientos de autorización y registración, cuyo propósito es exponer la forma en que deben utilizarse los registros y formularios en uso, para recoger, clasificar y emitir datos de naturaleza contable.

Además, los controles contables tienen como misión, asegurar que se registran adecuadamente las transacciones y que los balances se preparan de conformidad con criterios de contabilidad generalmente aceptados y que finalmente, las registraciones contables permiten asignar y mantener una adecuada responsabilidad por el manejo de los activos de la compañía.

Como corolario de lo hasta aquí expresado con respecto a los dos primeros subsistemas o procesos de control descriptos, puede afirmarse con de Paul, que " ... el internal check contribuye lo mismo que el control interno contable a verificar la exactitud y autenticidad de las informaciones contables, pero lo logra no como éste por el perfeccionamiento del sistema de contabilidad, sino por el control directo e indirecto de las tareas desempeñadas por cada empleado." (16) Asimismo, en opinión de quien escribe, es razonable inferir que ambos subsistemas de control son de naturaleza estática y en buena medida impersonal, atributo que se constituye así, en su característica más notoria.

CONTROL GERENCIAL

La casi totalidad de los autores coincide en reconocer, dentro del concepto "generalmente aceptado" de control aportado por el A.I.C.P.A., una tercera área de control a la que se identifica con la expresión "control operativo".

Sin embargo, antes de examinarla en detalle, se prefiere introducir -por razones metodológicas- el concepto de "control gerencial" ("management control"), representa

(16) De Paul R., op. cit., p. 13.

tivo del tercer subsistema de control que, en opinión del autor, está comprendido en el sistema mayor de control.

Dentro de ese contexto, el control gerencial significa la acción tomada por el nivel directivo o gerencial para asegurarse de la realización de los planes trazados en el marco de los objetivos y políticas de la dirección, incluyendo, lógicamente, los cambios que correspondan para ajustarlos a nuevas situaciones, y comprende los medios de comunicación que sean necesarios para la difusión, coordinación, y medición de resultados de los planes formulados y que, asimismo, aseguren una oportuna acción correctiva, cuando ella fuera menester.

El control gerencial es a menudo denominado "control ejecutivo" ("executive control") y también, preferentemente por la escuela francesa, "control de gestión".

Es conveniente comenzar por precisar lo que es "gestión". Tal como se lo utiliza en este trabajo, "gestión" es el conjunto de acciones operativas con que se espera satisfacer objetivos mediante el empleo de recursos disponibles. De esta conceptualización, surgen elementos caracterizantes de una gestión, que son:

- 1) Areas de resultado donde se ejecutan las acciones que la componen;
- 2) Objetivos que fueran fijados para un área determinada de resultado;
- 3) Recursos sobre los que actúa. Los recursos pueden ser: físicos (edificios, equipos), humanos (personal), financieros (capital propio, créditos), de información (archivos, libros), etc.

Al considerar una gran organización, puede advertirse que la responsabilidad está dividida en varios niveles de autoridad. Ocurre que, generalmente, cada nivel gerencial es responsable por una cantidad de trabajo mayor a la que puede realizar. Ello da lugar a una delegación por parte de ese nivel al inmediato inferior. Sin embargo, debe tenerse presente que lo que se delega es sólo la autoridad pero nunca la responsabilidad, es decir que cada gerente permanece responsable por el trabajo que se realiza por su delegación. Así lo explica, por ejemplo, Pietragalla: "... la responsabilidad no se delega, mientras que la autoridad sí, sin que por ello se quiera desconocer la responsabilidad sub

sistente del subordinado de responder, ante su superior jerárquico por la forma en que ha cumplido la misión encomendada." (17)

Lo que antecede plantea un importante conflicto: delegar para realizar el trabajo, por una parte; ser responsable por los resultados, por la otra. Para resolverlo, se desarrolló una técnica que es hoy empleada en todas las modernas organizaciones: dirección por excepción.

Este concepto significa, que la atención de la Dirección está enfocada, primariamente, en aquellos casos de una ejecución significativamente por sobre o debajo del estándar o plan, lo que se traduce en una eficiencia más alta por parte de los gerentes y supervisores por la consiguiente economía de tiempo y esfuerzos. De esta manera, el énfasis es puesto en el análisis de las desviaciones de los resultados reales con respecto a los estándares, sin importar si las mismas son favorables o desfavorables. La variación respecto de las tolerancias, indica las áreas que pueden requerir investigación para determinar la causa de la desviación.

Anthony ha definido el control gerencial -o de gestión- como el proceso por el cual los gerentes se aseguran que los recursos se obtienen y usan en forma efectiva y eficiente en el logro de los objetivos de una organización. (18)

Divide este proceso en tres partes: planeamiento, operación y medición y análisis.

La actividad de planeamiento es traducida en términos financieros en forma de presupuestos, incorporando de esta forma la información contable. A medida que se realizan las operaciones, los datos contables sirven a los responsables para medir y analizar las actividades bajo su directa responsabilidad, con el objeto de planear más adecuadamente en la próxima oportunidad.

Dentro de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, cada ni-

(17) Pietragalla, C., op. cit., p. 129.

(18) Anthony, R.N., "Management Accounting Principles", R.D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1965, p. 245.

vel de supervisión cuenta con determinados límites monetarios para las desviaciones que ocurran en su área de responsabilidad. Cuando las desviaciones exceden esos límites, se requiere una explicación hacia el nivel superior de supervisión. Es decir, el objetivo último no reside simplemente en la determinación de las variaciones, sino en explicar sus razones. Sin embargo, la investigación de las desviaciones será incompleta, a menos que cubra: 1. responsabilidad; 2. causa; 3. acción a ser tomada; 4. seguimiento de la acción correctiva.

Una vez que se ha determinado donde ocurrió la desviación y su causa, es responsabilidad de la gerencia decidir si la situación puede ser corregida o si, por el contrario, es el propio estándar el que puede requerir modificación.

El paso final en el proceso del análisis de las desviaciones, es el seguimiento sobre aquellas explicaciones que puedan resultar incompletas o donde se deba realizar un estudio especial para determinar sus causas o bien, finalmente, para evaluar la eficacia de la acción correctiva.

Los medios de control más directamente ligados al principio de excepción, son los informes, que son preparados por área de responsabilidad y sobre los cuales se ha de concentrar la atención gerencial y que, por lo general, hacen referencia a cifras presupuestadas y a reales-versus-presupuestadas.

La utilización de presupuestos implica, sustancialmente, un proceso de planeamiento y control. El presupuesto como plan de operaciones, debe ser consecuencia de la participación activa de cada responsable de área en la preparación de sus propias tolerancias y estándares. Es, asimismo, una poderosa herramienta gerencial para el control de las operaciones bajo su responsabilidad, dentro del alcance del plan.

Todas estas técnicas -contabilidad por áreas de responsabilidad, presupuestos y estándares- han sido desarrolladas por la profesión contable, para ayudar a los directivos a ejercer más eficazmente su función de control. No obstante, es fundamental para que las mismas sean puestas en marcha con éxito, que ellas merezcan la aprobación y entusiasta apoyo de los niveles operativos. Es que, como lo afirma Horngren: "Desafortunada

mente, los aspectos humanos de esas técnicas son mucho más problemáticos en la práctica que los aspectos técnicos." (19)

Destaca este autor la necesidad de que los gerentes, además de preocuparse por la fijación de esos estándares y presupuestos, favorezcan el contacto personal y las comunicaciones con todos los involucrados, para motivar la acción hacia el logro de los estándares previstos.

Basándose en todo lo que antecede, puede concluirse que, cuando se hace mención al control de gestión se está involucrando una evaluación de la eficacia o efectividad con que se han logrado metas y de la eficiencia con que se han manejado recursos.

Siguiendo a Horngren, se entiende por eficacia o efectividad, alcanzar un resultado deseado. Por eficiencia, la relación óptima entre producto e insumo. (20) Es decir, la efectividad gerencial, se exterioriza por el grado de cumplimiento de objetivos y estaría representada por la relación: resultado real - resultado previsto, mientras que la eficiencia (productividad) gerencial puede representarse por un índice que relacione el producto obtenido con los insumos o recursos usados en la operación de que se trate, o sea:

$$\text{Eficiencia (productividad)} = \frac{\text{Producto (resultado)}}{\text{Insumo}}$$

Va de suyo, que puede darse una situación de un desempeño muy eficiente de una posición cualquiera, pero con una efectividad baja. Para que ello no ocurra deberán, obviamente, definirse con claridad los resultados que se esperan de una función dada.

Ello implica una planeación previa respecto de cómo han de ser utilizados los recursos por el nivel inmediatamente inferior, para el cumplimiento de las metas. Estas metas, junto con los planes de utilización de los recursos asignados, son suministrados por el nivel inmediato superior pero nada obsta, en opinión del autor, para que el responsable de alcanzar un determinado objetivo, modifique la organización de los recursos

(19) Horngren, Ch., op. cit., p. 275.

(20) Horngren, Ch., op. cit., p. 280.

cuando ello coadyuve más adecuadamente a su logro.

La segunda etapa del control de gestión, consiste en controlar que los recursos han sido utilizados en forma efectiva y eficiente por el nivel inmediatamente inferior. Puede deducirse por esta característica, que el control de gestión, es un control sobre aquellas actividades y deberes que fueron previamente delegados en subordinados de quien lo ejerce.

El control de gestión aplicará, como es obvio, el principio de dirección por excepción y buscará determinar las causas que originaron determinados resultados, como se expresara con anterioridad.

CONTROL OPERATIVO

Finalmente, cabe examinar la configuración del subsistema "control operativo" ("operational control"), a menudo denominado "control administrativo" ("administrative control").

En este trabajo, "operación" hace referencia a una acción simple, irreductible, para obtener un resultado determinado; mientras que "operativo" es lo que pertenece a una operación, tal como se la definiera.

Anthony describe el control operativo como el proceso de asegurar que las tas reas específicas se realizan en forma efectiva y eficiente. Mientras el control gerencial se refiere a individuos, esto es, gerentes, el enfoque del control operativo es sobre tareas o transacciones individuales, p. ej.: programación y control de una orden en un taller, en contraste con la medición de la ejecución en ese taller en forma global (control gerencial). El control operativo se ejerce en el contexto de los planes obtenidos en el proceso de control de gestión e incluye una actividad de planeamiento más detallada denominada programación. Manifiesta que una característica distintiva del control operativo es que es objeti vo, mientras que el control gerencial es subjetivo. El control operativo es objetivo en el sentido que está relacionado con actividades para las cuales se pueden determinar objeti vamente las decisiones correctas. Las reglas de decisión pueden ser expresadas en términos

matemáticos y programadas en una computadora. (21)

Para de Paul, el control operativo tiene por finalidad propiciar el cumplimiento de las "políticas tendientes a lograr la mayor eficiencia en la elaboración y distribución de los productos". (22), las que, en su opinión, deben ser fijadas por la dirección como medio de alcanzar los objetivos básicos del negocio.

Por último, es oportuno transcribir la opinión del A.I.C.P.A. respecto de lo que debe entenderse por control operativo o administrativo: "Los controles administrativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente con la eficiencia operativa y la adhesión a las políticas de la dirección y que, por lo común, solo tienen que ver indirectamente con los registros contables. Generalmente incluyen controles como los análisis estadísticos, programas de entrenamiento de personal y controles de calidad." (23)

El autor discrepa parcialmente, con esta conceptualización que hace el A.I.C.P.A. del control operativo. Entiende que la parte de la definición que hace referencia a "la adhesión a las políticas de la dirección", corresponde al concepto del control gerencial o de gestión y no al de control operativo. Efectivamente, cuando la dirección de una empresa planea, a nivel estratégico, las políticas que han de gobernar la acción para alcanzar los objetivos propuestos, sus planes pueden no indicar los mejores cursos de acción, sino que muestran lo que se decidió era lo más adecuado cuando esos planes fueron desarrollados. Es por ello que la interpretación que corresponde al término "adhesión" (adherence) o sus sinónimos "cumplimiento" (compliance) o "conformidad" (conformance), debe ser hecha en sentido lato, entendiéndose que, lo que la dirección espera es, no un rígido cumplimiento de planes preexistentes, cuando hechos posteriores pueden estar reclamando acciones y acontecimientos que no estaban contemplados en los planes originales, sino que lo que desea es una efectiva y eficiente "performance" en cada nivel

(21) Anthony, Robert N., "Planning and Control Systems: A framework for Analysis", Harvard Business School, Division of Research 1965, Chapter 3, p.69, 70, 92 y 93.

(22) de Paul, R., op. cit., p. 12.

(23) A.I.C.P.A. Boletín N° 33.

de autoridad. Anthony, lo expresa con precisión, diciendo: "... la conformidad con los planes no es el estándar dontra el cual debe medirse la ejecución. 'Cuanto más cerca, mejor' no es necesariamente la mejor regla. Esa es la razón de por qué nuestra definición del control gerencial está expresada en términos de la efectiva y eficiente utilización de recursos, más bien que de la conformidad con planes." (24)

En consecuencia, quizá fuera conveniente que, en futuras revisiones del concepto aportado por el A.I.C.P.A., se incluyera, en forma clara y precisa, al sistema de control gerencial o de gestión, como componente del suprasistema de control.

Como conclusión de lo hasta ahora manifestado, surge que en el control operativo pueden distinguirse dos actividades: 1) planear o programar, con la finalidad de preparar procedimientos e instrucciones que han de ser entregados a los operadores directos para que realicen las tareas y operaciones básicas; 2) asignar recursos y objetivos específicos a esos operadores y controlar la realización efectiva y eficiente de las tareas.

Esto significa que, cuando un gerente operativo supervisa directamente la ejecución de los operadores y las tareas o transacciones individuales y corrige la operación para reencauzarla hacia las metas adoptadas, integra el proceso de control operativo, mientras que, si su actividad está orientada a juzgar y regular el comportamiento de un sistema -mantenerlo dentro de una estabilidad planificada- que le está subordinado, integra el proceso de control de gestión.

Es pertinente destacar con respecto al horizonte cubierto que, contrariamente al control de gestión que es periódico (semanas, meses, etc.) el control operativo es permanente (día por día).

Por último, cabe agregar que, en contraposición al subsistema de comprobación automática de naturaleza fundamentalmente estática, los subsistemas de control de gestión y control operativo, son esencialmente dinámicos en razón de su estrecha vinculación con las funciones operativas.

(24) Anthony, R.N. "Planning and Control Systems"., p. 29.

INTEGRACION DE LOS PROCESOS DE CONTROL Y DE DECISION

Según se mencionara al tratar el modelo de Simon, la primera etapa del proceso de decisión, "inteligencia", consiste en la recopilación e interpretación de datos (información de los resultados del proceso operativo, que constituye la entrada del proceso decisorio). Por su parte, el control se exterioriza a través de un proceso de comparación de resultados reales con metas y de regulación. (Téngase presente la definición aportada por el autor: El control es el proceso que busca regular el comportamiento de un sistema para que responda a lo previsto).

La regulación mencionada anteriormente, se concreta por medio de una salida del proceso decisorio (información de la decisión).

Si la decisión tomada es repetitiva y de rutina, se trata de una "decisión programada" - gestada por lo que la corriente moderna llama "supervisión" - que constituye, a su vez, la entrada a la operación, cerrándose así el circuito del control operativo.

Si la respuesta del sistema a la situación detectada, es una "decisión no programada" - generada por lo que la corriente moderna llama "monitor" - por tratarse de un problema no suficientemente estructurado, se actuará sobre el nivel de "decisiones programadas", rediseñándolas y regulando -a través del "supervisor"- la operación, cerrándose, de esa forma el circuito del control gerencial o de gestión.

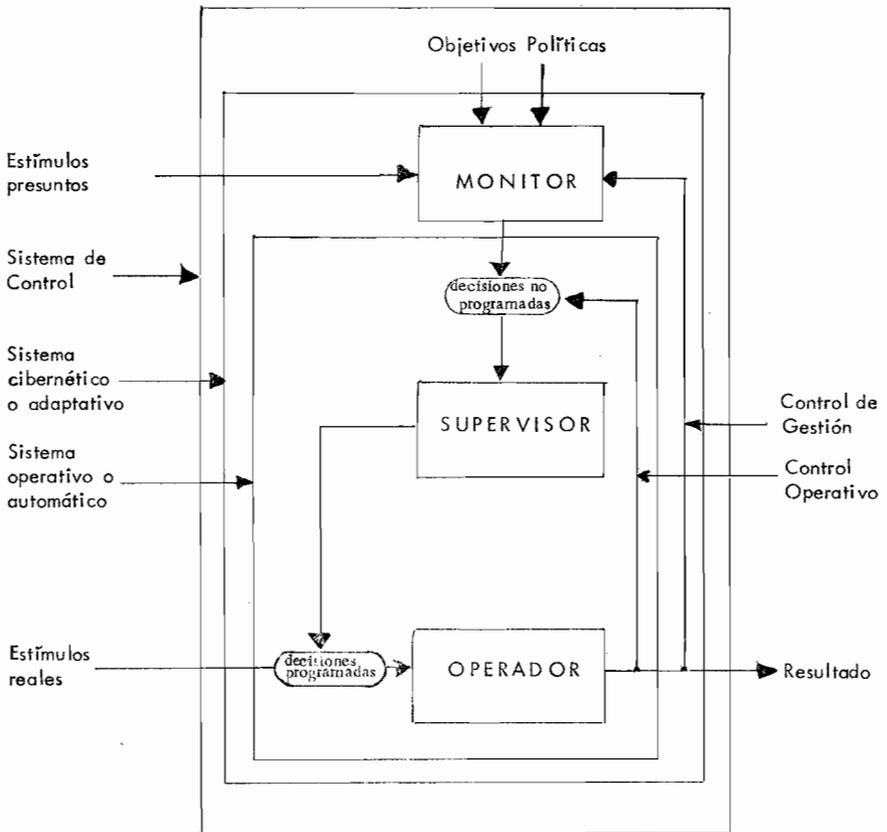
De conformidad con lo que anteriormente se expresara, la supervisión -que ejerce el control operativo- a través de la realimentación proveniente de la operación, puede advertir la necesidad de aplicar a la situación de que se trate, un criterio (programa) igual al aplicado en oportunidades similares, constituyendo ello una decisión programada, repetitiva o rutinaria, que puede en consecuencia delegarse o procesarse mecánicamente.

Por su parte, el monitor -que realiza el control de gestión- puede detectar la necesidad de crear un nuevo programa o modificar uno ya existente, como consecuencia de problemas mal estructurados y no rutinarios (decisiones no programadas).

Estos programas han de ser aplicados en decisiones reiterativas de supervisión,

hasta que sean reemplazados por otros diferentes. En otros términos, el monitor suministra programas a la supervisión y los modifica en función de las condiciones cambiantes que se prevén para un futuro más o menos cercano (estímulos presuntos). Es decir, que la organización va adaptando su comportamiento a su medio ambiente y en función de la experiencia, por medio del mecanismo del aprendizaje y en respuesta a la realimentación procedente del entorno y de los procesos operativos (sistema adaptativo o cibernético). Por su parte el Supervisor, hasta tanto el monitor no le cambie el programa o modelo, no ha de tener, en respuesta a los estímulos reales, otras pautas de comportamiento que las del programa primitivo, el que seguirá aplicando en decisiones repetitivas para orientar las operaciones hacia las metas que le fueron fijadas (sistema automático u operativo).

Estas relaciones pueden ilustrarse gráficamente, del siguiente modo:



El sistema de control
In tegración de los procesos de control con el proceso de decisión

Nota: Ver también la ilustración del proceso de toma de decisiones, que muestra más en detalle las etapas del mismo, (Capítulo II, p.35).

Conforme puede apreciarse en el gráfico que precede, los procesos de control son utilizados por la "supervisión" y el "monitor" como base de sus decisiones.

También puede observarse en el mismo, el enfoque que en este trabajo se da al control. En efecto, el esquema presentado puede válida e indistintamente representar al sistema de control y, además, a la Organización como un todo; es decir, como un sistema (objetivos, información, energía y materiales), o bien como una parte o segmento de la organización o subsistema cualquiera.

"La organización de negocios -manifiesta Johnson- es un sistema de partes interrelacionadas que trabajan en forma asociada con objeto de lograr un número de metas, tanto las de la organización como las de los participantes individuales." (25) La relación entre esta definición y la que el autor propusiera para definir el sistema de control, es singularmente estrecha. La definición de "organización" pone énfasis en las partes componentes que coadyuvan a alcanzar las metas de la propia organización y las de sus participantes. En cambio, en el concepto de control que el autor aportara, se enfatizan los procesos que regulan el comportamiento de aquéllos para alcanzar esas metas.

Lo que antecede permite concluir, que la Organización puede -y en este trabajo lo es- ser considerada como un sistema de control.

Respaldando este criterio, Nardelli (26) afirma al referirse a la auditoría interna: " ... la auditoría íntima es un subsistema de control, dentro del sistema general de control que es la empresa como totalidad." (Énfasis agregado) (27)

(25) Johnson, R.A. y otros, op. cit. p. 21.

(26) Nardelli, Jorge R., "Ensayo sobre un concepto de auditoría operativa" en, Administración de Empresas, Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires, Tomo III, p. 257.

(27) "Sobre la empresa como un sistema de control, -agrega Nardelli- puede consultarse: Roberts, Edward B., Industrial Dynamics and the Design of management control system", en Bonini, Jaedicke y Wagner, Management Controls : New Direction in Basic Research, McGraw Company, New York, 1964, pág. 102".

ELEMENTOS DE UN SISTEMA DE CONTROL

La última etapa de la metodología de análisis, hace a la descripción de los elementos o componentes de un sistema de control. Tales elementos se encuentran presentes, en mayor o menor medida, en todos los procesos de control -comprobación automática, control contable, control de gestión y control operativo- y conforman los medios empleados para asegurar la conducción de las operaciones de acuerdo con pautas preestablecidas y a la luz de propósitos o fines específicos.

Objetivos, planes y políticas

En otra parte de este trabajo, se dijo que el primer requisito para poder ejercer una función de control, es que haya un objetivo.

El establecimiento de los objetivos que persigue la organización y la formalización de políticas y planes, son elementos, medios o formas del control. Ya se ha hecho referencia en el capítulo anterior, al concepto de "jerarquía de objetivos" y se manifestó entonces, que cada nivel de la organización los formula en función de los propósitos fijados por el nivel inmediatamente superior. Los objetivos de más alto nivel en la jerarquía de objetivos, son los que corresponden a los propuestos para la organización como un todo.

Su definición corresponde al Directorio, dando lugar a un proceso, llamado por Anthony "planeamiento estratégico" (28) que fija el marco de restricciones dentro del cual se han de explicitar los planes y políticas destinados a implementarlos.

Como resultado de la especificación de objetivos, se obtiene una serie de proposiciones conducentes al establecimiento de planes y estrategias para cumplimentarlos, dentro de las políticas establecidas, y para un horizonte de planeamiento determinado. Los planes, como es obvio, deberán propender a coordinar adecuadamente las actividades operativas con los objetivos fijados.

Corresponderá, posteriormente, respetando los lineamientos estratégicos planteados, definir las metas que se emplearán para orientar y controlar la gestión de los di-

(28) Anthony, R. N., "Management Accounting Principles", p. 417.

"Los procedimientos -manifiesta Brink- pueden ser definidos como la manera de hacer cosas y se los encuentra en todas las áreas y en todas las actividades del negocio." (29) Es decir entonces que, si las políticas precisan qué debe hacerse, los procedimientos cómo hacerlo.

El propósito de los procedimientos es instruir y, desde el punto de vista del control, su valía se ve aumentada si se hallan descriptos en documentos que ilustran las tareas a realizar. Cuando los procedimientos no constan por escrito, existe la posibilidad de malas interpretaciones y de una considerable variación entre las operaciones supuestas y la ejecución real.

Registros

Bajo el término registros se hace referencia, tanto a los de carácter contable, como a los de otro tipo, donde se anotan -en forma inmediata, precisa y completa- y se resumen, las transacciones realizadas por la organización. Están destinados a proveer a los responsables de la gestión y la operación, y a quienes les supervisan, información histórica y predictiva para la toma de mejores decisiones.

Dado que los informes sobre los resultados de las operaciones y aún los que hacen referencia a pronósticos, se originan en estos registros, es pertinente destacar que los rubros de la contabilidad deben estar organizados de modo que la información a ser provista, pueda ser obtenida de manera sencilla y ordenada. Esto significa, que el plan de cuentas debe estar estructurado en forma tal, que la preparación y distribución de la información sea rápida, oportuna y de acuerdo con las responsabilidades asignadas.

Informes

A medida que la envergadura de las organizaciones aumenta, el control debe ejercerse, de manera creciente, a través de informes. Es decir que, tanto para el control operativo como para el de gestión, los informes se convierten en uno de los instrumentos

(29) Brink, V.Z., op. cit., p. 29.

principales para la regulación de las operaciones.

Es evidente que los informes, para ser vehículos adecuados de control, deben seguir la estructura organizativa, comenzando a partir de los niveles inferiores de responsabilidad hacia los superiores y distinguir entre ítems controlables y no controlables. Precisamente, la contabilidad por áreas de responsabilidad, separa los costos controlables, y no controlables —a pesar de las dificultades de carácter práctico que se presentan, cuando debe decidirse si cierto responsable puede regular o influir en forma directa, y dentro de un período de tiempo dado, sobre un determinado ítem.

Incuestionablemente, los informes deben llenar una necesidad definida; caso contrario la información transmitida será redundante y carente de valor para el usuario. Dado que la casi totalidad de los informes se prepara a partir de alguna clase de registro, es esencial que ambos elementos concilien; cuando los informes contienen inexactitudes, resienten la confianza de los usuarios, y su eficacia como medio de control, se ve notoriamente reducida.

Estándares de ejecución

En opinión de Cadmus y Child, los estándares " ... apuntan al objetivo común de instituir una base de rendimiento, que sirva de término de comparación, valuación y análisis, para apreciar la ejecución del trabajo cubierto por el estándar." (30)

Estos conceptos, dejan traslucir la idea de que la mejor manera de medir la efectiva y eficiente conducción de cualquier actividad, es a través de la comparación de los resultados reales con los esperados o planeados. Los tipos más comunes de estándares incluyen, entre otros, a los presupuestos, costos estándares, incentivos para la mano de obra y control de calidad.

El profesional en Ciencias Económicas desempeña un papel clave en el desarrollo de las dos primeras clases de estándares, que ya no sólo se aplican a las operaciones manufactureras, sino que se han utilizado con creciente éxito en otras fases del negocio

(30) Cadmus, B. y Child, J. E., op. cit., p. 45.

cio, tales como ventas, publicidad y administración. Tales aplicaciones han resultado en mayores eficiencias operativas y subsecuentes mayores ganancias, debido primariamente a un planeamiento más eficaz.

Como ya se lo manifestara, cabe mencionar entre las muchas ventajas que reporta el uso de estándares, la de asignación de responsabilidad en la ejecución y la de hacer posible la aplicación de la técnica de "dirección por excepción". No obstante, es pertinente recordar que el máximo provecho de un sistema presupuestario y de costos estándares, sólo es factible cuando su funcionamiento y objetivos básicos, son entendidos y respaldados por todo el personal afectado, desde los directivos hasta los supervisores de fábrica.

Personal

Ningún sistema puede ser mejor que los seres humanos que lo conforman. Por ello, un buen sistema de control interno requiere buenas prácticas con relación al personal.

Un sano criterio de organización dice que el personal debe ser seleccionado transferido y promocionado, no solamente en términos de tareas específicas, sino tomando en consideración las personalidades individuales y la circunstancia fáctica de que las personas influyen profundamente en el modo en que funcionan las organizaciones. Esa es la razón, puede inferirse, por la cual las empresas bien organizadas invierten tanto tiempo y dinero en la selección, entrenamiento y ubicación de su personal.

Auditoría

Puede decirse -de acuerdo con lo visto- que los sistemas de control consisten, fundamentalmente, en la obtención, registro, archivo y procesamiento de información. Estos sistemas involucran un proceso de realimentación, procedente de la gestión y del medio ambiente, hacia la dirección, previa comparación con las metas fijadas en el proceso de planeamiento (ver esquema de la página 54), para lograr mejorar las salidas (resultados) del sistema, en futuras operaciones.

Esta dependencia sostenida de los directivos respecto de la información para ejercer adecuadamente su función de controlar y coordinar, ha acreditado la aparición primero y amplio desarrollo después, de nuevas formas y medios de control entre los que descuellan una actividad independiente de evaluación.

La información para ser útil a quienes toman decisiones, debe reunir -según ya se lo puntualizara en el segundo capítulo de este trabajo- ciertos atributos mínimos, sin los cuales solo se trataría de datos con los que sería improbable realizar una inteligente apreciación de la situación. Se justifica por lo tanto, la existencia de una función -a la que se llamará "auditoría" (31) uno de cuyos propósitos vitales, sea determinar cuán digna de confianza es la información que fluye hacia los centros de decisión.

Esta función ha sido concebida en distintos términos por los autores. Entre ellos, Mautz, expresa que "En general una auditoría trata de determinar la confiabilidad o falta de confiabilidad de los estados financieros y registros contables que los fundamentan, de una empresa o institución." (32)

Kohler, define a la auditoría diciendo que es "Una revisión exploratoria, crítica realizada por un contador público de los controles internos y registros contables que sirven de base a una empresa de negocios, u otra unidad económica, que precede a la expresión de su parte, de una opinión sobre la propiedad técnica de sus estados finan-

(31) A pesar de los reparos que pudieran formularse a su uso, el término "auditoría" aparece como el más adecuado. A este respecto, el autor adhiere a lo manifestado por Chapman, de que "Una de las objeciones ... a la expresión auditor (y términos conexos) es de carácter etimológico, ya que el término proviene del latín "audire", es decir, de oír, y se explica su empleo para designar la técnica moderna de la auditoría, por razón de los antecedentes remotos de esta función que se realizaba escuchando la rendición de cuentas que formulaban oralmente los administradores de los fondos británicos en el medioevo.

Condenar el empleo de un término simplemente porque el origen del mismo se debió a situaciones de hecho que no se dan actualmente, justificaría proscribir el empleo de muchas otras palabras que tuvieron nacimiento a causa de hábitos, situaciones o ideas actualmente fuera de uso o pasadas de moda." (W.L. Chapman "El concepto moderno de la auditoría", en Revista Selección Contable N°86, pág. 126. Buenos Aires 1958).

(32) Mautz, R. K., "Fundamentos de Auditoría" Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1970, Tomo I, p. 4.

cieros ... " (33)

En opinión de Chapman, "Auditoría, es una función técnica realizada por un experto en materia contable, que consiste en la aplicación de diversos procedimientos encaminados a permitirle emitir un juicio técnico sobre un documento contable." (34)

Se puede advertir en las definiciones transcritas, la intención de destacar fundamentalmente, el objetivo que guía al contador público cuando, actuando en forma independiente, es llamado para opinar si los estados contables de una empresa están razonablemente presentados de conformidad con criterios contables generalmente aceptados.

Es por ello oportuno, elaborar un concepto que describa en forma más genérica, la naturaleza, alcance y objetivo de esta función, y que el autor de este trabajo propone caracterizar del siguiente modo:

Auditoría es una actividad de examen y evaluación, destinada a medir el grado de aceptabilidad de la salida de un sistema.

Tal como puede observarse, este medio de control actúa: 1) de acuerdo con un programa o metodología adecuadamente planificado -examen; 2) sobre el resultado de la actividad de un sistema-salida; 3) con el propósito de determinar una posición relativa respecto de pautas ponderadoras - evaluación.

Sin embargo, según podrá apreciarse en el próximo capítulo, a pesar de llamársele "auditoría", esta función no se ejerció siempre con el alcance dado por esta definición, sino que, en su origen, era, realmente, una actividad de simple "verificación".

Es también importante destacar, que este elemento, contrariamente a lo que sucede con los otros componentes analizados, no está incorporado al sistema que evalúa como parte de éste, aunque sí -según se de o no relación de dependencia del profesional que realiza tal evaluación- puede llegar a pertenecer al sistema de control de la empresa en cuestión.

Si bien, esta descripción general de la naturaleza del sistema de control puede darse por concluida, cabe agregar, que la responsabilidad por su adecuado funcionamiento

(33) Kohler, H., op. cit., p. 44

(34) Citado por Chapman, W.L., y W.de Alonso, M.N. de, "El Auditor Externo y la Auditoría Operativa", Ediciones Macchi Buenos Aires, sin fecha, p. 10.

to pertenece a la dirección. No debe olvidarse que, el desarrollo de este sistema reconoce su origen en la necesidad que advierte la dirección de utilizar herramientas que le permitan superar sus propias limitaciones y las de su organización y son los directivos quienes, en definitiva, establecen la composición y alcance del sistema de control. Este punto de vista es el sostenido, por otra parte, por los organismos profesionales, "La dirección -dice el A.I.C.P.A.- es responsable de planear, implantar y supervisar un sistema de control interno adecuado." (35)

Dado que un sistema de control implica siempre algún tipo de restricción a las actividades del personal, con la finalidad de canalizarlas convenientemente hacia el cumplimiento de los objetivos globales de la organización, es indudable que para asegurar el éxito de su funcionamiento, debe existir una preocupación por parte de la dirección para que el personal comprenda dónde y cómo sus actividades ensamblan en el sistema global. Asimismo, habrá de destacarse que el control sobre el desempeño individual cumple el propósito primario de ayudar a mejorar la "performance" en el futuro, antes que buscar culpables por no haberse logrado el resultado buscado.

RESUMEN

Durante el desarrollo de este capítulo, se ha pretendido componer una imagen, a nivel total y también a nivel de subsistemas y elementos integrantes, del control como sistema. Se ha destacado que su desarrollo, ha obedecido fundamentalmente al aumento experimentado, en volumen y diversificación, por las operaciones de las grandes instituciones, sin dejar de subrayar por ello que también los pequeños negocios han debido afrontar, en mayor o menor medida, la imposibilidad de sus titulares de supervisar personalmente, la totalidad de las actividades y transacciones realizadas.

Se ha sostenido la proposición, de que el sistema de control debe ser considerado como un suprasistema integrado por partes componentes que, siendo ellas mismas propiamente sistemas, pasan, no obstante, a ser subsistemas con respecto a aquél. Este punto de vis

(35) A.I.C.P.A. Boletín N° 33

ta, es fruto de una actitud de observación frente al fenómeno del control en las organizaciones y, además, encuentra respaldo en las conceptualizaciones que sobre control dan importantes autores, cuyas definiciones se transcribieran. La noción de control está asociada a la estabilidad o equilibrio de un sistema (homeostásis) y la concepción, aquí adoptada con respecto al control, es la de visualizarlo como un instrumento gerencial de regulación y coordinación del sistema organización, para ajustar su comportamiento a las pautas fijadas en el proceso político.

Si bien la función de control es gerencial y no contable, el contador profesional tiene, sin embargo, un lugar importante dentro del proceso mismo, dado que le compete, no solo suministrar a la dirección y demás "supervisores" toda la información que necesitan, sino también, y esto es verdaderamente trascendente, actuar como su asesor y consejero.

Se presenta un esquema o modelo de control, que aspira lograr una integración de los conceptos de control y de decisión, y que muestra gráficamente los procesos de control y el papel que en ellos desempeña la información, al originar los circuitos de realimentación. Para ejercer su función de control, el responsable ha de recurrir a dos criterios fundamentales: el de excepción y el de selección. El primero, enfoca el énfasis en los casos de ejecución muy alejada de la considerada normal. El segundo, es útil para destacar que el control es un concepto funcional y que las formas que adopta no están necesariamente vinculadas a una posición determinada por el organigrama. Así, por ejemplo, un gerente de ventas puede realizar una clasificación A - B - C de la cartera de clientes -por aplicación del concepto de Pareto- y decidir que a los clientes más importantes, los de la categoría "A", les venderá personalmente, es decir, actuará como "operador", supervisará directamente a los vendedores que atienden a la categoría "B" y monitorizará el resto.

Dado la función que cabe a la información en la regulación de los sistemas y el módulo de conducción por "control remoto", en la última parte del capítulo se encuentra justificación para el ejercicio de una actividad de examen de salida de los sistemas -lla

C A P I T U L O I V

LA FUNCION DE AUDITORIA

INTRODUCCION

En el capítulo anterior, se analizó la naturaleza del sistema de control, conceptualizándose como la integración de diversos subsistemas de control, cuya meta final individual es, en mayor o menor medida, regular la conducta del sistema Organización para asegurar el cumplimiento de sus objetivos fundamentales.

También se manifestó que, dentro de esa estructura de control, y aún periféricamente a ésta, puede desarrollarse una función cuya existencia debe justificarse por la preocupación de los titulares y directivos (y aún terceros) respecto de la marcha de las operaciones, al alejarse progresivamente de ellas, como consecuencia de la expansión de los negocios. En efecto, el tremendo crecimiento en la recolección y suministro de información para que la dirección pueda administrar más eficazmente, ha provocado una mayor dependencia de parte de ésta con respecto a informes de todo tipo. Justamente, alcanzada ya una cierta madurez, esta actividad de control por selección -que esa es una de sus características distintivas con relación a otras formas de control- se identifica por su propósito esencial de evaluar si tales informes -incluidos los estados contables- constituyen una razonable y verosímil representación de los hechos a que se refieren.

Concebida en estos términos -ponderar la calidad de la información de control que la supervisión (aquí "supervisión" se usa en su sentido más amplio para incluir desde el directorio hasta la supervisión de primera línea) utiliza para la toma de decisiones fundadas -esta actividad convierte a quien la ejerce -auditor- en un verdadero analista de información y, a la auditoría, en una función que permite que los canales de comunicación de la empresa permanezcan abiertos. Pero, adicionalmente, la auditoría podría convertirse, en sí misma, en un canal de comunicación, suministrando a la dirección información valiosa para administrar la organización con mayor conocimiento.

Lindeman lo expresa de la siguiente forma: "La auditoría es una forma de "comunicación en profundidad". Evita recorrer la cadena escalonada (organización jerárquica). De esa forma, la auditoría no contiene nada del adverso "efecto filtro" que es la condena que sufren las organizaciones muy estratificadas. En tanto los seres humanos, conciente o inconscientemente, interpretan, alteran, o reordenan la información que les llega de los niveles organizacionales superiores o inferiores, previamente a la circulación de su contenido, la distorsión y la confusión han de ocurrir.

La auditoría es una herramienta primaria para el descubrimiento de hechos vinculados a un área de problemas seleccionada. Cuando se la usa adecuadamente, puede detectar funciones con potencial para introducir mejoras." (1) Es decir, que la auditoría, además de orientarse a la comprobación de la confiabilidad de datos y cifras a partir de los cuales se han de preparar análisis y extraer conclusiones, podría encaminarse, también, hacia la evaluación de los sistemas y subsistemas con miras a inducir mejoras. Sin embargo, para calibrar adecuadamente esta posibilidad, es conveniente comenzar por analizar, más acabadamente en este capítulo, la evolución de esta función en las organizaciones, distinguiendo las distintas modalidades con que se la ha ejercido y ejerce.

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

Se ha intentado en diversas oportunidades, presentar clasificaciones de la auditoría, ya sea haciendo referencia a la extensión de las tareas con que la misma se realiza ("auditoría de detalle" y "auditoría de balance") o bien, a si las mismas son ejecutadas por un empleado regular de la empresa o por una persona ligada a la misma por una mera relación contractual ("auditoría interna" y "auditoría externa").

Como bien lo expresa Chapman al hacer referencia a la primera de esas clasificaciones, " ... la distinción es artificial y una clasificación de la auditoría sólo debería realizarse en función de los objetivos específicos que se persiguen con ella." (Énfasis en el original) (2)

- (1) Lindemann, A. J., "Internal Auditing -with Emphasis on Operational Auditing" en, *The Internal Auditor*, Summer 1967, p. 64.
- (2) Chapman, William L., "Procedimientos de Auditoría" en, *Digesto del Contador Público*, Editorial Abeledo Perrot, 2a. edición, 1965, p. 17.

En función del juicio que antecede, es viable confeccionar una clasificación de auditoría, que sea comprensiva de la diversidad de propósitos que pueden orientar la actuación del auditor profesional. Así se tienen dos grandes agrupamientos: 1) Auditorías realizadas para expresar una opinión independiente sobre si los estados contables bajo examen, demuestran razonablemente la situación patrimonial y económico-financiera de la institución de que se trate, de acuerdo con criterios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados de forma consistente con períodos anteriores y, 2) Auditorías realizadas con propósitos diversos, como culminación de las cuales no se espera que el profesional interviniente emita una opinión sobre los estados contables del ente considerados en su conjunto.

Desde el punto de vista de la relación o no de dependencia del auditor respecto de la organización de que se trate, es posible efectuar una clasificación adicional, distinguiendo entre auditoría externa y auditoría interna. Es pertinente destacar, sin embargo, que esta clasificación hace hincapié exclusivamente en la naturaleza de la vinculación entre el profesional y la empresa -el auditor externo presta sus servicios sobre la base de honorarios, mientras que el auditor interno es un empleado de la empresa en que se desempeña y percibe una remuneración- y no se apoya en absoluto en los propósitos que se asignen al examen. Esto significa que, válidamente, puede afirmarse que, tanto un auditor externo como uno interno, están en condiciones de encarar las dos clases generales de auditorías a las que se hiciera referencia anteriormente, con la limitación para el segundo, en el caso del examen de estados contables, de no poder suscribir un dictámen o informe corto para acompañar la distribución de esos documentos a terceros (accionistas, banqueros y demás partes interesadas).

No obstante lo recién manifestado, el campo de actividad del auditor externo ha estado tradicionalmente identificado con su actuación como opinante respecto de la verosimilitud de lo expresado en los estados contables de la empresa cliente. En lo que hace al auditor interno, su interés, básicamente, se ha orientado al examen del sistema de control vigente en su organización, para suministrar recomendaciones que permitan me-

por la eficacia global del sistema de control interno y a determinar si los activos de la institución están adecuadamente protegidos. Y es dentro de este marco de desempeño "tradicional" -es decir sin destacar, como ya se viera la factibilidad de la ejecución de toda clase de auditorías, con prescindencia de sus objetivos, indistintamente por auditores externos o internos- que el autor se propone describir la evolución de la función auditoría en el contexto de las instituciones.

AUDITORIA EXTERNA

Tal como lo expresa Chapman en los comienzos de la profesión, los contadores independientes "solían efectuar muchas tareas que actualmente conceptuamos parte de la labor contable específica de la empresa: cerrar los libros de contabilidad ... y luego preparar los estados contables." (3)

Con la expansión producida en el tamaño de las empresas, el auditor externo fue limitando su labor a los aspectos más específicos de su función. Sin embargo, hasta bien entrado el presente siglo -1930 aproximadamente- predominó el concepto -no desarraigado totalmente del pensamiento de muchos empresarios y aún de profesionales- de que la función principal del auditor externo se centraba alrededor del descubrimiento de errores y fraudes. " ... fue recién con motivo del resonado caso de McKesson & Robbins -expresa Chapman- que a partir de 1939 la profesión en EE.UU. precisó el alcance de las funciones del auditor, como profesional cuya tarea primordial es emitir un juicio técnico sobre los estados contables de las empresas." (4)

Efectivamente, las organizaciones profesionales y los fallos judiciales, permitieron clarificar el alcance de las tareas que desempeña el contador independiente. Así, por ejemplo, el A.I.C.P.A. aportó en 1948 en el "Accounting Terminology Bulletin" Nº 1, un concepto de auditoría que dice " ... es un examen de un documento contable y de las pruebas que lo respaldan con el objeto de llegar a una opinión experta acerca de su propiedad técnica." (5)

Más recientemente, en diciembre de 1963, el A.I.C.P.A. definió el propó-

(3) Chapman, William L., "El Auditor Externo y la Auditoría Operativa" Publicación Nº 27, del Instituto de Auditores Internos. División Buenos Aires, Agosto de 1968, p.1.

(4) Chapman, William L., "El Auditor Externo y la Auditoría Operativa", p. 4.

(5) Citado por Chapman, William L., "El Concepto Moderno de la Auditoría" en, Selección Contable. Año VIII. Vol. XV. Nº 86, Setiembre 1958, p. 130.

sito de la tarea del auditor independiente en los siguientes términos: "El objetivo del examen ordinario de los estados financieros por el auditor independiente es la expresión de una opinión acerca de la razonabilidad con la cual ellos demuestran la situación patrimonial y financiera y los resultados de las operaciones de una empresa." (6) Hace también referencia a renglón seguido, a que los estados contables deben estar preparados de conformidad con "principios (más adecuado sería hablar de "criterios") contables generalmente aceptados" y que tales "principios" deben haber sido aplicados de manera consistente con períodos anteriores.

A pesar de ser este el sentido con que la profesión contable argentina utiliza la expresión "auditoría", el problema que advierte Chapman " ... radica en su falta de conocimiento público, por no ser de uso generalizado. En efecto, solo en el decreto de aranceles profesionales (Nº 16.638, del 18 de diciembre de 1957) se utiliza la palabra auditoría, pero ésta no ha sido definida ni aparece en el estatuto profesional (decreto ley 5103/43, homologado por la ley 12.961/46, ni en su decreto reglamentario Nº 4.460/46)." (7)

Esta situación se reitera en la nueva reglamentación del ejercicio de las profesiones en ciencias económicas sancionada por la ley Nº 20.488 (Contadores Públicos, Licenciados en Economía, Licenciados en Administración y Actuarios), cuya única referencia al término auditoría se encuentra en su artículo 13 "in fine", cuando expresa que en la emisión de dictámenes se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales "...". Solamente con la emisión de la Recomendación Nº 3 del Instituto Técnico de Contadores Públicos se ha subsanado esta carencia, al precisarse en ella que por auditoría externa debe entenderse "la labor profesional necesaria para poder formar opinión sobre los estados contables de un ente y expresarla en un dictamen."

El autor, por su parte, precisó en el capítulo anterior, un concepto de auditoría que expresaba : "Auditoría es una actividad de examen y evaluación, destinada a medir el grado de aceptabilidad de la salida de un sistema."

(6) A.I.C.P.A. Boletín Nº 33

(7) Chapman, William L., "Procedimientos de Auditoría", p. 13.

Como se ve esta definición es perfectamente compatible con el alcance "generalmente aceptado" de la función del auditor externo -y la del auditor interno, como se verá- dado que el contador independiente examina la información suministrada en los estados contables- típico informe económico-financiero, salida del sistema de información más importante de la empresa: el sistema contable- y, a través de un proceso de evaluación de evidencias, opina sobre su aceptabilidad (si esa información verosímilmente demuestra la realidad de los hechos).

Lo hasta aquí expresado, hace referencia a un enfoque moderno de auditoría. Sin embargo, originariamente, la actividad principal del auditor externo, estaba referida a una "verificación".

Debido a una utilización generalizada y frecuentemente errónea de este término -aún por parte de profesionales- es conveniente precisar cuál es su verdadero alcance en auditoría.

Kohler expresa que, en auditoría, "verificar" es : "Confirmar la verdad, exactitud, o probabilidad de, a través de un examen competente; substanciar". Y con respecto a "verificación" la define (2a. acepción) como, "El proceso de substanciación involucrado en probar por procedimientos de auditoría habituales que un estado, cuenta, o ítem es exacto y adecuadamente expresado, o que está dentro de límites permisibles o razonables." (8)

Por su parte, Chapman manifiesta que nunca debe confundirse "verificación" -relacionada exclusivamente con cuestiones de hecho, susceptibles de apreciación objetiva- con "auditoría" -vinculada con "aspectos de ponderación subjetiva con referencia a los cuales no se puede hablar de verificación, porque no se ha alcanzado a comprobar con la necesaria certeza objetiva la verdad de lo que sobre ellos (se refiere a ciertos ejemplos de representaciones en los estados contables) expresan los estados contables."(9)

Según puede apreciarse, el término "verificación" tiene un alcance preciso y limitado y aplicable a las tareas que realiza un auditor, únicamente en cuanto impli-

(8) Kohler, Eric, op. cit., p. 508.

(9) Chapman, W.L., "El Concepto Moderno de la Auditoría" p. 124 - 126.

quen llegar a la certeza con respecto a factores objetivos.

Hecha esta aclaración, se comprenderá que es razonable afirmar que los primeros auditores "verificaban" dado que, como lo explica Chapman al referirse al origen y evolución del dictamen del auditor, "En esos primeros tiempos el énfasis del dictamen estaba dirigido hacia la exactitud aritmética de las cuentas, más bien que hacia aspectos técnicos contables, y ello es lógico si se tiene en cuenta que la contabilidad no adquirió un carácter más especializado sino hacia fines del siglo XV con la difusión del sistema de partida doble." (10)

LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR EXTERNO

La independencia de criterio del auditor en relación a los asuntos de la compañía cliente es una cuestión extremadamente importante.

En general, "independencia" significa que ninguno de los socios de un estudio profesional tiene interés financiero alguno, directo o indirecto, en los negocios de sus clientes o participa en sus operaciones, y que ningún miembro de la firma de auditores integra el directorio de alguna de sus empresas clientes.

Así, las normas de auditoría generalmente aceptadas del A.I.C.P.A., requieren (segunda norma general) que "En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores deberán mantener una actitud mental independiente." (11) Y, al tratar por separado esa norma, agrega: "Para ser independiente el auditor debe ser intelectualmente honrado ..." (12)

En la República Argentina, las normas de auditoría generalmente aceptadas, son las aprobadas por el Instituto Técnico de Contadores Públicos (Dictamen N° 1 y Recomendaciones N°s. 3, 4 y 5) y establecen en la parte referida a "normas personales", inc. c), que el auditor debe "... mantenerse en una posición de independencia a fin de garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios." Cabe mencionar que el requisito de la independencia de criterio, fue incorporado también a las disposiciones de la Comi-

(10) Chapman, W. L., y Geli, A. C. "Necesidad de Uniformar las Normas Relativas al Dictamen del Auditor" en, Revista de Ciencias Económicas Abril-Mayo-Junio de 1958, Serie IV, N° 2, p. 151.

(11) A.I.C.P.A. Boletín N° 33.

(12) A.I.C.P.A. Boletín N° 33.

sión de Valores del Banco Central de la República Argentina de 1952.

Complementariamente, existen en todos los países Códigos de Etica Profesional cuyas disposiciones tienden a asegurar, a clientes y terceros por igual, el mantenimiento de elevados estándares de conducta profesional. Concretamente para el caso de la Capital Federal, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas aprobó en 1968, el texto del nuevo Código de Etica Profesional, que comenzó a regir el primero de enero de 1969 y que dice en su Art. 4º: "No debe intervenir (el contador público nacional) en asuntos respecto de los cuales carezca de absoluta independencia."

En reconocimiento de la independencia del auditor externo, éste es designado por el directorio de la compañía cliente o, en muchos casos como en la Argentina, por la Asamblea de Accionistas.

LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS :

Se ha puntualizado que el auditor externo debe hacer su examen de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas.

"Las normas de auditoría -dice el A.I.C.P.A.- difieren de los procedimientos de auditoría en que los "procedimientos" se refieren a actos que habrán de ejecutarse mientras que las "normas" se refieren a pautas para medir la calidad de la ejecución de esos actos y a los objetivos que se espera alcanzar con la aplicación de los procedimientos adoptados." (13)

Como ya se mencionara, las normas de auditoría generalmente aceptadas son las sancionadas por el Instituto Técnico de Contadores Públicos. Reconocen como su antecedente más inmediato las aprobadas por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas que se celebrara en Avellaneda en 1969, que resolvió encomendar a los profesionales argentinos la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas que entonces aprobara. Estas normas tienen como precedente, las "Normas Míñimas de Auditoría" fijadas por resolución de la V Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Eco

(13) A.I.C.P.A. Boletín Nº 33.

nómicas, celebrada en 1960 y la recomencación sobre Normas de Auditoría generalmente aceptadas, aprobada por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Mar del Plata en el año 1965.

Las normas aprobadas por el Instituto Técnico están estructuradas en tres categorías que hacen referencia a 1) normas personales (llamadas "normas generales" por el A.I.C.P.A.); 2) normas relativas a la realización del trabajo y 3) normas relativas al dictamen.

Las normas personales, establecen los atributos personales y técnicos del auditor, los requerimientos de independencia de criterio y el "debido cuidado profesional" con que debe realizar su trabajo y preparar su informe.

Las normas relativas a la realización del trabajo, (o estándares de trabajo "in situ") determinan que el auditor externo debe planear y supervisar adecuadamente el trabajo de sus asistentes. Establecen también, que el profesional haga un estudio ponderado del sistema de control ("interno") de la compañía que audita, como una base importante para precisar el grado de confianza a depositar en la información contenida en los estados contables, aspecto éste vinculado con la intensidad del examen a realizar. Las normas también requieren que el auditor externo obtenga evidencia (elementos de juicio) suficiente para suministrarle una base razonable sobre la cual pueda formarse una opinión sobre los estados contables. La evidencia recogida debe ser, fundamentalmente, confiable y suficiente. El juicio del auditor, se convierte en el factor más importante al seleccionar la evidencia que habrá luego de evaluar.

Por último, el Dictamen N° 1 del Instituto Técnico se refiere al dictamen del auditor, al que define manifestando que: "El dictamen sobre estados contables es el informe escrito mediante el cual un contador público, fundado en el examen de los mismos practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, emite su opinión o expresa que se abstiene de opinar sobre dichos estados, de acuerdo con estas normas". Las normas hacen referencia a ciertos puntos básicos que afectan al dictamen o "informe corto" como también se lo denomina- y que de acuerdo con Lazzati, hacen men

ción:

"I) a los elementos más fundamentales del dictamen, a saber:

- A) la referencia al alcance del examen (norma a) ;
- B) el contenido de la opinión propiamente dicha (norma b);

II) a las limitaciones y excepciones que pueden presentarse con relación a dichos elementos fundamentales (normas c, d y e)" (14)

La preparación de los estados contables respecto de los cuales el contador independiente emite opinión, no es tarea que le compete. Evidentemente, él puede ser consultado -y generalmente lo es- sobre aspectos que hacen a la presentación de determinadas situaciones en los referidos estados, pero la responsabilidad última por las cifras que en ellos aparecen, pertenece a la dirección de la compañía auditada. Así lo han sancionado los organismos profesionales, entre los cuales el A.I.C.P.A. dice " ... su responsabilidad (la del auditor independiente) por los estados financieros que ha examinado está limitada a la expresión de su opinión sobre ellos. Los estados financieros siguen siendo manifestaciones de la dirección." (15)

Con respecto al examen de esos estados financieros y de conformidad con lo dispuesto por las normas de auditoría, el auditor debe efectuar, adicionalmente, una revisión de los hechos y transacciones subsecuentes, es decir los comprendidos entre el cierre del período bajo examen y la fecha de emisión del dictamen, para determinar si para una razonable presentación de la situación de la empresa cliente, se requiere ya sea un ajuste de las cuentas, o una aclaración en el dictamen.

EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL

La evaluación del sistema de control interno por parte del auditor independiente, es un prerequisite para la preparación del programa de auditoría.

El programa de auditoría, en rigor de verdad, es un bosquejo del trabajo a ser efectuado, y una de sus características esenciales, es que debe adaptarse a las necesi

(14) Lazzati, Santiago C., "El Dictamen sobre los Estados Contables" en, Revista de Ciencias Económicas, Serie V, N° 1, Octubre-Diciembre, p. 45.

(15) A.I.C.P.A. Boletín N° 33.

mejoras en los procedimientos y que se tradujesen en una mayor eficiencia de las operaciones, que es un servicio del contador independiente, totalmente distinto de su papel de opinante hacia los accionistas, sobre la razonabilidad de los estados contables.

Al enfocar la atención sobre el primer aspecto señalado, puede advertirse que, de conformidad con lo requerido por la segunda norma de las relativas a la realización del trabajo (punto b), el auditor deberá realizar "Un estudio y evaluación adecuados del sistema de control interno vigente en la entidad examinada para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar." (17) Es decir que el auditor externo, comúnmente determina a través de una revisión del sistema, la extensión en que debe poner a prueba los registros contables que respaldan a la documentación que sirve de base para la preparación de los estados financieros.

Para realizar la ponderación de las áreas de control interno que para él son clave, el auditor debe familiarizarse con las mismas y observarlas en operación a través de pruebas selectivas. Es lo que, técnicamente, se conoce como "examen del control interno", a lo que sigue la etapa de evaluación propiamente dicha. Ambos aspectos, por su importancia, serán tratados en profundidad en un capítulo posterior.

Cabe finalmente, agregar que las eventuales debilidades que pudieran detectarse deberán sopesarse en relación a su incidencia en los estados contables, y considerarse para las modificaciones a los programas que sean pertinentes, además de tomarse en cuenta para las recomendaciones que se hagan a la empresa cliente.

AUDITORIA INTERNA

Como se lo mencionara en el capítulo anterior, la auditoría puede formar parte del sistema de control interno en relación al cual el auditor externo ha de determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos a aplicar.

Esto significa, entonces, que la función de auditoría interna puede ser un elemento importante en la estructura del control interno y el auditor independiente, debe

(17) Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, recomendadas por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, reunida en Avellaneda en setiembre de 1969.

sopesar adecuadamente su influencia en la selección y aplicación de sus procedimientos. Es evidente, que el contador independiente deberá considerar hasta qué punto, el trabajo de los auditores internos, satisface los requerimientos de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Por ello, deberá juzgar la calidad del trabajo del departamento de auditoría interna y su independencia real -y no teórica- con respecto a las funciones operativas, para lo cual deberá necesariamente, revisar los papeles de trabajo, los informes y las recomendaciones de auditoría interna, prestando especial atención a las deficiencias detectadas por este sector y que pudieran llegar a afectar el alcance de su examen.

Si el auditor independiente llega a satisfacerse de la capacidad del elenco de auditoría interna para la realización de tareas de auditoría, muchos de los procedimientos a aplicar pueden ser integrados con el trabajo de los auditores internos, reduciendo así el tiempo y honorarios que requiere el examen de los estados contables. Es decir, es importante, desde el punto de mira del cliente y del propio auditor externo, promover la cooperación entre ambas funciones. No obstante, debe tenerse siempre presente lo expresado por el A.I.C.P.A. en el sentido que "El auditor independiente puede considerar el trabajo del auditor interno como un complemento, pero no como un sustituto de su labor."

(18)

DESARROLLO DE LA AUDITORIA INTERNA

Tal como lo puntualiza Chapman "Paralelo al crecimiento de las empresas la función del auditor externo necesitó restringirse por razones de limitación de recursos y prevalencia del factor costo. El auditor externo no podría continuar brindando un servicio tan amplio como en épocas anteriores y, por otra parte, su tarea específica de auditor le exigía todo su esfuerzo y dedicación. En la empresa surgió una nueva necesidad que fue llenada por el auditor interno : la extensión de la tarea de auditoría a efectos de maximizar la eficacia del control interno." (19)

(18) A.I.C.P.A. Boletín Nº 33.

(19) Chapman, W.L., "El Auditor Externo y la Auditoría Operativa", p. 3.

Si se vuelve por un instante al proceso de dirección, se recordará que el mismo se desarrolla en distintas fases que, sucintamente comprenden : 1) Manifestación de objetivos y formulación de políticas, planes y procedimientos para alcanzar esos objetivos; 2) Determinación de las actividades a realizar en la organización y asignación de autoridad y responsabilidad al personal; 3) Establecimiento de estándares y control de la ejecución real contra el estándar; 4) Transmisión de información -entre centros de decisión que se hallan interconectados por canales de comunicación- para realimentar un nuevo ciclo.

Sin embargo, la experiencia ha demostrado -como consecuencia del sostenido crecimiento de las organizaciones originado en la expansión de sus mercados y en la diversificación de sus operaciones- que un desempeño apropiado en los diversos niveles de los negocios, no se logra solamente por la existencia de una declaración de objetivos y la formulación de planes y políticas, la selección de personal calificado y la asignación de autoridad y responsabilidad al mismo. Por más cuidadosa que sea la selección del personal y su entrenamiento, factores tales como errores de interpretación y malos entendidos por "ruidos" en las comunicaciones, descuidos, demoras porque el trabajo ha sido mal dirigido, entre otros, tienden a postergar, y a veces impedir, el logro de los objetivos buscados. A pesar de ello, la responsabilidad por el resultado final, ha sido asignada invariablemente a la dirección. Esta situación ha motivado el desarrollo vigoroso de una herramienta gerencial capaz de angostar la brecha producida por el alejamiento de la dirección de la primera línea de operaciones y suplementar el control interno vigente : la auditoría interna.

En sus comienzos, la auditoría interna, y de manera similar a la auditoría externa, también consistía, fundamentalmente, en una "verificación". Cumplía funciones sumamente restringidas y prácticamente actuaba en la línea, ya que dedicaba sus esfuerzos a responsabilidades fijas tales como, las conciliaciones de cuentas bancarias, verificación de liquidaciones de sueldos y jornales, verificación de alguna documentación contable, y de facturas por compras y a asegurar la exactitud -aritmética al menos- de registros

que informes destinados a controlar las operaciones; todo ello, con la finalidad fundamental de detectar fraudes y errores. Además, frecuentemente, esta actividad integraba el proceso de comprobación automática o comprobación "interna" ("internal check") en forma permanente, como en el caso de las erróneamente llamadas "auditorías" de desembolsos, que es una función rutinaria, realizada por empleados de línea, que consiste en la revisión y aprobación de desembolsos, previamente a su pago.

El crecimiento en envergadura y complejidad de las organizaciones, marcó la finalización de esta etapa, en la cual la auditoría interna era virtualmente parte del proceso de comprobación automática, fundamentalmente, por razones de costo.

El desarrollo de las instituciones, se tradujo también en el establecimiento de sucursales en zonas geográficamente alejadas, dando lugar a la aparición de "auditores viajeros" y a funciones más amplias, al solicitárseles determinaran el grado de cumplimiento de esas sucursales, con respecto a los procedimientos suministrados por la casa matriz, en adición a la acostumbrada "verificación" de la caja y otros activos a ellas confiados.

Al crearse la Securities and Exchange Commission (Comisión de Valores de los Estados Unidos) (20) se exigió a las empresas que cotizaban sus valores en la Bolsa, que periódicamente debían presentar estados financieros acompañados de dictamen de contador público. Aproximadamente para esa misma época -debido quizás a que la mayoría de los auditores internos habían sido previamente contadores independientes- los programas y procedimientos aplicados por los auditores internos eran muy similares en su propósito y diseño a los de los auditores externos. Así, se dedicaba gran parte de los programas a revisiones de documentación respaldatoria de transacciones, a pruebas sobre registros contables para determinar su propiedad, a la determinación no sólo de la mera exactitud sino también de la verosimilitud de los informes, a la confirmación de la existencia de prácticas contables uniformes en toda la organización y a emitir sugerencias para introducir mejoras en las mismas. Se puede observar que esta etapa, marca la finalización de aquella donde simplemente se "verificaba", es decir, se establecía la exactitud de algo o el solo

(20) La SEC fue creada en 1934 por ley del Congreso. Su origen puede vincularse con las investigaciones del Senado que siguieron a la quiebra del mercado bursátil de 1929. (Accountant's Encyclopedia, The Editorial Board of Prentice Hall Professional Accounting Publications, Prentice Hall, Inc., 1962, 2nd. printing, 1964, Vol. III, p. 1213).

cumplimiento (compliance) con procedimientos y métodos, y el comienzo de una verdadera función de auditoría que involucra, fundamentalmente, evaluación. De conformidad con lo dicho, esta evaluación estaba constreñida, principalmente a los aspectos financieros y contables de las operaciones, sin por ello eliminar las actividades que habían justificado el desarrollo de esta función, es decir, la protección de los activos.

Es sumamente ilustrativo, incluir el concepto de auditoría interna expresado por la Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas, celebrada en Buenos Aires en noviembre de 1949: "Auditoría interna es la actividad organizada para asegurar a la dirección de la empresa el válido cumplimiento de los procedimientos y políticas preestablecidas y de asegurar, por otra parte, los beneficios de una sistemática verificación y constructivos análisis de los aspectos contables, financieros, industriales y comerciales de la respectiva empresa." (21)

Por su parte, el Instituto de Auditores Internos expresa en la Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno (revisión de 1971) que: "La Auditoría Interna es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, para la revisión de las operaciones como un servicio a la gerencia. Es un control gerencial que funciona mediante la medición y evaluación de la efectividad de otros controles." (22)

INDEPENDENCIA DEL AUDITOR INTERNO

Para obtener la totalidad de los beneficios que ella puede brindar a la dirección, la auditoría interna por la índole de las tareas que desempeña, sólo puede ejercerse por parte de un empleado o sector "independiente".

La Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno, ha sancionado expresamente este criterio que, de acuerdo con la revisión de 1971, expresa: "La independencia es esencial para la efectividad de la Auditoría Interna. Esta independencia se obtiene principalmente mediante su posición en la organización y su objetividad." Es destacable, asimismo, la opinión sostenida por la Primera Convención Metropolitana de Graduados

(21) Anales de la Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas, celebrada en Buenos Aires en noviembre de 1949, Editorial Selección Contable, 1950, p. 27.

(22) Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno (Revisión del año 1971).

dos en Ciencias Económicas, que dice : "El auditor interno debe depender de las autoridades directivas y no de las ejecutivas, o administrativas, sin perjuicio de informar a estos últimos en los casos que corresponda." (23)

Por su parte, la Primera Convención Nacional de Auditores Internos de la República Argentina celebrada en la ciudad de Rosario en el mes de junio de 1973, aprobó las "Normas básicas de auditoría interna", donde se establecen los requisitos mínimos que permiten asumir la independencia de criterio del auditor interno, y que son:

- Depender de los más altos niveles de la Dirección.
- No realizar tareas o tomar decisiones propias de las áreas sujetas a examen.
- Poner en conocimiento de la Dirección Superior toda situación que pueda vulnerar su independencia de criterio.
- Estudio cuidadoso de la actuación anterior en la empresa del personal a integrarse a la auditoría interna." (24)

La independencia en el caso del auditor interno, es una medida relativa, ya que no existe individuo o sector en una compañía que goce de una libertad absoluta; todos responden, de alguna forma, a un nivel de autoridad superior. No obstante, es indudable que la efectividad misma de esta función, será más pronunciada cuanto más alto sea el nivel del funcionario a quien el auditor general reporta. En efecto, debe tenerse en cuenta que esta actividad está organizada, en la casi totalidad de los casos, en base a una función "staff" o asesora, lo que implica que carece de autoridad sobre los sectores de línea, y éstos son responsables de aceptar o no, las sugerencias que, en materia de control interno, les haga llegar auditoría interna, Por ello, para asegurar una debida y adecuada consideración por parte de los sectores auditados, para con las recomendaciones de la auditoría, el auditor interno debe reportar a un nivel superior al que corresponde a los funcionarios cuyas actividades son examinadas. Si ello fuera practicable, el auditor debiera informar directamente al presidente de la compañía; en su defecto, el directorio

(23) "Anales de la Primera Convención ...", p. 27.

(24) Normas básicas de auditoría interna. Publicadas en "El Auditor "Interno", Revista del Instituto de Auditores Internos, División Buenos Aires, Mayo-Junio de 1973, p. 23 y 24.

sería el órgano más indicado, para evitar que de otra forma, el éxito de su función pueda verse comprometido.

FUNCIONES DE LA AUDITORIA INTERNA

De lo hasta aquí manifestado, puede concluirse que la auditoría interna hasta esta fase de su evolución, cumplía dos tipos de funciones, a saber: una función protectora, relacionada con la revisión de datos históricos, el descubrimiento y prevención de fraudes y errores y la detección de la falta de cumplimiento de los procedimientos prescritos. Una función constructiva, vinculada con la evaluación de la validez o verosimilitud de información -que puede cubrir todo el espectro de informes desde el más simple resumen diario de operaciones hasta los mismos estados contables- y, subsidiariamente, con la sugerencia de algunas mejoras en los procedimientos existentes.

De conformidad con lo estatuido en las citadas Normas básicas sancionadas por la Primera Convención Nacional de Auditores Internos de la República Argentina, la auditoría interna está orientada a:

- "- Verificar en qué medida se rinde cuenta de los activos de la empresa y si están protegidos contra pérdidas de todo tipo;
- Verificar la corrección de la información contable y de toda aquella que se emite a los órganos operativos y de dirección;
- Evaluar el grado de responsabilidad asignada y su procedencia;
- Recomendar mejoras operativas;
- Verificar el grado de acatamiento a las políticas, planes y procedimientos establecidos." (25)

Estas funciones han estado referidas, casi con exclusividad, a los departamentos contables y financieros y dirigidas, principalmente, hacia los niveles inferiores de la estructura organizativa. Para su instrumentación la auditoría interna desarrollaba actividades tales como :

(25) Normas básicas de auditoría interna. Publicadas en "El Auditor Interno" op. cit., p. 17.

- 1) Ponderación del mecanismo de control interno en vigencia, fundamentalmente, en lo que hace a los aspectos contables y a la salvaguarda de activos;
- 2) Inventarios físicos de mercaderías y materias primas en depósitos propios y de terceros y en sucursales;
- 3) Arqueos de efectivo, valores y títulos;
- 4) Confirmaciones de saldos de clientes y acreedores;
- 5) Pruebas selectivas de operaciones y de procedimientos incluyendo a) ventas, despachos y facturación; b) compras, recepción y cuentas a pagar y c) liquidación de sueldos y jornales;
- 6) Verificaciones de activos por recuentos físicos o por otros procedimientos apropiados;
- 7) Investigaciones y análisis especiales.

Tal como se puede apreciar, el interés del auditor interno estaba orientado, más hacia las operaciones y los procedimientos -que determinan el método para realizar y registrar las transacciones- que a los análisis de las cifras y los saldos resultantes de las mismas, que representan una parte significativa del trabajo relacionado con el examen de estados contables. Si bien, la evaluación del control en vigor que se hace con motivo de tal examen está dirigida a formarse una opinión en relación al grado de confianza que puede depositar en él y establecer así el límite y profundidad de sus procedimientos de auditoría, ello no impide que el contador independiente preste también un servicio constructivo a su cliente, por medio de sugerencias para introducir cambios y mejoras en sus procedimientos contables y para corregir deficiencias de control.

Esta circunstancia, puede dar lugar a que el auditor externo advierta e informe, sobre cualquier deficiencia o ineficiencia junto con la posible acción correctiva.

UN CONCEPTO MAS AMPLIO DE AUDITORIA

Desde un punto de vista que podría denominarse preponderantemente "contable", "financiero" o "patrimonial", el auditor interno, cumplió satisfactoriamente con las expectativas que en él depositara la dirección. No obstante, el papel desempeñado en el

ejercicio de sus funciones tradicionales, podría considerarse un tanto pasivo por la vinculación estrecha de su cometido con la valoración de hechos pasados más que con el desarrollo de nuevas ideas y métodos útiles para el planeamiento y conducción, presente o futuro, de las operaciones. Por otra parte, las persistentes quejas de los directivos de que deben tomar decisiones en base a información demorada y a veces inútil, de que sus empresas están pobremente organizadas para la eliminación del derroche y las ineficiencias operativas, de que deben pagarse altos salarios y soportar una excesiva carga impositiva, mientras que deben escucharse continuos pedidos de mantenimiento y aún reducción de precios frente a una competencia asfixiante, todo lo cual se traduce en progresivos márgenes más bajos de utilidades, llevó a los profesionales a tomar conciencia de que existía un vacío en las organizaciones, que podía ser llenado expandiendo adecuadamente las funciones tradicionales de la auditoría.

En lo que se refiere específicamente a la auditoría interna, ya la primera Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno, enunciada en 1947, se hizo eco de esa incipiente inquietud, al decir: "La Auditoría Interna se refiere principalmente a los asuntos contables y financieros pero puede también tratar adecuadamente asuntos de naturaleza operativa". La reforma a esa Declaración, realizada diez años más tarde, ratificó y perfeccionó ese concepto que, a su vez, fue objeto de una nueva modificación en 1971. Así, la Declaración del año 1957, hacía referencia a la naturaleza de la Auditoría Interna, diciendo que su propósito era "... la revisión de operaciones contables, financieras y otras ..." el que ahora ha quedado reducido sólo a "operaciones".

Como lo aclara Sawyer: "Ello no excluye de manera alguna las actividades del auditor relacionadas principalmente con los asuntos contables y financieros, dado que esas funciones están totalmente cubiertas por el término genérico "operaciones". Pero con ello se afirma el interés del auditor interno por todas las actividades que afectan a la empresa." (26)

En lo que hace a la actuación del auditor externo en función de tal, se ha ya manifestado que un estudio en profundidad de las "operaciones", con la finalidad de

(26) Sawyer, Lawrence, B., "Comentarios sobre la Revisión de 1971 a la Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno", en El Auditor Interno, revista del Instituto de Auditores Internos, División Buenos Aires, Año V, Nº 12, enero-febrero de 1972, p.10.

desarrollar sugerencias y recomendaciones constructivas para introducir mejoras en las mismas, está fuera del alcance de una auditoría, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Aún así, el auditor debe obtener un profundo conocimiento y comprensión de los negocios de su cliente, dado que ello es esencial para una adecuada interpretación de los estados contables sobre los que ha de dictaminar.

Sin embargo, como se dijera, la gran preocupación de los directivos de empresas por incrementar la eficacia de su gestión y para mejorar la posición competitiva de sus organizaciones, ha puesto un creciente énfasis en las necesidades de mejorar las operaciones, en sus aspectos de eficiencia -producir al más bajo costo posible- y efectividad -conformidad con las metas aprobadas según los presupuestos o sus revisiones. Para satisfacer esa necesidad, los contadores públicos independientes extendieron su labor para cubrir convenientemente el campo de los servicios de asesoría o consultoría para la dirección, estableciendo para ello, generalmente, una división separada de aquella a la que pertenecen los auditores independientes.

Los profesionales de los estudios de contadores, llegan entonces a las empresas, no con la finalidad de dictaminar sobre estados contables, sino con el objetivo de aplicar técnicas para la mejora de las operaciones, a través de la optimización de los recursos y los esfuerzos empleados. En esta tarea, ocupa un lugar preeminente el diagnóstico de la "enfermedad" del sistema -se trate de una operación aislada o aún de la organización misma- ya que, sobre su base, será posible prescribir la "medicación" que ha de neutralizarla.

Como puede apreciarse, tanto las funciones del auditor externo como las funciones del auditor interno, están vitalmente vinculadas con el control, y ambos, en forma más o menos contemporánea, han extendido su interés más allá del área que tradicionalmente les ocupara.

Para investigar los alcances y consecuencias de este cambio de actitud, el substrato del próximo capítulo estará referido al análisis pormenorizado de esta nueva actividad del contador profesional -el examen y evaluación de los sistemas en relación a su

objetivo primario de lograr una operación efectiva y eficiente y suministrar información verosímil y oportuna.

RESUMEN

En el capítulo que ha concluido, se presenta una clasificación primaria de auditoría que permite clarificar la confusión que pareciera existir en cuanto a su alcance, ya que por lo general, se piensa que los objetivos de las auditorías son los que definen si su ejecución debe ser encarada por un auditor externo o interno. Precisamente, en esta parte del trabajo, se afirma que la distinción entre auditoría externa e interna debe atender únicamente, a la relación o no, de dependencia que liga al profesional y a la empresa.

Se mencionan también, los distintos conceptos que a través de su desarrollo han caracterizado a ambas actividades y que muestran un campo de cobertura progresivamente más amplio, que acompaña el incremento en dimensión y dificultad de los negocios. La necesidad de ajustar el comportamiento de las organizaciones a variables, con frecuencia de escaso o nulo control, aumentó considerablemente los requerimientos de información apropiada para resolver los problemas empresarios. Asimismo, la velocidad con la cual estos problemas cambian, requieren no sólo información en tiempo adecuado como para actuar sobre los mismos, sino también información confiable para tomar la decisión acertada.

Estos desarrollos afectaron, asimismo a la profesión contable desde un doble punto de vista. En primer lugar, cambió el papel desempeñado por el contador profesional en su calidad de "suministrador" de información. Hoy, ya no es suficiente que mantenga los registros y produzca información adecuada a las necesidades de sus distintos usuarios, sino que se ha agigantado su papel de intérprete de esa información para llevar su significado a la dirección y a los sectores operativos.

En segundo lugar, el contador profesional en función de auditor, evolucionó de la verificación a la evaluación de esa misma información. Esta transformación, llevó al autor de este trabajo, al concepto genérico de auditoría que presentara en el capítulo anterior y cuya amplitud permite referirlo en éste, a las funciones de auditoría externa e

interna por igual, dada la íntima vinculación que ambas tienen con la determinación de la veracidad de la información generada en las organizaciones.

Por su parte, el constante encarecimiento de los factores de la producción y la más aguda competencia que caracteriza a los mercados en la actualidad, ha ahondado la significación de mantener los costos en el nivel apropiado y alcanzar las metas previstas en los presupuestos. Por ello, se ha hecho sentir la necesidad de una opinión objetiva sobre la forma en que se administran determinadas actividades en la organización, aún en áreas típicamente operativas y generalmente alejadas del interés específico de los auditores tradicionales.

En consecuencia, el próximo capítulo estará destinado a analizar la naturaleza y el contexto doctrinario que fundamenta esta nueva actividad, como paso previo al estudio de su significación para la profesión de contador público.

CAPITULO V

LA AUDITORIA DE OPERACIONES

INTRODUCCION

Se ha manifestado repetidamente a lo largo de este trabajo que, a medida que se produjo un incesante desarrollo en la magnitud de las organizaciones, también creció la longitud de los canales de comunicación que unen los centros de decisión con las operaciones.

En el contexto descrito, se originó una función, de verificación primero y de evaluación después, de la información que fluye a través de la red de comunicaciones de la empresa llamada auditoría.

En forma paralela a aquel crecimiento, la dirección de la empresa moderna se vió con frontada con serios problemas. Ellos se refieren básicamente, a la inflación, medidas gubernamentales restrictivas, una competencia endurecida, los efectos de la presión tributaria y aún la situación política.

La coyuntura económica actual parecería indicar que la reducción de costos y un esfuerzo adicional para alcanzar las metas establecidas, son uno de los pocos caminos a transitar por las organizaciones, para aumentar -y a menudo sólo sostener- el nivel de utilidades.

Este cuadro general también afectó a la profesión contable. Como miembro del equipo gerencial, el contador se convirtió en el apoyo de la dirección para las principales decisiones que afectan al bienestar financiero de las empresas. Como profesional independiente experto en evaluación, el contador advirtió que podía ayudar a descubrir problemas que provocan situaciones desfavorables en un sistema, o en un segmento del mismo y ofrecer sugerencias constructivas y aún asistencia para resolverlos. La realización de estas evaluaciones en campos de actuación distintos a los tradicionales y estrechamente vinculados a las operaciones, dio lugar a que tales actividades se identificaran bajo la denominación de : "servicios para la dirección" (management services) al ser realizadas por contadores independientes, y "auditoría operativa" (operational-management-auditing) al ser encaradas por auditores "internos".

DISTINTOS CONCEPTOS DE AUDITORIA OPERATIVA

La auditoría operativa ha sido conceptualizada de muy distintas formas, y a través de

las definiciones dadas por los autores, puede observarse que, a pesar de que se la distingue claramente de la auditoría tradicional -también llamada financiera, patrimonial o contable- no existe acuerdo unánime en cuanto a cual debería ser su efectivo alcance.

Entre los autores que se han ocupado más extensamente de este tema está Leonard, que define a la auditoría operativa "... como un examen exhaustivo y constructivo de la estructura organizativa de una compañía, institución, o sucursal del gobierno, o de cualquiera de sus componentes, tales como una división o departamento, y sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus medios de operación, y el empleo de sus recursos humanos y físicos." (1)

Agrega seguidamente, que "El objetivo primario de la auditoría de la dirección -que así denomina a la auditoría operativa- es revelar defectos o irregularidades en cualquiera de los elementos examinados e indicar posibles mejoras. Su propósito es asistir a la dirección a alcanzar la más eficiente administración de las operaciones. La intención es examinar y evaluar los métodos y el desempeño en todas las áreas." (2)

Esta definición, como puede advertirse, no clarifica adecuadamente en qué consiste la auditoría operativa ya que, como expresan Chapman y Wawrzniak de Alonso, el examen exhaustivo y constructivo al que hace referencia Leonard, "en sí mismo puede ser parte de una auditoría tradicional." Destacar que el objetivo principal de la auditoría es "...revelar los defectos e irregularidades" en los elementos examinados, tampoco tipifica el propósito de aquella pues en la auditoría tradicional también se procura identificar defectos e irregularidades." (3)

Sin embargo, el aporte de Leonard debe buscarse en opinión del autor de este trabajo, en que se destacan los aspectos de eficiencia de las operaciones, el encuadre de la tarea a realizarse -examen y evaluación- y el propósito de referirlo, no sólo a los métodos, sino también a la "performance" (efectividad).

López Cascañte quien cita a la definición de Leonard como la más completa, utiliza equivocadamente, a juicio del autor, las expresiones "control operativo" y "auditoría opera-

- (1) Leonard, William P., "The Management Audit" Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey - 4th printing, 1967, p. 35.
- (2) Leonard, W.P., op. cit., p. 35.
- (3) Chapman, W.L., y Wawrzniak de Alonso, "El Auditor Externo y la Auditoría operativa", Ediciones Macchi, Buenos Aires, sin fecha, p. 11.

tiva" como sinónimas (4). Es necesario destacar, que el control operativo al que se describiera en el capítulo III de este trabajo, puede ser objeto de examen y evaluación dentro del alcance que corresponde a la realización de una auditoría operativa, pero tal vinculación no valida la pretensión de utilizarlas en forma indistinta y conspira decididamente contra la adecuada precisión semántica.

Cadmus, por su parte, manifiesta que la definición de la auditoría operativa, debe buscarse en la Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno: "La definición de la Declaración dice- da una adecuada descripción de la naturaleza de la auditoría operativa. Si esta definición es aceptada, el auditor tiene un amplio alcance para sus actividades- tal se evidencia por las expresiones "operaciones", "asistir a todos los miembros de la dirección" y "cualquier fase de la actividad del negocio donde pueda prestar un servicio a la Dirección." (5)

Es decir que, para este autor, la auditoría operativa está circunscripta a la auditoría interna en forma exclusiva, criterio muy alejado de la realidad como se verá oportunamente. Además, de conformidad con Chapman, puede afirmarse que "El énfasis de este concepto es, pues, brindar ayuda a la dirección de la empresa. Esto mismo puede decirse del auditor externo, cuya tarea no se limita al cumplimiento de la tarea que tiene -por ley, contrato u otra causa- hacia terceros." (6)

Esta falsa concepción de la auditoría operativa no ha desaparecido aún, ya que muy recientemente, otros autores se han pronunciado en igual sentido; por ejemplo, Choi afirma que: "...no importa quien la defina, la auditoría operativa es la extensión de la auditoría interna hacia todas las operaciones de un negocio, en contraste con confinar la auditoría interna a las áreas financiera y contable." (7)

Desde el punto de vista opuesto, la definen Churchill y Cyert al expresar que es una

- (4) Perel, V.L., Krasuk, J., López Cascante, J. y Magdalena, F. "Organización y Control de Empresas" Ediciones Macchi, Buenos Aires, 4a. edición, 1971, p. 342.
- (5) Cadmus B., "Operational Auditing Handbook", The Institute of Internal Auditors, New York, 1964, p. 5 y 6.
- (6) Chapman, W.L., "El Auditor Externa y la Auditoría Operativa" en, Publicación N° 27, del Instituto de Auditores Internos, División Bs. Aires, Agosto de 1968, p. 7.
- (7) Choi, J. T., "Operational Auditing" en, The Internal Auditor, New York, March/April 1971, p. 15.

auditoría "...que resulta en la manifestación de una opinión por parte de un contador público -"independiente" debe entenderse- en relación al desempeño de la función directiva." (8)

La posibilidad de medir y evaluar el desempeño de la dirección, será tratada más adelante (véase el capítulo VI). Sin embargo, es oportuno anticipar que si bien con distinto alcance, además de los anteriormente citados otros autores la admiten. Tal por ejemplo, López Cascante quien afirma : "...el auditor se debe preguntar en qué medida los errores se deben a una operatoria inapropiada o a fallas de la Dirección.

Lo expuesto nos lleva a establecer que es necesario determinar si el cuerpo directivo es el más apropiado a las características de la empresa y si está constituido equilibradamente." (9)

Por su parte, Burton dice : "En la próxima década, ...puede muy bien haber demanda para alguna evaluación imparcial del desempeño directivo más allá de aquel implícitamente provisto por resultados históricos expresados de conformidad con principios contables generalmente aceptados." (10)

Perel, precisamente, destaca que la auditoría operativa debe estar orientada hacia el futuro y que ella sólo puede realizarse cuando la organización cuenta con una "contabilidad gerencial": "Solo existe la auditoría operativa, cuando está implantada una contabilidad gerencial. Sin una cuantificación que enlace el pasado con el futuro, la auditoría es solo de hechos del pasado, y por lo tanto, no es operativa. Es condición "sine qua non" de una auditoría operativa, la existencia de un sistema de contabilidad patrimonial, un sistema de costos standard y un sistema de contabilidad presupuestaria. Solo, y únicamente gracias a ellos, se logra la cuantificación mínima para el pasado -presente- futuro que la dirección de empresas necesita para que las operaciones sean el fruto de un plan de operaciones." (Énfasis en el original.) (11)

(8) Churchill, N.C., y Cyert, R.M., "An Experiment in Management Auditing" en, The Journal of Accountancy, February 1966, p. 39.

(9) López Cascante, J., op. cit., p. 363.

(10) Burton, J.C., "Management Auditing" en, The Journal of Accountancy, May 1968, p.41.

(11) Perel, V.L., "Auditoría Operativa y Contabilidad Gerencial", trabajo presentado en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad en "Contabilidad Gerencial", recopilación de E.G. Herrscher, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1967, p. 31.

En opinión de quien escribe, no es condición esencial la existencia de una "contabilidad gerencial" para ejecutar una auditoría operativa, dado que ésta puede válidamente encarrarse aun cuando no se hayan implantado herramientas gerenciales tales como los costos estándares y los presupuestos.

No cabe duda que, de existir estos elementos de planeamiento y control, se los debe examinar y evaluar en cuanto a si ellos proveen un medio adecuado para medir la eficiencia y efectividad de las operaciones. A su vez, si tales instrumentos de control no existieran, el auditor, a la luz de las particulares circunstancias de su examen, podrá sugerir su implantación. Va de suyo en consecuencia, que una auditoría puede estar referida -y generalmente lo está- al examen y evaluación de hechos (evidencias) del pasado, sin que ello pueda neutralizar su calificación de "operativa", la cual -puede afirmarse- dependerá estrechamente del alcance y propósito de la labor de auditoría a ser realizada.

La estrecha vinculación de la auditoría operativa con la contabilidad gerencial, ha sido puesta de relieve asimismo, por Chapman. Dice este autor : "...la verdadera finalidad de aquella técnica (se refiere a la auditoría operativa) es, más bien, evaluar la eficiencia de la gestión empresarial. Por tanto, la contabilidad gerencial es, entre otros, uno de los objetivos propios de la auditoría operativa." (12) Y agrega, "...la contabilidad gerencial suministra información que es evaluada por la auditoría operativa, particularmente en términos de la relación costos - resultados." (13)

Esta última cita, es particularmente importante. Destaca que el examen que ha realizado tradicionalmente el auditor externo del sistema de información gerencial (sistema contable incluyendo presupuestos, estadísticas, pronósticos, etc.), ha estado dirigido a evaluar su confiabilidad. Sin embargo, en la auditoría operativa el examen también está orientado entre otros objetivos, a determinar la calidad de la información gerencial (información gerencial = información útil para la toma de decisiones. Ver capítulo II - pag.20.)

Chapman y Wawrzniak de Alonso, además, han aportado un ensayo de un concepto de

(12) Chapman, W.L., "Contabilidad Gerencial y Auditoría" en Publicación N° 21, del Instituto de Auditores Internos. División Buenos Aires, Agosto de 1967, p. 4.

(13) Chapman, W.L., op. cit., p. 5.

auditoría operativa ; "Es el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados, la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión." (14)

Si bien el autor de este trabajo, estima que este ensayo es una conceptualización comprensiva de la casi totalidad de los propósitos que motivan una auditoría operativa, opina que no hay suficiente énfasis -al menos en la letra de la definición- en los aspectos de efectividad de la gestión que, como se abundara en el capítulo III, son cruciales en el control gerencial, y cuya evaluación es uno de los objetivos de la auditoría operativa. Es por ello, que el autor propondrá un concepto de auditoría operativa que los distingue adecuadamente, como se verá más adelante.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA OPERATIVA

Es evidente que, para una definición precisa del campo de acción de la auditoría operativa, es menester clarificar adecuadamente sus objetivos.

Se ha descrito anteriormente, el contexto en el que se desarrolló la necesidad de la intervención de especialistas en diagnosticar "enfermedades" en un sistema y prescribir un tratamiento adecuado para su cura. La dolencia que más ha preocupado a los directivos es la del persistente aumento de los costos operativos y la frecuente carencia de información adecuada para satisfacer las necesidades de los decididores.

Por ello, no es de extrañar que el énfasis de quienes prestan servicios a la dirección, se haya dirigido de modo principal, a la reducción de los primeros y al aumento de la calidad de la segunda.

En forma consecuente con ello, Dodwell destaca que : "...el objetivo primario de la auditoría operativa es identificar aquellas áreas en las cuales pueden lograrse reducción de costos, mejoras operativas o un aumento en la rentabilidad por la implantación o modificación de controles administrativos y operativos o directivas de política o por la correspondiente acción correctiva." (15)

(14) Chapman, W.L. y Wawrzniak de Alonso, op. cit., p. 13.

(15) Dodwell, J.W., "Operational Auditing : A part of the Basic Audit" en, The Journal of Accountancy, June 1966, p. 32.

Leonard, también ha resaltado esta finalidad de la auditoría operativa, al manifestar que ésta "Puede hacer mucho, a través de la revisión y la evaluación para encontrar métodos más perfeccionados de reducir costos y aumentar ganancias." (16)

Finalmente Campfield, en forma coincidente con los autores recién mencionados, afirma que la auditoría operativa "... es un medio de identificar y ayudar a la dirección a encontrar maneras de reducir costos y obtener ganancias." (17)

Analizando las citas que preceden, puede advertirse que el énfasis de los autores apunta a la eficiencia -reducción de costos- como justificación de la auditoría operativa. En opinión de este autor, ello no destaca en forma apropiada los objetivos totales de la auditoría operativa, que implican además, la evaluación de la efectividad en la obtención de resultados prefijados y la propuesta de cursos de acción a seguir para coadyuvar al logro de los objetivos del sistema examinado.

O sea que para quien escribe, el propósito buscado es producir, a raíz de la intervención del auditor operativo, cambios en los sistemas que signifiquen una mutación de los métodos ineficientes a los eficientes; de las prácticas que importan derroche a las que inducen economías y, en general, optimizar los recursos y los esfuerzos empleados para el logro de fines preestablecidos.

Evidentemente, que para alcanzar las metas de un sistema, es esencial un flujo de información que permita administrar eficazmente las operaciones y estrechar el control sobre los recursos asignados. Aquí debe tenerse en cuenta que tradicionalmente, los sistemas de información están orientados hacia los insumos (costos), lo cual ciertamente, no siempre permite alinear en forma adecuada el proceso decisorio.

Los decididores necesitan además, conocer cuán efectivos han sido sus esfuerzos y los de sus subordinados en la obtención de los resultados esperados. Es decir, entonces, que el sistema de información debe estar diseñado de forma de permitir la medición del desempeño, a través de la comparación de los valores efectivamente alcanzados con los previstos para una función determinada.

(16) Leonard, W.P., op. cit., p. 225.

(17) Campfield, W.L., "Trends in Auditing Management Plans and Operations" en, The Journal of Accountancy, July 1967, p. 42.

Es por ello, que la auditoría operativa ha de indagar también, el sistema informativo para medir la factibilidad de proveer una mejor administración a través de una mejor información.

AUDITORIA OPERATIVA VERSUS AUDITORIA DE SISTEMAS

A esta altura de su trabajo, el autor desea plantear la conveniencia de designar como "auditoría de sistemas" a lo que comúnmente se da en llamar auditoría operativa. (18)

Otros autores entre los que pueden mencionarse a Skinner y Anderson, han utilizado ya el término "auditoría de sistemas", aún cuando con un alcance más restringido. En efecto, para estos autores, auditoría de sistemas es la primera etapa de lo que ellos denominan "auditoría analítica", la cual tiene como objetivo primario, "...evaluar la confiabilidad del sistema de contabilidad." (19) Por su parte dentro del alcance de este concepto, la auditoría de sistemas "...está orientada a la evaluación de los sistemas." (20), mientras que la segunda y última etapa llamada "auditoría de seguimiento" persigue "...la investigación de deficiencias." (21)

La razón de la pretensión del autor por su parte, encuentra sustentación en que, como ya se viera en capítulos anteriores, el concepto moderno de administración de empresas se basa en la teoría de sistemas. También el auditor "operativo", al aproximarse a una organización o a un segmento de la misma detecta en realidad, la presencia de un sistema o de un segmento o subsistema al que distingue de aquél, y lo examina y evalúa no sólo globalmente, sino además en cuanto a sus componentes individuales (recursos humanos, físicos e informativos) y sus correspondientes interrelaciones (coordinación). Es decir entonces, que la fundamentación de la expresión "auditoría de sistemas", en reemplazo de la más generalizada "auditoría operativa" reside : 1º) en el enfoque de sistema -en su sentido técnico más riguroso- en el que el auditor se apoya para realizar su examen y 2º) en el desarrollo de este examen sobre la ba

(18) Otras expresiones generalmente usadas, designan a la auditoría operativa como : "auditoría de la dirección o gerencial" ("management auditing"), "auditoría funcional" ("functional auditing"), "auditoría de operaciones" ("operational auditing").

(19) Skinner, R. M. y Anderson, R. J., "Auditoría Analítica", Proinvert Editores Libreros, Buenos Aires, 1969, p. 33.

(20) Skinner, R. M. y Anderson, R. J., op. cit. p. 39.

(21) Skinner, R. M. y Anderson, R. J., op. cit., p. 42.

se de una metodología –realización ordenada de tareas conducentes a la evaluación– siendo un sistema, el objeto al que se aplicará la misma.

Consistentemente con esta concepción, el autor propone una conceptualización de la auditoría de sistemas que supone una ampliación de la definición de Auditoría presentada en el capítulo III para comprender, no solamente su salida o producto, sino al sistema como un todo: "La auditoría de sistemas es la actividad de examen y evaluación de sistemas que busca determinar :

- a) Si los objetivos del sistema siguen siendo válidos;
- b) Si las políticas y planes formulados son compatibles con los objetivos perseguidos;
- c) Si la salida resultante se encuadra dentro de parámetros de confiabilidad y aceptabilidad razonables;
- d) Si el sistema tiene el rendimiento deseado (eficiencia);
- e) Si se alcanzan los resultados objeto del sistema (efectividad).

El propósito de la auditoría de sistemas es medir y evaluar los objetivos, políticas, recursos y controles, con la finalidad de detectar fallas en los sistemas y recomendar posibles soluciones que las subsanen.

Este concepto de auditoría de sistemas –o, si se lo prefiere de auditoría operativa– está estrechamente vinculado con la conceptualización que el autor hiciera del sistema de control interno (ver capítulo III), y esquematizado en el gráfico de la página 54 del Capítulo III.

Ello no puede sorprender, dado que si se incluyen las operaciones, los objetivos, las políticas y los planes, y aún el propio desempeño directivo, dentro del alcance de una auditoría, resulta evidente que el concepto de control debe también ser convenientemente ampliado para incluirlos.

Así concebida, la finalidad de la auditoría de sistemas consistiría en examinar y evaluar el sistema de control. Claro que esa sola manifestación constituiría una simplificación excesiva, la que se ha evitado tipificando adecuadamente su alcance y propósito en la definición presentada.

más allá de las áreas contable y financiera.

Precisamente Seiler recomienda que el auditor que encara una auditoría operativa, use "...una cuerda de seguridad que lo mantenga unido a las cuestiones de la auditoría financiera." (24)

Según Campfield, dos factores justifican esta teoría : 1) La mayoría de las actividades de alguna significación en un negocio estarán expresadas en registros de transacciones o pre-transacciones de tipo contable. Ejemplos del segundo tipo son los diversos presupuestos con sus datos de respaldo y otros datos estadísticos. 2) La auditoría financiera tiene una aceptación de larga tradición histórica y se puede persuadir fácilmente sobre otras formas de auditoría en carándoselas como una extensión de la auditoría financiera. (25)

También el ya citado Cadmus confirma esta actitud, al afirmar que "...la auditoría financiera y la operativa no son -y no deben ser- tipos separados y distintos de auditoría. En un grado muy considerable, las técnicas que proponemos describir como aplicables a la auditoría operativa se aplican a la auditoría interna de cualquier descripción y en cualquier departamento de la compañía." (26)

Estos puntos de vista son atendibles; sin embargo, como expresa Buckley : "Las diferencias entre estos dos sistemas de auditoría son más numerosas y significativas que sus semejanzas." (27)

Este autor proporciona un cuadro comparativo entre lo que denomina auditoría financiera y auditoría administrativa que, por considerarse ilustrativo, se transcribe en la página 100.

COMO UN EXAMEN TOTAL DE LA ESTRUCTURA Y COMPORTAMIENTO DE UN SISTEMA

La segunda corriente de pensamiento, en la que por su parte está enrolado el autor de este trabajo, entiende que la auditoría operativa involucra además del examen de la estructura de control (medios) para determinar su suficiencia, un examen y evaluación de la eficien-

(24) Seiler, R.E., "The Operational Audit - An Extension of Management Controls" en, *The Internal Auditor*, Summer 1966, p. 74.

(25) Campfield, W.L., op. cit., p. 42.

(26) Cadmus, B., "Operational Auditing" en, *The Internal Auditor*, March 1960, p. 30.

(27) Buckley, J.W., "Como enfrentarse a la auditoría administrativa" en, "Auditoría Administrativa", coordinador E.F. Norbeck, Editora Técnica, S.A., México 1970, p.20.

COMPARACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA
CONTRA LA ADMINISTRATIVA

<u>Característica</u>	<u>Auditoría Financiera</u>	<u>Auditoría Administrativa</u>
1. Propósito	Expresar una opinión sobre los estados financieros y determinar el manejo financiero.	Apreciar y mejorar la habilidad administrativa funcional.
2. Alcance	La situación financiera,	Una operación o función.
3. Orientación	Hacia el estado financiero de los negocios desde un punto de vista retrospectivo.	Hacia el estado operativo de los negocios, pasados, presentes y futuros.
4. Medición	Los principios de contabilidad generalmente aceptados.	Los principios de administración de las operaciones.
5. Método	Las normas de auditoría generalmente aceptadas.	Las técnicas de la administración de las operaciones.
6. Precisión	Ostensiblemente absoluta.	Relativa.
7. Interesados	Principalmente externos : los accionistas, el gobierno, el público.	Internos : la gerencia.
8. Realización	Real.	Potencial.
9. Necesidad	Requerida legalmente.	Opcional : prerrogativa de la gerencia.
10. Historia	Larga existencia.	Reciente, relacionada con el enfoque de los sistemas,
11. Catalizador	La tradición.	La petición del ejecutivo.
12. Frecuencia	Regular; cuando menos <u>anual</u> mente.	Periódica, pero su periodicidad es indefinida en la mayor parte de los casos.

Fuente : "Auditoría Administrativa"
E.F. Norbeck, p. 21

cia con que se manejan recursos y de los resultados (efectividad) alcanzados en el desempeño de una función gerencial cualquiera. (Debe advertirse que, si se adoptara el punto de mira del autor, la estructura de control (interno) podría visualizarse como comprensiva de la noción de eficiencia y efectividad. Véase al respecto el capítulo III y la página 97 de este capítulo).

Quiere decir que, el alcance de la auditoría de sistemas va, mucho más allá del mero examen de los controles o medios utilizados para ejercer una función determinada, cubriendo en realidad todo el espectro de la estructura y comportamiento de un sistema.

Representando a este enfoque total está Leonard, quien señala : "Los factores en los métodos y desempeño directivos que requieren continua revisión, análisis y evaluación son los siguientes :

- Planes y objetivos
- Estructura organizativa
- Políticas y costumbres
- Sistemas y procedimientos
- Métodos de control
- Medios de operación
- Recursos humanos y físicos." (28)

También Chapman y Wawrzniak de Alonso son partidarios de un enfoque amplio en auditoría operativa, tal como puede apreciarse cuando indican que la primera y segunda fases de su realización consisten en : "a) examinar las metas, las políticas, la organización, los recursos utilizados, los procedimientos aplicados y los controles establecidos; b) comparar los resultados obtenidos con las metas trazadas..." (29)

Este autor por su parte y sin que ello implique proponer aquí su metodología, opina que toda auditoría de sistemas debe abarcar un examen de la validez de los objetivos del sistema sea éste la organización como un todo, o bien una unidad organizativa cualquiera. No obstante éste es sólo el punto de partida. Debe determinarse además, si las políticas y planes propuestos para el logro de aquellos objetivos, son adecuados.

(28) Leonard, W.P., op. cit., p. 44.

(29) Chapman y Wawrzniak de Alonso, op. cit., p. 14.

También el interés del auditor, estará sustancialmente vinculado con el sistema de comunicaciones, que es el que posibilita poner en marcha los planes desarrollados en la etapa de planeamiento estratégico y el que permite supervisar y monitorizar su cumplimiento, alertando cuando se requiere acción correctiva.

Se ha manifestado anteriormente en este capítulo, que el auditor examina en la auditoría de sistemas, el uso de los recursos humanos, físicos e informativos del sistema. Pues bien, estos recursos se convierten en los insumos con que cuenta el responsable de la gestión del sistema, para obtener determinados resultados esperados.

Por su parte, los resultados reales son registrados y transmitidos por el sistema de información (sistema contable), bajo la forma de informes de control (operativos y financieros), previa comparación con los resultados esperados (pautas) y realimentados hacia la supervisión (control operativo) y el monitor (control de gestión) obteniéndose así una medida del comportamiento (desempeño) del sistema. La primera de estas medidas puede referirse a la eficiencia de la gestión, que como se recordará compara los insumos (recursos empleados) con los productos (resultados reales). La segunda medirá la efectividad por la relación : resultado real versus resultado esperado (presupuestado o pronosticado). A su vez, la realimentación negativa, dará lugar a un proceso de toma de decisiones (de planeamiento), que tomará en cuenta la experiencia (aprendizaje), para posibles mejoras en futuras operaciones a la luz de los objetivos y políticas del sistema, originándose así un nuevo ciclo.

Con esta descripción se ha buscado demostrar que, si el examen -y evaluación- del sistema ha de ser integral -y, en opinión del autor, debe serlo para que acredite ser denominado auditoría de sistemas- debe extenderse a la eficiente y efectiva utilización de sus recursos humanos, físicos e informáticos.

DESTINATARIOS DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORIA DE SISTEMAS

En lo que ha dado en llamarse "auditoría tradicional", el contador "independiente" finaliza su labor con la emisión de un dictamen en el que ha de constar el alcance de la misma y su opinión respecto de los estados contables examinados.

En la Argentina, por ejemplo, los contadores independientes para las empresas que cotizan en la Bolsa, son designados por la Asamblea de Accionistas, por lo que es de práctica

dirigir a ellos el dictamen, si bien no es infrecuente, se los dirija en oportunidades, al Presidente y Directorio de la sociedad auditada.

Puede decirse junto con Lazatti, que : "Lo antedicho distingue al que puede llamarse el destinatario "formal" del dictamen, o sea a quien figura dirigido. Pero es importante recalcar que más allá del destinatario formal, el dictamen va orientado a todas las personas o entidades interesadas en los estados contables de la empresa auditada : bancos, proveedores, financistas, autoridades fiscales, sindicatos, empleados y obreros, posibles inversores, etc. Porque justamente ésta es la función primordial de la auditoría y del dictamen : proporcionar a terceros así como a la propia empresa, una opinión técnica e independiente respecto de los estados contables que se someten a su consideración." (30)

Esta es la situación en cuanto a la auditoría "tradicional" o "de balance", como también se la conoce.

Corresponde ahora considerar, cual es la postura a tomar para la auditoría de sistemas.

Dos autores Smith y Lanier, al dar a publicidad los resultados de un estudio de campo sobre la auditoría operativa aclaran que : "Debe ser notado que el tema de estudio aquí es una "auditoría de la dirección.". Tal auditoría sería similar en objetivo a una auditoría financiera, y conducida por una persona ajena independiente. No es una revisión y evaluación a nivel directivo conducida por los empleados de una firma o consultores de dirección, empleados por la dirección. La segunda es realmente una auditoría para la dirección." (Enfasis en el original.) (31)

Con la cita transcrita queda patentizado que la auditoría de sistemas puede considerarse, en cuanto a su instrumentación desde dos ángulos distintos : como una auditoría para la dirección o bien, como una auditoría de la dirección. En el primer caso, el destinatario de sus resultados sería, obviamente, la dirección misma de la empresa. Mientras que en el segundo caso, si bien tal como más arriba se lo indicara el informe de auditoría -dictamen- tendría

(30) Lazatti, S.C., "El Dictamen sobre los Estados Contables" en, Revista de Ciencias Económicas, Buenos Aires, Octubre - Diciembre de 1968, p. 48.

(31) Smith, Ch.H. y Lanier, R.A., "The Audit of Management : Report on a Field Study" en, Management Accounting, June 1970, p. 24.

clientes, los contadores profesionales se fueron viendo cada vez más involucrados en tareas de consultoría de dirección. Las oportunidades para este quehacer se han presentado en forma más frecuente en la mediana y pequeña empresa que carecen por lo general, de personal asesor especializado que asistan a los niveles directivos en la resolución de problemas, aunque también, con relativa asiduidad, la empresa de envergadura ha sido campo propicio para el desempeño del contador público actuando en carácter de consultor externo.

Ante este acelerado desarrollo de la demanda por sus servicios de asesoramiento para la dirección, las firmas de contadores comenzaron a organizar departamentos especializados en la prestación de tales servicios a los que se denominó generalmente, "servicios de asesoramiento para la dirección".

Las áreas a las que, en un principio, se extendieron tales servicios fueron : presupuestos, sistemas contables, administración financiera, sistemas y procedimientos incluyendo la mecanización contable, simplificación del trabajo, estructura organizativa y similares.

Ciertos factores justificaban el crecimiento de estas actividades; en primer lugar, la familiaridad del contador público con los negocios de sus clientes, ya que en un número importante de casos, éste lo era también de sus servicios de auditoría. En segundo lugar, su variada experiencia con otras empresas, incluso del mismo ramo de actividad, de más moderna organización y con sistemas en funcionamiento de probada eficacia. En tercer lugar, el contador público podía ofrecerse, en función de su vasta experiencia, como un verdadero especialista en el problema a resolver. En cuarto y último lugar, el hecho de carecer la empresa en cuestión de la dotación numérica necesaria, disponible para un estudio cuando se presentaba la necesidad de resolver un problema.

Ya cimentado el prestigio del contador como consultor para la dirección en asuntos relacionados íntimamente con sus capacidades más específicas, esta recurrió esporádicamente al comienzo y más insistentemente después, a aquél para resolver situaciones que a menudo en forma directa o indirecta, derivaban en cuestiones de competencia de otras profesiones y especialidades.

Ante esta circunstancia, los estudios profesionales se vieron enfrentados con la alternativa de incorporar a su plantel profesional los talentos más requeridos, ya sea con dedica-

ción exclusiva o parcial, o bien limitar el alcance de sus servicios para la dirección.

Cualquiera fuera la decisión tomada, quedaron patentizadas para la profesión en su conjunto cuestiones controvertidas de variada y delicada índole, como se verá a continuación.

LOS SERVICIOS PARA LA DIRECCION Y LA CUESTION DE LA IDONEIDAD

Se manifestó anteriormente que el contador público a raíz de su diversificada experiencia y frecuentemente por estar familiarizado con la organización de su cliente a través de su actuación como auditor independiente, aparece como un profesional calificado para la prestación de servicios para la dirección. No obstante, como lo destacan Lenhart y Defliese : "Una regla es de fundamental importancia : Ningún contador público debe ofrecerse como experto en cualquier campo especializado de servicios a menos que se haya capacitado como un experto en ese campo." (32)

Esta premisa básica para el problema que se está tratando aquí tiene hondas connotaciones vinculadas a las normas de conducta y responsabilidad profesional.

Así, Wittreich, expresa : "...el verdadero profesional se caracteriza por dos cosas críticamente importantes :

- 1 - Conocimientos demostrables y pericia en su particular área de competencia declarada.
- 2 - Reconocimiento de los límites de su conocimiento y pericia la capacidad para ver claramente las fronteras de su competencia." (Enfasis en el original.) (33)

De ello debe inferirse que, no obstante la amplia gama de servicios que el contador público está capacitado para ofrecer, su pericia personal debe en cada oportunidad actuar como un factor restrictivo. Es que en cada contrato celebrado para la prestación de servicios especializados para la dirección, el contador pone en juego no sólo su reputación individual, sino la de la profesión en su conjunto, que él está obligado a prestigiar. En efecto, si los profesionales se aventuran en áreas en las cuales no están calificados, ello no sólo ha de significar la pérdida de clientes, sino que ello -y esto es mucho más significativo- puede llegar a

(32) Lenhart y Defliese, op. cit., p. 537.

(33) Wittreich, W.J., "How to buy/sell Professional Services" en, Harvard Business Review, March - April 1966, p. 134.

deteriorar la confianza de la comunidad en la profesión.

A medida que los problemas de la dirección crecen en complejidad, se hace más improbable que el contador público pueda prestar su asistencia para detectarlos y ayudar a resolverlos, a menos que se capacite convenientemente. Esto es crucial para el desarrollo futuro de la profesión, dado que si el contador no está en condiciones de responder a la mayor demanda que las empresas han de hacer de sus servicios, otras profesiones avanzarán y tomarán su lugar.

Un enfoque de relevancia para el desarrollo de las aptitudes necesarias para ampliar la cobertura de especialidades a ejercer por el contador profesional, es evidentemente, su formación a través de la educación recibida. Consistentemente con ello, la VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Caracas en el año 1967, resolvió que :

"Los planes de estudio para la formación del Contador, estarán dirigidos a obtener un profesional que esté fundamentalmente preparado para poder acometer la atención de las siguientes áreas, tanto en las empresas privadas como en las entidades públicas :

- a) Examen de estados contables con el fin de emitir dictámenes independientes sobre los mismos.
- b) Consultoría en técnicas vinculadas a la preparación de información contable, al uso y aplicación de los modernos métodos de dirección empresarial, especialmente aquellos estructurados en una base preponderantemente contable, matemática y estadística, sin excluir lo concerniente a la implantación y utilización de sistemas de registro y computación.
- c) Asesoramiento en materias relativas a la aplicación de leyes fiscales, de previsión social y aquellas reguladoras de otras actividades económicas y sociales.
- d) Consultorías sobre aspectos de la economía de la empresa.
- e) Organización y racionalización de estructuras administrativas - contables.
- f) Intervención en la macro-contabilidad (contabilidad social), en la parte referente a la estructuración cuantitativa técnica formal." (34)

Y, específicamente en relación al desempeño del contador público como consultor, la

(34) Memoria de la VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Caracas 1967, p. 153 y 154.

VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, arribó a las siguientes conclusiones :

1. Los Contadores Públicos pueden suministrar servicios consultivos generales a sus clientes.
2. Su práctica consultiva abarca propiamente todo el área de estructura.
3. Consultas que originan decisiones deberán ser consideradas cuidadosamente y, para decisiones mayores de naturaleza marcadora de curso o implementadora, sus funciones deberán limitarse a la recolección, análisis e interpretación de datos.
4. Debe tenerse cuidado y mantenerse capacitado para supervisar el trabajo de otros profesionales que colaboren con él en otras tareas de consultoría de administración diferentes a la de finanzas y control y, si no domina la materia consultada, deberá abstenerse a considerar el servicio solicitado." (Énfasis agregado.) (35)

Ha de requerir mayor tiempo y experiencia, trazar una delimitación razonablemente precisa de las áreas de competencia en las que el Contador Público puede desempeñarse. Para contribuir a tan necesaria clarificación, la ya referida VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad resolvió que : "En futuras Conferencias será considerada la CONSULTORIA EN SERVICIOS ADMINISTRATIVOS DEL CONTADOR PUBLICO, como una gran área con sus correspondientes subáreas.

"Recomendar, con carácter enunciativo, a considerar como subáreas...:

- Presupuestos
- Planeación financiera
- Planeación e Implantación de Sistemas de Costos
- Planeación e Implantación de Sistemas Electrónicos
- Planeación e Implantación de Sistemas Electromecánicos
- Planeación e Implantación de Sistemas de Oficinas
- Planeación e Implantación de Sistemas de Contabilidad General
- Organización General
- Máquina electrónica.

(35) Memoria de la VIII Conferencia..., op. cit., p. 205.

Recomendar, para las próximas Conferencias Interamericanas, el estudio de : "Las sub-
áreas de actividades a desarrollar con la colaboración de otros profesionales", con respecto a
las actividades siguientes :

- Diagnóstico Industrial
- Estudios de Ingeniería Industrial
- Estudios sobre Investigación de Mercados
- Análisis y valuación de puestos
- Selección de Personal
- Publicidad
- Evaluación de Personal
- Entrenamiento y Localización de Ejecutivos. " (36)

Lo anterior, lleva a la lógica conclusión de que en diversos momentos de su trabajo co
mo consultor, el contador puede necesitar el auxilio de otros profesionales y aún deba super-
visar su trabajo, circunstancia esta que no debe desanimarle o disuadirle de actuar en áreas en
las que pueda poseer las capacidades globales más relevantes.

De consuno con esta postura, la X Conferencia Interamericana de Contabilidad cele-
brada en Punta del Este, Uruguay, en Noviembre de 1972, recomendó : "La participación de
la profesión contable en las actividades de la consultoría de empresas, en asociación o cola-
boración con otras profesiones de nivel universitario, respetando las disposiciones legales y re
glamentarias que existen en cada país." (37)

LOS SERVICIOS PARA LA DIRECCION Y LA CUESTION DE LA INDEPENDENCIA

El problema de la independencia de criterio del contador público, fue analizado en el
capítulo tercero. No obstante, corresponde volver sobre el particular, pero desde un ángulo
de mira diferente.

Si bien anteriormente se hizo hincapié en que la competencia técnica del contador co
mo consultor, era uno de los principales factores que condicionaba la oferta de sus servicios,

(36) Memoria de la VIII Conferencia..., op. cit., p. 206 y 207.

(37) X Conferencia Interamericana de Contabilidad, Punta del Este, 1972.

debe asimismo destacarse que no es el único, ya que la prestación de algunos de ellos a sus clientes de auditoría, podría aparecer como vulnerando su independencia de criterio.

La compatibilidad de los servicios de consultoría y de auditoría, ha sido aceptada, aunque con distintos matices y alcances, por los profesionales y los organismos que los agrupan.

Así, en opinión de Lenhart y Defliese, "El contador público puede prestar servicios a la dirección sin perder su independencia. Su verdadera función es traer a la atención del cliente ideas, hechos, recomendaciones, y asistencia relativos a los problemas bajo consideración, en una posición asesora sin participación activa en las decisiones de la dirección." (Énfasis agregado.) (38)

Esta cita destaca convenientemente que, en tanto el contador - consultor actúe concreta y exclusivamente en función de tal, es decir, en calidad de asesor o consejero sin penetrar en el terreno de la toma de decisiones, su independencia se ha de mantener intacta.

Subrayando lo anterior, Chapman ha manifestado: "Esta circunstancia puede dejarse de lado en todos los casos que son de mi conocimiento, pues no sé de situaciones en que los auditores hayan aceptado tomar decisiones de gerencia, emitiendo al mismo tiempo dictamen sobre los estados financieros de la empresa." (39)

Por su parte, la VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, sancionó en relación a la independencia que: "...la actividad de Consultoría en Administración de Empresas, del Contador Público, no es incompatible con su actividad de Auditor Independiente en la misma compañía, siempre y cuando se limite a recomendar, asesorar o sugerir y no a tomar de cisiones operativas y acepte asimismo la obligación de sostener un criterio libre e imparcial al examinar las cuentas y emitir su opinión respecto a los Estados Financieros y a expresar su opinión cuando actúe como Consultor de Empresas." (40)

Recientemente se han publicado los resultados de una investigación realizada en los Estados Unidos, entre usuarios de estados contables auditados que representaban a las institu-

(38) Lenhart y Defliese, op. cit., p. 538.

(39) Chapman, W.L., "El Auditor Externo y la Auditoría Operativa", Publicación N° 27 del Instituto de Auditores Internos, op. cit., p. 7.

(40) Memoria de la VIII Conferencia..., op. cit., p. 208.

ciones financieras de mayor envergadura de ese país (41). La encuesta realizada, tuvo como propósito relevar sus opiniones en cuanto al impacto que podía provocar sobre la independencia del auditor el suministro de servicios de asesoría para la dirección.

Entre las conclusiones más destacables de ese trabajo, cabe mencionar :

- 1º) La independencia del contador que desempeña ambas funciones, parece no ser un problema que cause preocupación por ahora.
- 2º) Aquellos que sí temen una posible pérdida de independencia, han centralizado mucha de su preocupación en aquellos servicios en que los contadores públicos aparentemente necesitarían trabajar muy estrechamente con la alta dirección de la empresa cliente para proveer el servicio. (Ver cuadro en la pag. 112)
- 3º) Es posible que en algunos casos haya una falta de comprensión en cuanto al papel específico que el contador cumple en la prestación de algunos servicios. Por ello, el autor de la investigación sugiere que el Instituto Americano de Contadores Públicos divulgue adecuadamente entre el público, el papel que cabe al contador como consultor, particularmente en aquellos servicios estrechamente vinculados con la alta dirección.
- 4º) Esta encuesta muestra que los terceros están más preocupados en relación a algunos de los servicios de tipo contable, que lo que lo están en relación a algunos de los servicios de tipo no contable.
- 5º) La conclusión general de que los servicios de asesoramiento para la dirección y la cuestión de la independencia no constituyen un serio problema por ahora, finaliza diciendo el investigador, concuerda con las conclusiones a que llegara en 1969 el Comité Ad Hoc sobre Independencia del A. I. C. P. A., después de dar término a una investigación que demandó tres años.

Puede concluirse en base a todo lo que antecede, que el contador público puede extender la prestación de sus servicios a todas las áreas en las que se sienta adecuadamente capacitado como para desempeñarse de conformidad con el alto prestigio que la profesión merece,

(41) Títard, P.L., "Independence and M.A.S. - Opinions of Financial Statement Users" en, The Journal of Accountancy, July 1971, p. 47/52.

Tipos de S.A.D.* que los ejecutivos financieros y analistas pensaron que pueden resultar en alguna pérdida de la independencia del auditor listados conforme a su frecuencia.

Tipo de servicio	Respuestas	
	Número	Por ciento de 155 ⁽¹⁾
Fusiones y adquisiciones de empresas	50	32
Selección de ejecutivos	42	27
Determinación de política	42	27
Evaluación y/o selección de personal	36	23
Planes de incentivo para ejecutivos y operarios	32	21
Auditorías operativas	30	19
Presupuestación financiera	27	17
Asistencia en problemas contables específicos	26	17
Presupuestos de capital	26	17
Negociaciones laborales	24	16
Valuaciones de inventarios	23	15
Planes de compensación de vendedores	22	14
Instalación, revisión y mejoras de sistemas contables	21	14
Pronósticos de ventas	21	14
Incentivos para la mano de obra	20	13
Instalación de sistemas de costos	19	12
Control de inventario	18	12
Presupuestación de operaciones	18	12
Sistemas y aplicaciones para computadoras	17	11
Localización de plantas	17	11
Análisis de seguros	16	10
Diseño de plantas	16	10
Ingeniería de producto	16	10
Fijación de precios para productos	16	10
Control de calidad	16	10
Almacenaje	16	10
Desarrollo de estándares para la medición del trabajo	15	10
Planeamiento y programación de mantenimiento	14	9
Canales de distribución	13	8
Automación fabril	13	8
Manipuleo de materiales	12	8
Desarrollo de empaque	12	8
Diseño de formularios	11	7

(1) Sobre 223 cuestionarios enviados.

* Servicios de asesoramiento para la dirección.

Fuente : P.L. TITARD : "La independencia y los S.A.D." p. 50

y sin que ello implique comprometer el tradicional status de independencia y objetividad que siempre la ha caracterizado.

LOS SERVICIOS PARA LA DIRECCION Y LA CUESTION DE LA RESPONSABILIDAD

En el ejercicio de su actividad como auditor, el contador asume una responsabilidad penal, civil y profesional. (42)

Siguiendo a Chapman, puede decirse que los elementos que configuran a la responsabilidad, son :

- "a) La existencia de un daño.
- b) Ocasionado por un acto delictuoso o culpable.
- c) Obligación (legal o moral) de reparar el daño.

En suma, una persona es responsable cuando debe responder de sus actos, cuando es legítimo que se le pidan cuentas si dichos actos son contrarios, o bien a las normas morales (responsabilidad moral), o bien a las disposiciones legales o contractuales (responsabilidad legal-civil o penal), o bien a las normas profesionales (responsabilidad profesional)." (43)

La responsabilidad que alcanza al contador en su calidad de consultor es en principio, para el caso concreto de la Argentina, de índole civil, y correspondería a aquellos casos en que pudiera probarse la existencia de un desempeño negligente por parte del consultor.

En lo que se refiere a la responsabilidad profesional, ella está reglamentada por los Códigos de Etica, cuya formulación y vigilancia de su cumplimiento compete a los distintos Consejos Profesionales.

Correspondería determinar si los Códigos de Etica que primariamente están destinados a regular el desempeño del contador como auditor independiente, son también aplicables a las actividades de aquél como consultor. La respuesta -a pesar de la carencia de referencias específicas de los mismos a las tareas de consultoría, debe ser afirmativa.

(42) Para un tratamiento detallado de este tema pueden consultarse : "La Responsabilidad del Auditor Externo" por William Leslie Chapman; en, *Revista de Ciencias Económicas, Serie III*, N° 35, Mayo-Junio de 1952, p. 159 a 203; "Procedimientos de Auditoría" por William Leslie Chapman, en *Digesto del Contador Público*, Editorial Abeledo Perrot Capítulo VII; y "Auditoría - Normas Legales, Artículos y Trabajos Varios" Edición de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires. Año 1970 p. 22 a 27.

(43) Chapman, W.L., "Responsabilidad del Auditor Externo" en, *Revista de Ciencias Económicas, Serie III*, N° 35, Mayo-Junio de 1952, p. 161.

Así lo ha entendido también la VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, al recomendar : "En principio todas las Reglas de Etica Profesional que noman el ejercicio de la actuación del Contador Público en su función de dictaminador de Estados Financieros, deben regir su actuación como Consultor en Administración de Empresas, en cuanto se refieran a los siguientes campos :

- A) Competencia.
- B) Asociación.
- C) Independencia.
- D) Divulgación.
- E) Relación entre Auditores y Consultores." (44)

Restaría solamente, en opinión del autor, introducir en los Códigos de Etica las ampliaciones y modificaciones que fuera menester para reflejar en forma específica la responsabilidad profesional emergente de la actividad del Contador Público como consultor.

Con el respaldo de todo lo hasta ahora expuesto, queda demostrado que el contador público puede, por sí o por medio de la asociación con profesionales de otras ramas del saber, desempeñarse eficazmente en el vasto campo de los servicios de asesoría para la dirección, quedando limitada su actuación únicamente, por su propia competencia y por un conjunto de elevadas normas de conducta profesional.

LA CONSULTORIA DE DIRECCION Y LA AUDITORIA DE SISTEMAS

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia, "consultar" en su segunda acepción significa : "pedir parecer, dictamen o consejo", y en su cuarta acepción : "someter una duda, caso o asunto a la consideración de otra persona". A su vez, el término "duda" expresa "suspensión o indeterminación del ánimo entre dos juicios o dos decisiones, o bien acerca de un hecho o una noticia. "

De estas definiciones puede inferirse que la consulta tiene como objetivo, buscar información o consejo para eliminar la incertidumbre que deriva de la falta de conocimiento de las mejores soluciones alternativas a un problema dado.

(44) Memoria de la VIII Conferencia..., op. cit., p. 208.

En el campo concreto de los negocios, la necesidad a veces acuciante de resolver determinados problemas empresarios, ha motivado un notorio incremento en la compra de servicios profesionales, o servicios de consultoría, por parte de los directivos de empresas.

En opinión de Lyall, "...la consultoría de dirección consiste básicamente en modificar las actitudes mentales de la gente." (45) Y añade después, "En la mayoría de los casos, lo que los consultores esperan es introducir un nuevo modo de pensar -modo de pensar progresista- en una compañía." (46)

De acuerdo con Wittreich, independientemente de los servicios de que se trate, lo fundamental que las organizaciones de servicios profesionales (firmas consultoras) tienen para ofrecer a sus clientes es "...la promesa de introducir más certidumbre en un área particular en la cual el cliente siente incertidumbre." (47) Más adelante agrega que "...el éxito en reducir la incertidumbre, a menudo depende críticamente de la capacidad para reconocer e identificar la verdadera incertidumbre.

Esto no es tautología. Por cierto, con frecuencia un cliente que desea comprar un servicio profesional siente que tiene un problema, pero está inseguro sobre la naturaleza específica de su problema. La responsabilidad de la firma consultora es identificar ese problema y definirlo en términos comprensibles." (Enfasis en el original.) (48)

De lo que antecede, se infiere que la consulta que la Dirección de una empresa realiza a una firma de servicios de asesoramiento, nace en primer lugar, de su conocimiento o sospecha de que un determinado sistema de su organización o un segmento del mismo, resulta ineficaz y costoso de operar, o que puede brindar mejores servicios a un costo más bajo, o finalmente, que no está produciendo la información necesaria para la toma adecuada de decisiones. En segundo lugar, tal solicitud de servicios puede derivar del reconocimiento de parte de los directivos, que sus propios equipos consultores internos (tales como Auditoría de Sistemas,

(45) Lyall, D., "Management Consultancy - Assessing the Pay Off" en, *The Accountant*, September 21 st., 1972, p. 352.

(46) Lyall, D., op. cit., p. 353.

(47) Wittreich, W. J., op. cit., p. 128.

(48) Wittreich, W. J., op. cit., p. 130.

Organización y Métodos, y similares) cuando ellos existen, carecen ya sea de la dotación numérica adecuada para absorber un proyecto que quizás se encare por una única vez, o bien de la pericia profesional o "know - how" conmensurable con la complejidad del problema específico a resolver.

En lo que hace a su metodología, un proyecto de consultoría puede reducirse a las siguientes etapas básicas:

<u>Etapas</u>	<u>Propósito</u>
Relevamiento	Recopilación detallada de hechos y antecedentes, que permita obtener una visión de conjunto del sistema existente.
Análisis	Examen metódico del sistema o proceso existente, basado en su descomposición o fraccionamiento mental en partes más simples.
Diagnóstico	Identificación de la "enfermedad" del sistema a través de la medición y evaluación de su efectividad y eficiencia en relación a los objetivos que le fueran asignados.
Proyección de soluciones	Revisión crítica de soluciones alternativas conducentes al posterior diseño de un sistema mejorado (rediseño), que satisfaga más adecuadamente los objetivos perseguidos o cuya operación represente economías significativas.
Recomendación	Presentación de las conclusiones y recomendaciones a la decisión directiva, mediante la emisión de un informe que identifique las principales áreas de problemas y proponga medidas concretas para resolverlos, así como -si ello resulta factible- los

	ahorros estimados a lograrse.
Diseño	Desarrollo de la estructura de un sistema nuevo o de un sistema revisado (rediseño) que incorporando a la propuesta del consultor las modificaciones sugeridas por sus usuarios, suministre la información que necesitan para el planeamiento y control de sus actividades y alcance adecuadamente sus objetivos dentro de pautas de efectividad y eficiencia.
Lanzamiento	Instalación y puesta en marcha del sistema propuesto,
Seguimiento	Estabilización del sistema en el rango de eficiencia y efectividad deseado.

En función de lo que antecede, puede afirmarse que genéricamente existen dos clases de servicios de consultoría. Los que podrían denominarse "consultorías de diagnóstico" y las que, para distinguirlas de las anteriores, correspondería designar como "consultorías de diseño". Las primeras tendrían como finalidad fundamental la identificación de las causas verdaderas y no aparentes de problemas que pueden estar afectando negativamente el funcionamiento de un sistema. Sin embargo, salva raras excepciones, no podría considerarse como cumplido ese propósito sin que, además de traer a la luz las deficiencias observadas, se ofrecieran recomendaciones para subsanarlas. Es por ello, que se considera que las consultorías de diagnóstico se extienden hasta la etapa de "recomendación", tal como se la describiera anteriormente.

Como puede apreciarse, existe una acentuada correspondencia entre los propósitos que busca concretar un proyecto de consultoría de diagnóstico y los objetivos cuya consecución constituyen la razón de ser de la auditoría de sistemas. Y esta coincidencia de fines permite sostener que la labor de la consultoría de diagnóstico consiste, verdaderamente, en una auditoría de sistemas. De ahí en más concluye la fase de auditoría de sistemas y comienza nítida-

mente la de consultoría de diseño con la decisión directiva de aceptar la propuesta (con la debida consideración a la opinión de los sectores operativos afectados).

El autor, en consecuencia, disiente con López Cascante, quien no hace esta distinción propia de todo proyecto de consultoría, al afirmar que "El auditor tiene la responsabilidad de implantar sus sugerencias y cambios de métodos. La Dirección Superior debe conferirle la autoridad y la responsabilidad necesarias que le permitan tomar las disposiciones en el sector sujeto a revisión y llevar a cabo la implantación." (49)

Resulta oportuno aclarar que si el profesional contara con la idoneidad adecuada, podría ofrecer -si bien ya en una capacidad de consultor de diseño- la colaboración que se necesitara para la implantación del sistema mejorado.

Es conveniente subrayar, sin embargo, que en las consultorías de diseño la tarea fundamental del responsable del proyecto es asistir y cooperar con la supervisión de línea en la etapa de lanzamiento del nuevo sistema, pero debe enfatizarse que la responsabilidad final por su instalación y administración, pertenece a la empresa y específicamente a la supervisión operativa. Es decir, no corresponden al consultor de diseño, actuando como tal, responsabilidades ejecutivas. Así lo entiende entre otros autores, Lyall cuando expresa : "Curiosamente, lo que muchos directivos tienden a olvidar es que los consultores raramente ponen en marcha sus propias ideas; no son ejecutores, sino meramente agentes catalíticos." (50) Y agrega posteriormente : "Si una compañía tiene una sección de Organización y Métodos razonablemente grande, el consultor puede desarrollar su proyecto y entregar a ella su puesta en marcha." (51)

Hasta aquí se han identificado dos importantes niveles de gestión dentro del campo de la consultoría : el primero corresponde al consultor de diagnóstico o auditor de sistemas y el segundo al consultor de diseño. La etapa de "recomendación" es la que marca la transición de una a otra actividad, sin que pueda afirmarse que la misma sea patrimonio exclusivo de una de ellas. Al respecto dicen Chapman y Wawrzniak de Alonso "Existe un área gris, de su-

(49) López Cascante, J., op. cit., p. 386.

(50) Lyall, D., op. cit., p. 352.

(51) Lyall, D., op. cit., p. 353.

perposición entre ambas esferas de acción consistente en la especificación de las soluciones a las deficiencias advertidas. Estas son funciones terminales de la auditoría operativa, mientras que al mismo tiempo son funciones iniciales de la labor efectiva y medular del consultor." (52)

Después que el nuevo o revisado sistema ha sido puesto en marcha, el proyecto entra en su última etapa cual es la de su seguimiento o "follow-up". Corresponde ahora al consultor asegurarse que se interpretan y aplican adecuadamente las instrucciones operativas que regulan el comportamiento del sistema propuesto, que los resultados conforman con lo que se había pronosticado y que el proceso tiene el grado de confiabilidad estipulado.

EL DISEÑO DE SISTEMAS Y LA AUDITORIA DE SISTEMAS

Es conveniente a esta altura del trabajo, intentar clarificar la vinculación entre el diseño de sistemas y la auditoría de esos mismos sistemas.

De acuerdo con Johnson "...la función de diseño incluye la disposición de instalaciones físicas para la producción y actividades auxiliares. También cubre la distribución de personal y redes de comunicación, establecidas para proporcionar información concerniente al proceso." (53) Este mismo autor señala que el diseño de sistemas ha recibido atención bajo distintos rótulos tales como, "simplificación del trabajo", "sistemas y procedimientos", "análisis de sistemas" e "ingeniería de sistemas", manifestando que las tres primeras actividades están enfocadas a sistemas existentes más bien que al diseño de nuevos sistemas, mientras que la ingeniería de sistemas implica la creación de sistemas así como el análisis de sistemas existentes, con énfasis en la primera de estas tareas habiendo adquirido recientemente, un nuevo significado - el desarrollo de sistemas de información. (54)

De lo que antecede, surgen dos campos principales referidos a los sistemas que son cubiertos por la actividad de diseño : a) el diseño inicial u original, propio de operaciones nuevas; b) el rediseño, que implica una evaluación previa con miras a introducir cambios, designada por Johnson "revisión de sistemas" (55) y que el autor ha denominado "auditoría de sis

(52) Chapman, W.L. y Wawrzniak de Alonso, op. cit., p. 14.

(53) Johnson, R.A. y otros, op. cit., p. 302.

(54) Johnson, R.A. y otros, op. cit., p. 302, 303 y 318.

(55) Johnson, R.A. y otros, op. cit., p. 303.

temas." (Es pertinente acotar, que esta actividad no releva al responsable de línea de dar la alarma sobre la no adecuación de un sistema, tan pronto la misma sea advertida).

La auditoría de sistemas se constituye entonces, en la realimentación natural al ciclo de proyectos de Sistemas, concretamente a su etapa de diagnóstico.

Es importante subrayar que, de conformidad con lo anterior, la consultoría de diseño enfocada a sistemas existentes ("rediseño" en forma específica) presupone la realización pre-
via de una auditoría de sistemas (consultoría de diagnóstico). No es ese el caso cuando la con-
sultoría de diseño está orientada a desarrollar un sistema por primera vez, dado que en esta si-
tuación el sistema aún no existe y debe procederse al diseño (en su connotación más estricta) de su estructura.

Lo dicho hasta el momento, sirve para enfatizar las diferencias entre el consultor de diseño ("ingeniero" o "analista") de sistemas y el auditor de sistemas. Este debe satisfacerse si los sistemas siguen siendo efectivos, eficientes y operados dentro de los procedimientos aprobados, recomendando soluciones a las deficiencias detectadas pero sin ser el responsable técni-
co del diseño y lanzamiento del nuevo sistema.

(Todas estas circunstancias como podrá advertirse, han sido convenientemente ponde-
ras por el autor al proponer su conceptualización de la auditoría de sistemas).

De aquí en más, comienza a gravitar un factor cuya importancia no puede ser nunca sobreenfatizada, cual es la cuestión de la idoneidad del auditor de sistemas. Si su experiencia y calificaciones adecuadamente ponderadas, le habilitan a continuar -si bien ya dentro de una aptitud consultiva- con las fases de diseño e instalación, no existen -tal cual ya se lo de-
mostrara concluyentemente- impedimentos para que así sea. Caso contrario, los especialistas de la propia organización o los que especialmente se contrataran, serán los responsables de efectivizar la pertinente acción correctiva. Este aspecto de la diferenciación entre ambas ac-
tividades, hace entonces al distinto alcance que corresponde a cada una de ellas. En este sen-
tido puede afirmarse que el diseño de sistemas más efectivos y eficientes constituye el objetivo, y la auditoría de sistemas el instrumento técnico para la consecución de aquél.

Otro rasgo que distingue al ingeniero de sistemas del auditor de sistemas, es el enfo-
que que cada uno da a su labor, y ello está principalmente dirigido a la participación conce-

dida al personal que opera el sistema objeto de revisión. Esta participación que es clave en la instrumentación de todo sistema mejorado y que es mucho más acentuada en la ingeniería de sistemas, reconoce como fundamento la necesidad de neutralizar la frecuente "resistencia al cambio" por parte de los sectores operativos, asegurando su cooperación para aceptar y aplicar diligentemente los nuevos procedimientos que indudablemente surgirán del estudio del sistema en vigor. Por otra parte, es muy posible obtener beneficios reales a través de la colaboración de aquellas personas que más saben sobre las operaciones que se analizan. En este sentido y refiriéndose a la duración en el tiempo de los beneficios producidos por el trabajo de un contrato de consultoría, Lyall afirma que "...es vital que el personal del cliente esté directamente involucrado en el trabajo detallado de descubrir los hechos y en el desarrollo de los métodos mejorados; es igualmente importante para los consultores, verse involucrados con el personal del cliente en la puesta en marcha de las recomendaciones. Si estas dos condiciones son satisfechas, entonces el consenso de opinión, es que esos efectos pueden durar una considerable extensión de tiempo, lo cual se mide más por cuanto tiempo ese personal permanezca con la compañía, que por las recomendaciones como tales." (56)

Se ha dicho anteriormente, que las actividades que se agrupan bajo la designación de Ingeniería de Sistemas, están hoy especialmente orientadas al diseño de nuevos sistemas, preferentemente en los aspectos vinculados con la estructuración de los circuitos informativos que los conforman. Es decir que el diseño básicamente, abarca la definición de la información que ha de producir el sistema o sea determinar los requerimientos de cada uno de los centros de de cisión afectados por el proceso en estudio, la especificación del contenido de la información a producir y, finalmente, la forma en que la misma ha de ser obtenida. Para Lenhart y Defliese, "El objetivo principal de la revisión en métodos o procedimientos es permitir a la dirección incrementar la utilidad neta del negocio. El contador público debe sopesar los costos totales de obtener información contra los costos totales de no tenerla, tomando en consideración los beneficios que puedan resultar en el largo plazo." (57) En este sentido, debe recalarse que si bien la disminución de los costos administrativos puede ser una importante motivación

(56) Lyall, D. op. cit., p. 352.

(57) Lenhart y Defliese, op. cit., p. 538.

para la revisión de los sistemas, la inversión realizada en el diseño de mejores sistemas se justifica no sólo sobre la base de la posible reducción de costos para la producción de información, sino también y en muchos casos preferentemente, en la capacidad estimada del sistema para ayudar a la toma de mejores decisiones. Concretamente, se trata de que el nuevo o modificado sistema, opere de forma tal que los decididores puedan contar con la información que necesitan para optimizar el nivel de sus decisiones y alcanzar un mayor nivel de eficiencia y eficacia operativas.

Por su parte, la Auditoría de Sistemas será responsable por la evaluación de los circuitos informativos ya diseñados que apoyan y orientan la gestión de los sectores de línea y la de los propios directivos, con miras a diagnosticar falencias y delinear posibles cursos de acción para mejorar la operatoria y salida del circuito informativo y lograr una más eficiente utilización de los recursos insumidos (humanos, físicos, financieros, etc.) en el ciclo operativo. El aspecto crítico lo constituye la determinación del punto hasta donde debe profundizarse en esta etapa de la actividad creativa del auditor, cuestión resuelta razonablemente al extender su responsabilidad a la formulación de conclusiones y -luego de realizadas las pertinentes estimaciones económicas- a la recomendación de propuestas compatibles con la consecución de los objetivos del organismo social.

Los sistemas de información, tal cual ya se viera en otro capítulo de este trabajo, aseguran el ejercicio adecuado del control de gestión y del control operativo al permitir la monitorización continua de las operaciones (principalmente mediante la generación de información por excepción), la medición del desempeño en relación con los planes fijados (a menudo en función de tendencias de resultados alcanzados) y la detección de áreas con problemas o con posibilidad de profundización de oportunidades favorables. Pero también tales sistemas pueden ser causantes de costos elevados, duplicaciones y fallas de coordinación. Estas circunstancias dan una apropiada perspectiva del vasto campo de acción del auditor de sistemas y propician un estrecho grado de vinculación y cooperación entre él y el equipo responsable del diseño, dado que la interacción a que ello da lugar evitará revisiones y cambios costosos en los sistemas una vez que los mismos hayan sido instalados.

RESUMEN

Se ha descrito en este capítulo, el proceso por el cual el contador público extendió su labor más allá de los límites de la contabilidad, la auditoría y los impuestos. Y se ha expresado que al hacerlo, incursionó en el área de la prestación de "servicios de asesoramiento para la dirección", o lo que es lo mismo, de "consultoría de dirección" si es que actuaba como profesional "independiente", o bien en el campo de lo que se dió en llamar "auditoría operativa", si esa expansión era pertinente a la auditoría ejercida en relación de dependencia o auditoría "interna".

El autor presenta una conceptualización de lo que sostiene debe entenderse por "auditoría de sistemas" expresión que por ser más comprensiva y tipificante de las tareas que realiza el profesional responsable de su conducción, propone fundadamente en reemplazo de la más generalizada -pero carente de tales atributos- "auditoría operativa".

Se hace referencia también a los distintos criterios con los que los diversos autores tratan de caracterizar a la auditoría de sistemas (operativa), contrastándose los que podrían denominarse enfoques "restringido" y "amplio" para su ejecución. Como se recordará, el primero de ellos se caracteriza por no distinguir claramente entre la auditoría financiera y la auditoría de operaciones.

Ya en otra parte de este trabajo se analizaron el alcance y las tareas que corresponden a las auditorías destinadas a la expresión de una opinión sobre la verosimilitud de lo manifestado en estados contables, a los que se agregan ahora los pertinentes a la "auditoría de sistemas." De la confrontación de ambos tipos de servicios, resulta claro que las particularidades metodológicas de la auditoría de sistemas -en especial las referidas al encarar los trabajos y a suministrar recomendaciones desde el punto de vista de un hombre de negocios (business-man's approach) y no solamente desde un punto de vista de técnica contable- la ubican unívocamente en el campo de la consultoría de empresas -en forma precisa en lo que el autor ha dado en llamar "consultoría de diagnóstico"- especificándose que al cumplirse con la etapa de recomendación de soluciones a los problemas advertidos, se consuma la auditoría de sistemas y se penetra decididamente en el área de la consultoría de empresas que el autor designara como "consultoría de diseño".

Se finaliza este capítulo distinguiendo por sus rasgos esenciales, las actividades que corresponden al consultor de diseño o "ingeniero" de sistemas y al profesional encargado de auditarlos. El factor clave para su diferenciación, es la etapa de diseño del sistema tarea que es exclusiva de la ingeniería de sistemas, mientras que la misión de la auditoría de sistemas es retornar o realimentar sus mediciones (evaluaciones) al grupo o equipo de "sistemas", para que éste diseñe o rediseñe un sistema mejorado en sus componentes operativos e informáticos.

Precisamente el énfasis está actualmente enfocado hacia los circuitos informativos, que actúan como vasos comunicantes entre los distintos centros de decisión, por lo que una buena parte de la labor que presupone una auditoría de sistemas debe en consecuencia, orientarse hacia la mejora del sistema de información como factor crítico para un adecuado control operativo y de gestión.

En el próximo capítulo, el autor se propone explorar las implicancias que para el contador público tiene este nuevo ensanchamiento de su campo de acción, y clarificar la vinculación que existe entre la auditoría tradicional y la auditoría de sistemas.

ORIGINAL

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALEJANDRO PALACIOS

AUDITORIA OPERATIVA

TOMO II

RUBEN MARIO BOSSI

Registro N° 5890

Noviembre de 1973

TESIS DOCTORAL PLAN "D"

CATALOGADO

Col.
1501
1076

TESIS
H. 5113
B4
2

ORIGINAL

I N D I C E

CAP. VI - LA AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES Y LA AUDITORIA DE SISTEMAS Pág. 125

El contador público como opinante de estados contables y la auditoría de sistemas 125

Auditoría de la dirección 133

Resumen 139

CAP. VII - METODOLOGIA DE LA AUDITORIA DE SISTEMAS 141

PARTE I

INTRODUCCION

El por qué de una metodología 141

Objetivos de las auditorías de sistemas 143

Planificación 144

Técnica de la auditoría de sistemas 146

- Delimitación del sistema 147

- Programación 148

PARTE II

ESTUDIO PRELIMINAR

Identificación del entorno 151

Inspecciones de visu y entrevistas 154

Cuestionario sobre aspectos fundamentales del sistema 154

Análisis de la información financiera 156

Relevamiento 157

- Métodos de relevamiento 158

- Técnica para la formulación de cursogramas 161

- Guía para la preparación de cursogramas 163

- Listas de comprobación 165

- Ventajas y limitaciones de los cursogramas 165

- Seguimiento de transacciones a través del sistema	Pág.	168
- Qué datos deben relevarse		168
- Parte operativa del sistema		169
- Estructura organizativa		170
- Procesos		170
- Insumos		171
- Recursos físicos		171
- Recursos humanos		172
- Estimación del volumen de actividad y costo potencial del sistema		173
- Sistema de control operativo y de gestión		174
- Proceso de planeamiento		175
- Proceso de control		179
- Sistema de información		185
Pruebas selectivas		187
Memorandum sobre conclusiones provisionales		190

PARTE III

AUDITORIA EN PROFUNDIDAD DEL SISTEMA

Significado y propósito		191
- Parte operativa del sistema		193
- Estructura organizativa		193
- Procesos		197
- Insumos		198
- Recursos físicos		198
- Recursos humanos		199
- Volumen de actividad y costo del sistema		202
- Sistema de control operativo y de gestión		203
- Proceso de planeamiento		203
- Proceso de control		209

- Sistema de información	Pág. 216
Proyección de soluciones	219
El informe de auditoría de sistemas	221
El "seguimiento" de la auditoría de sistemas	225
Resumen	227
CAP. VIII-LA AUDITORIA DE SISTEMAS Y LA REALIDAD NACIONAL	228
La auditoría de sistemas en el contexto económico y social de la Argentina	228
La auditoría de macrosistemas	229
Resumen	233
CAP. IX - CONCLUSIONES	234

CAPITULO VI

LA AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES Y LA AUDITORIA DE SISTEMAS

EL CONTADOR PUBLICO COMO OPINANTE DE ESTADOS CONTABLES Y LA AUDITORIA DE SISTEMAS

Es práctica corriente que los auditores "externos" o "independientes" al finalizar su labor, hagan llegar a sus clientes un memorandum de comentarios y recomendaciones sobre aspectos contables y de control el que también frecuentemente, contiene sugerencias para introducir mejoras o simplificaciones de procedimientos con la consiguiente reducción de costos operativos. Sin embargo -según ya se viera en el capítulo IV- este apéndice "constructivo" del informe del auditor, no constituye un objetivo deliberado de las auditorías realizadas para dictaminar sobre estados contables. Se trata en realidad, de un "subproducto" del trabajo profesional que involucran tales auditorías, índice elocuente del esfuerzo de los contadores públicos para prestar a sus clientes un servicio adicional, fruto de una nueva actitud mental, cual es la de encarar su trabajo no sólo exclusivamente desde el punto de mira de la técnica contable, sino también desde el punto de vista del hombre de negocios (businessman's approach).

La profesión contable ha comprobado que este enfoque le ha brindado la posibilidad de ofrecer a sus clientes sugerencias constructivas, aún en el marco de las auditorías "tradicionales", sin por ello olvidar que su responsabilidad fundamental en las mismas, es la de emitir un juicio de valor respecto de las representaciones contenidas en los estados contables.

Los distintos objetivos que avalan la ejecución de las auditorías de sistemas, demuestran que ellas están básicamente, fuera del alcance del contador público en función de opinante de documentos contables. No obstante, un adecuado conocimiento de las operaciones del negocio no sólo facilita la realización de la auditoría de estados contables en su concepción más académica, sino que también permite compatibilizar hasta ciertos límites la labor profesional a cumplir en ambos tipos de auditorías.

En efecto, para respaldar la emisión de su opinión sobre los documentos que examina, el auditor debe contar con una razonable comprensión de los problemas operativos de su clien

te. Esto es fundamental para interpretar adecuadamente la información contenida en aquéllos e implica un conocimiento de carácter general sobre la industria de que se trate y uno más particularizado sobre la empresa misma.

Es decir, que toda auditoría inteligentemente planificada debe comenzar por un reconocimiento del entorno con el que la firma cliente interactúa, como medio de penetrar metódicamente en el por qué de los cambios operados en su posición patrimonial y económico-financiera. Ya se ha tenido oportunidad de expresar que el medio ambiente afecta a cada subsistema (empresa) de una manera diferente, lo que se explica por los distintos objetivos, filosofías y personalidades de los "participantes", que caracterizan a cada organización como sistema. Ello justifica transitar este camino como medio para desentrañar las implicancias planteadas para la empresa en cuestión, por la realidad social, política y económica. Así, deberá prestarse una adecuada consideración a los factores de tipo coyuntural que pueden afectar al sistema y cuya debida ponderación arrojará luz sobre aspectos vinculados al volumen de ventas, utilidad global y por líneas de producto, la situación financiera y la relacionada con la tributación de impuestos. Esto es válido, no solamente para el caso de una auditoría de las que se han denominado en este trabajo "de sistemas", sino también para las que estén orientadas a emitir una opinión sobre estados contables, ya que la identificación de lo que hace a una organización relativamente exitosa o no en sus negocios, así como de los factores económicos y de otro tipo que la afectan, ha de influir en la selección, extensión y aplicación de los procedimientos de auditoría en la medida requerida por las circunstancias.

No es el propósito de esta parte del trabajo precisar el enfoque metodológico de la auditoría de sistemas, sino simplemente individualizar los puntos de contacto que la vinculan con la tarea profesional encaminada a emitir un juicio técnico sobre un documento contable. Se acaba de establecer que ambas actividades deben comenzar con un examen o investigación que permita identificar el "negocio" a auditar y su entorno. Cabe aclarar que tratándose de una auditoría de sistemas y cuando no se toma a la organización como objeto único del trabajo, sino sólo a un segmento de la misma, se encontrará que el subsistema objeto de estudio tendrá además como entorno, a otros subsistemas de la misma empresa, a los que habrá que individualizar para determinar la existencia o no de interacciones entre los mismos.

Concedida que sea la posibilidad de que la etapa que el autor ha denominado de "investigación" o "examen" sea básicamente común a ambas clases de auditoría -especialmente en el caso de primeras auditorías sobre estados contables- debe avanzarse sobre la segunda etapa de la auditoría de sistemas llamada de "diagnóstico", a efectos de determinar si existe correspondencia con alguna de las etapas que deben cumplirse para poder opinar sobre la verosimilitud de los estados contables. Si este último es el propósito perseguido, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, el auditor ha de interesarse específicamente en determinados segmentos o subsistemas del sistema de control vigente, a saber: los subsistemas de comprobación automática y de control contable o financiero, es decir los más directamente vinculados con la confiabilidad de la información contenida en los estados contables. Así, su labor tendrá por finalidad fundamental determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, tal lo requiere la segunda norma de las referidas a la realización del trabajo "in situ". A pesar de ello y por la natural interacción que existe entre los componentes de todo sistema, el auditor se verá necesariamente involucrado con elementos propios de la contabilidad gerencial, a través de los cuales se instrumentan el control gerencial y el control operativo y que generalmente, sólo mantienen una relación indirecta con las cuentas para publicación. De lo dicho, puede advertirse un propósito incidental en su examen y evaluación de sistema de control: hacer sugerencias para introducir mejoras en el sistema que pueden posiblemente, traducirse en una eficiencia y efectividad mayores. No obstante, según puede observarse, tales sugerencias no serán el fruto de una investigación en profundidad de todo el sistema, sino de algunos de sus procesos.

Es decir entonces que, cuando el objetivo o fin del auditor es la emisión de una opinión sobre los estados contables, las conclusiones en cuanto a las pruebas de transacciones y operaciones -complementarias de su relevamiento anterior de determinados procesos del sistema- son la base que utiliza para decidir sí, -en función de lo observado y de su efecto potencial sobre los estados contables- se requieren o no pruebas adicionales y la modificación del programa de trabajo. En lo relativo a la definición de la naturaleza de los problemas operativos advertidos, el auditor no ha penetrado lo suficiente en el sistema como para alcanzar conclusiones terminantes, por lo que no puede efectivizarse el diagnóstico definitivo de la "afección" que aque

ja al sistema, pero sí advertirse algunos de sus síntomas más adversos o evidentes. El diagnóstico o calificación de los signos advertidos por el auditor, tendrá entonces un carácter provisional o "preliminar" como lo explican Chapman y Wawrzniak de Alonso al manifestar : "...el diagnóstico es preliminar porque es simplemente la consecuencia inicial del examen efectuado.

No es sino una toma de razón, un intento de identificación del problema : no su efectiva identificación." (Enfasis en el original.) (1)

En los cuadros que siguen se intenta contrastar las diferentes conclusiones a que dan lugar los hallazgos que en ellos se detallan, según que los mismos sean analizados a la luz de los propósitos que definen a la auditoría de estados contables o a la auditoría de sistemas. (Ver cuadro en las páginas 129 y 130).

Como puede observarse, los diferentes objetivos que orientan el trabajo del auditor cuando examina estados contables, hacen que dedique especial atención sólo a segmentos específicos del sistema de control, y con una profundidad basada en las circunstancias individuales detectadas a medida que aplica los procedimientos que ponen a prueba el funcionamiento del sistema. Los resultados obtenidos, dictarán o no la necesidad de introducir cambios en su programa de trabajo.

En la auditoría de sistemas, esas mismas evidencias dan lugar a una evaluación "orientada a la dirección" o realizada desde un "punto de vista directivo", es decir, que no se considera su importancia relativa en función de su repercusión en la verosimilitud de los estados contables, sino en cuestiones tales como organización, políticas, coordinación, objetivos institucionales, clientes, la calidad del producto o el servicio, etc.

Para el auditor de sistemas los elementos de juicio recogidos, le posibilitan una evaluación y diagnóstico preliminares, indicativos de problemas básicos o áreas que son potencialmente problemáticas. Es allí donde debe ahondar su investigación, a través de una "auditoría en profundidad", para identificar los factores que perturban el comportamiento del sistema, especificación que contribuirá al desarrollo de recomendaciones constructivas para introducir mejoras en la operación y en el flujo de información del sistema estudiado.

(1) Chapman, W.L. y Alonso, M.W. de, op. cit., p. 29.

DIAGNOSTICO PRELIMINAR

HALLAZGOS EN LA AUDITORIA

EN LA AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES

EN LA AUDITORIA DE SISTEMAS

CREDITOS Y COBRANZAS

1. Los vendedores están siendo utilizados como agentes primarios del crédito a clientes, sin un control posterior.
2. Se despachan mercaderías a clientes con saldos vencidos e impagos.
3. La antigüedad de los saldos de clientes es indicativa de atrasos considerablemente superiores a las condiciones de venta acordadas.

1. No se cuenta con un efectivo control independiente de los vendedores, a través de una adecuada oposición de intereses.
2. Posibilidad de colusión entre vendedores y clientes.
3. Cuanto más tiempo un saldo permanece pendiente de cobro, mayores son las probabilidades de su cancelación como incobrable, por lo que debe estudiarse la adecuación del saldo de la previsión respectiva.

1. El personal de créditos ha sido prematuramente reducido, antes de haberse implantado la prevista verificación automática del límite de crédito por medio del equipo de procesamiento de datos.
2. Uso de fondos propios para financiar a los clientes y un creciente endeudamiento, por parte de la compañía.
3. La recaudación de los saldos pendientes es muy lenta e indica falta de adhesión o carencia de una eficaz política de crédito y la necesidad de intensificar los esfuerzos de cobranza para reducir los "días de ventas a cobrar".

CUENTAS A COBRAR

1. Se prefacturan los pedidos de clientes antes de su envío al depósito, donde existe una gran demora en preparar los despachos.

1. Posibilidad de que algunos despachos no realizados se incluyan en el inventario físico.

1. Las demoras excesivas deterioran el servicio al cliente, perjudicando la posición relativa de la empresa en el mercado, en beneficio de la competencia.

DIAGNOSTICO PRELIMINAR

HALLAZGOS EN LA AUDITORIA

EN LA AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES

EN LA AUDITORIA DE SISTEMAS

CUENTAS A COBRAR (Cont.)

2. Se otorgan descuentos de caja a clientes, más allá del período de vigencia del mismo.
3. Existen numerosos reclamos por errores en la registraci3n de los movimientos en las cuentas individuales de los clientes.

2. Puede existir connivencia entre el vendedor y el cliente o tratarse de retenciones indebidas de fondos.
3. Necesidad de ampliar el espectro de clientes a circularizar, y de vigilar las partidas por ajustes en la cuenta control del mayor general.

2. Excesiva dependencia de la política de descuentos para incrementar los volúmenes de ventas o para mejorar el índice de cobranzas.
3. Tales errores irritan a los clientes y conspiran contra las buenas relaciones que aseguran la continuidad del negocio.

INVENTARIOS

1. Se incluyen en el valor de inventario de algunos productos terminados, gastos de estructura no absorbidos.
2. En varios almacenes, los encargados son los responsables del recuento físico para reducir el tiempo y personal que demanda esa tarea.
3. En funci3n del nivel de actividad, las existencias de materiales resultan excesivas para atender las necesidades de la producci3n.

1. Corresponde segregar esos importes y darles el tratamiento de pérdidas por planta inactiva.
2. Peligro de faltantes no denunciados al no observarse una adecuada separaci3n de funciones.
3. Necesidad de estudiar suficiencia de la cobertura para absorber quebrantos por materiales obsoletos y de poco movimiento.

1. La inexactitud de los costos unitarios, puede provocar decisiones incorrectas de la gerencia al establecer políticas de venta.
2. Debe revisarse la política de control de inventarios. Cabría establecer el principio de relacionar el control que se ejerce con el valor de las partidas de inventario. (Técnica ABC para control de inventarios).
3. Pueden lograrse economías adecuando los niveles de existencias a los programas de producci3n, lo que reducirá la inversi3n en inventarios y los relativos costos de mantener el inventario.

Ciertamente el auditor que opina sobre estados contables habrá ganado una comprensión de los procesos que más se relacionan con su labor, y aún -como se viera- podrá advertir debilidades operativas que desvían al sistema de los objetivos que le fueran fijados. No obstante, el conocimiento de su existencia sólo requiere del auditor un llamado de atención a su cliente sobre los componentes del sistema de control que potencialmente, ofrecen más oportunidades para un estudio en profundidad que pueda traducirse en substanciales mejoras en la eficiencia y efectividad del sistema. Es decir, indicará las áreas donde los cambios en los procedimientos y la modificación o establecimiento de políticas darán básicamente como resultado : a) eliminación de costosos desperdicios en la utilización de los recursos; b) implantación de un positivo control operativo y de gestión.

Como parte de este servicio adicional, el auditor deberá recomendar a quien él estima como mejor calificado para resolver los problemas o indagar en las áreas de problemas de las que ha tomado razón, al costo más bajo para su cliente. Razones de especialización, experiencia y aún de dotación, propias de una auditoría en profundidad, hacen en muchas ocasiones impracticable que los sectores de asesoría de la misma empresa la ejecuten. En tales ocasiones, el profesional puede sugerir a la empresa la conveniencia de que tal estudio sea realizado por la división de servicios de asesoramiento para la dirección de su firma o en su defecto, por otros consultores externos.

En resumen, puede decirse que no es factible que quien deba opinar sobre estados contables realice simultánea y complementariamente una auditoría de sistemas.

Su labor debe estar dirigida en forma primaria a la búsqueda de evidencias que le permitan obtener conclusiones sobre la verosimilitud de lo que dichos estados exponen. En lo que se refiere a la auditoría de sistemas, su papel queda limitado a la localización y posterior informe sobre las "dolencias" que puedan estar afectando el uso de los recursos utilizados y el adecuado funcionamiento del control operativo y de gestión.

Lo hasta aquí dicho, alcanza también al auditor que presta sus servicios en relación de dependencia o auditor "interno". Este no debe desinteresarse por los aspectos tradicionales -contables, patrimoniales o financieros- de su labor que, no obstante, pueden vincularlo con situaciones en las que pueda hacer sugerencias que redunden en mayores beneficios para su em

presa. A pesar de ello, la actividad específica que implica una auditoría de sistemas aconsejan, en opinión del autor, la separación de ambas funciones. En efecto, si bien ambas están interesadas en el bienestar de la organización, son diferentes en lo que hace a objetivos, enfoque y competencia requeridas, lo que no constituye obstáculo para que, sin desatender sus propios fines, trabajen en estrecha colaboración y aún dependan de un mismo funcionario.

La separación que se propugna, importa la organización de dos sectores independientes de auditoría: Auditoría Contable y Patrimonial, y Auditoría de Sistemas, o al menos dos equipos de especialistas distintos, trabajando interrelacionadamente y sin superposición, de manera similar a la que lo hace el profesional "externo" que dictamina sobre estados contables con relación al que profundiza sobre sus hallazgos para instrumentar una auditoría de sistemas.

En opinión de Leonard, "el equipo de auditoría (entiéndase "management audit") puede ser parte de las actividades del departamento de consultoría de la dirección, el departamento de métodos, la sección de auditoría interna, el departamento de control administrativo, la sección de planeamiento directivo, o alguna otra unidad de una organización. La función de auditoría podría ser manejada por un cuerpo asesor o departamento separado." (2) Y agrega, "...una cosa es cierta: La función debe ser tan totalmente independiente como sea posible de la presión de grupos particulares en la empresa. Las presiones han de ser mucho menores y menos violentas, cuanto más alto se coloque esa función en la organización." (3)

Este aspecto de la "independencia" del auditor interno -ya tratado en el capítulo IV- está sancionado en la Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno (Revisión 1971) que lo complementa disponiendo además que "La objetividad es esencial para la función de Auditoría. De tal manera, un Auditor Interno no deberá desarrollar o instituir procedimientos, preparar registros o comprometerse en cualquier otra actividad que normalmente deba examinar y valorar, y que pueda interpretarse razonablemente que compromete su independencia. Su objetividad no será afectada adversamente por determinar y recomendar las normas de control a aplicarse en el desarrollo de sistemas y procedimientos bajo su examen." (4)

(2) Leonard, W.P., op. cit., p. 76.

(3) Leonard, W.P., op. cit. p. 77.

(4) Declaración de Responsabilidades de Auditor Interno. Revisión dada por el Instituto de Auditores Internos (New York) en 1971, publicada en El Auditor Interno, Revista del Instituto de Auditores Internos, División Bs.As., Enero-Febrero de 1972, p. 15.

Así como anteriormente se propugnara que las divisiones de consultoría de la dirección de las firmas de contadores públicos, se nutran con el aporte de profesionales en especialidades ajenas a la formación y experiencia de aquéllos, es oportuno ahora postular similar criterio para la estructuración del propio equipo de auditoría de sistemas de una institución. A esta posición adhieren autores como Chapman, quien afirma que, "...ante la necesidad de una oficina de auditoría interna en la empresa moderna, que sea eficiente, es imprescindible que esté organizada con el aporte de especialistas provenientes de otras ramas del saber." (5)

Finalmente, también cabrá la posibilidad de que una vez desarrollada la auditoría de sistemas, se dé lugar a la participación de consultores "internos" o "externos", especialistas en el campo profesional de que se trate.

AUDITORIA DE LA DIRECCION

Se ha discutido en los últimos tiempos, la posibilidad de que los contadores públicos extiendan su campo profesional de opinantes de estados contables, para llegar a expresar una opinión independiente sobre el desempeño directivo, para uso de terceros (accionistas, banqueros y otros interesados). Antes de indagar en su problemática, es conveniente contar con un concepto de la auditoría de la dirección apropiado a las circunstancias, tal el que brindan Churchill y Cyert : "La auditoría de la dirección es una auditoría que resulta en una manifestación de opinión de un contador público, con relación al desempeño de la función directiva." (6)

Para poner este problema en perspectiva, corresponde mencionar las principales objeciones que se formulan en relación a tal evaluación y que pueden sintetizarse básicamente en las dos siguientes :

1. Falta de un cuerpo de normas de auditoría generalmente aceptadas para medir la "performance" directiva.
2. Carencia de un cuerpo establecido de normas para la evaluación del desempeño directivo.

(5) Chapman, W.L., "Contabilidad Gerencial y Auditoría", op. cit., p. 6.

(6) Churchill y Cyert, op. cit., p. 39.

Subsidiariamente, correspondería considerar otras implicancias que surgen al considerar esta cuestión, y que en general hacen referencia a : 1) la competencia de los contadores públicos para ejecutar tales auditorías; 2) su independencia y objetividad; 3) su responsabilidad legal; 4) la naturaleza y terminología de la opinión a incluir por el auditor en su informe; 5) la información financiera y de otro tipo a ser utilizada para respaldar esa opinión.

Tal como puede apreciarse, la consideración de todos estos aspectos ofrece campo a la polémica. Lo prueba el hecho de que los profesionales están divididos en sus posiciones, tal como resulta de algunas encuestas realizadas recientemente en los Estados Unidos de Norteamérica, aún cuando sus resultados son un tanto contradictorios. En efecto, Norgaard denuncia una rotunda oposición de los profesionales a la auditoría de la dirección (7), mientras que Smith y Lanier registran un porcentaje de 63,1 respuestas favorables de contadores públicos, al expedirse sobre la necesidad de la misma. (8) Soslayando estas discrepancias estadísticas, puede decirse que ambas encuestas documentan que antes que la auditoría de la dirección resulte practicable, son numerosos los problemas que deben ser resueltos.

Ya pueden contabilizarse no obstante, algunas contribuciones positivas en este terreno tan controvertido. Merece señalarse en primer lugar, un trabajo, ya mencionado, de Burton. (9) Este autor quien se cuenta entre los que ven factible tales auditorías, intenta aportar las bases para construir una estructura para la auditoría de la dirección a partir del examen de cuatro áreas clave que son : a) los criterios para una auditoría de la dirección; b) los estándares de desempeño directivo; c) el método para dictaminar; d) los procedimientos de auditoría y los estándares de documentación para fundamentar la opinión emitida.

En conexión a los criterios que sirven de base a la auditoría de la dirección, señala que :

1. Tal auditoría debe vincularse con lo objetivo (libre de prejuicios) y lo mensurable.

(7) Norgaard, C.T., "The Professional's Accountant's View of Operational Auditing" en, *The Journal of Accountancy*, December 1969, p. 46.

(8) Smith y Lanier, op. cit., p. 25.

(9) Burton, I.C., op. cit., p. 41/46.

2. Debe tratar con el presente y el pasado (datos ciertos) en la evaluación de resultados, y con el futuro sólo en lo referido a determinar si la dirección ejerce adecuadamente, una función ponderadora de las condiciones futuras de los negocios en sus actos de hoy.
3. El resultado final de la auditoría debe ser comprensible y utilizable por los interesados, de modo que puedan conocer lo realizado por el auditor y cual es su significación.

Al referirse al desarrollo de los estándares de desempeño directivo, manifiesta que son de dos clases : 1) estándares de procedimiento y 2) estándares financieros. Los primeros tienen por finalidad medir la efectividad del control gerencial o de gestión, para lo que señala cinco áreas principales de control : a) control organizativo; b) sistemas de planeamiento y de información; c) administración de activos; d) sistema de comercialización; e) sistema de producción. Indica que los estándares financieros deben complementar a la convencional utilidad neta que se utiliza actualmente. Sugiere a título de ejemplo : a) razón del retorno operativo de las ventas ganado por la compañía comparado con el de la industria; b) razón del retorno operativo del capital a largo plazo ganado por la compañía comparado con el de la industria.

En lo relacionado con el dictamen, admite que debe identificarse primeramente quien ha de ser su receptor, aún cuando se muestra partidario de que se lo ponga a disposición de los accionistas y el público en general. Considera que el formato del dictamen debe comprender tres secciones. Una descriptiva del alcance de la labor realizada. Otra que haga referencia a la evaluación de los resultados del pasado, que obviamente se vincularía con los estándares financieros y finalmente, una tercera para la evaluación del control de gestión y que hace al empleo de los estándares de procedimiento. Menciona asimismo, que el dictamen podría ser complementado por un informe más detallado -destinado a gerentes y directores- en el que se haría mención de los resultados de la sociedad y sus controles y el que contendría recomendaciones para introducir mejoras. Es decir, no puede aceptarse la posibilidad de que meramente se hiciera referencia a una serie de deficiencias encontradas durante el examen. Este último aspecto es esencial ya que, como expresa Chapman (si bien él se refiere específicamente, a

la cuestión de la sindicatura como órgano de fiscalización de la eficiencia directiva) "La afirmación de que la gestión social carece de eficiencia plantea de inmediato la pregunta de cómo resolver el problema, sin lo cual el juicio de valor aludido permanece en el terreno de lo teórico o de lo hipotético." (10)

Para continuar con Burton, en lo relativo a la aplicación de los procedimientos de la auditoría de la dirección, subraya la trascendental importancia que habrá de tener el estudio del sistema de control interno, especialmente del subsistema de control de gestión. Destaca que el examen del sistema de información financiera está hoy encarado a determinar su confiabilidad, mientras que en una auditoría de la dirección al auditor le interesará saber principalmente, si el sistema satisface adecuadamente sus necesidades de información es decir, si la misma es relevante para los problemas que aquélla debe resolver. Asimismo, aclara que esos procedimientos no estarán destinados a ponderar si la dirección toma las decisiones estratégicas y operativas correctas, sino más bien, si tiene disponible y usa la información relevante necesaria para la toma racional de decisiones. Afirma que, para efectivizar la auditoría de la dirección, el auditor necesitará realizar un análisis financiero de la empresa cuyos resultados habrá de comparar con los estándares financieros desarrollados. Por otra parte, prevé problemas de documentación en tales auditorías, los que pueden ser resueltos a través de la apropiada compilación de los papeles de trabajo que deberán incluir copias de manuales de operación, curso-gramas, cuadros de datos operativos, así como datos referidos al entorno de la compañía y cuestionarios que faciliten la evaluación del desempeño directivo.

Advierte sobre las implicancias que para la profesión contable tendría una auditoría como la propuesta, y las refiere a los aspectos de competencia, independencia y responsabilidad legal. Al tratar el tema de la competencia, visualiza la necesidad de incorporar a las firmas profesionales especialistas en las áreas de producción, comercialización e información financiera, así como una mayor integración de sus divisiones de consultoría y auditoría. Admite que los problemas mayores pueden presentarse en la cuestión de la independencia, específicamente en lo que se relaciona con la evaluación de sistemas que son el producto de sus reco-

(10) Chapman, W.L. "Auditoría, sindicatura de sociedades anónimas y eficiencia directiva" en, Administración de Empresas, Editorial Arlindo S.A. Bs. Aires, Tomo I, p. 118.

mendaciones anteriores. Por último, considera la responsabilidad legal de auditor, que entiende debe ser limitada a la justificación del por qué de su opinión sobre la suficiencia del sistema de control de gestión y el desempeño directivo.

Finalmente, pronostica que la auditoría de la dirección en alguna forma es un hecho, y que si la profesión contable no se decide a extender el alcance de su opinión técnica, algún otro cuerpo profesional o gubernamental ha de tomar indudablemente, su lugar.

Es oportuno proceder aquí a la comparación de algunas opiniones de Burton, con las sustentadas por el autor a lo largo de este trabajo. Así, deben destacarse en primer lugar, la coincidencia en considerar al control gerencial o de gestión, como componente del sistema de control y aún más importante, en remarcar la enorme trascendencia que tiene su estudio en la auditoría de la dirección. En segundo lugar, la concordancia que existe al enfatizar la relevancia que corresponde a la investigación de los sistemas de información gerencial, no sólo en lo que hace a su confiabilidad, sino también a la calidad de los datos para hacer posible la toma oportuna y racional de decisiones. Existen además, similitud de enfoques en lo relacionado con las cuestiones de competencia (o idoneidad), independencia y responsabilidad legal del Contador Público. En último término, sus conclusiones son coincidentes con las que se anticipan en otra parte de este trabajo (ver Capítulo V, pag. 109), cuando destacan que la profesión contable debe aceptar con fiadamente el desafío que una economía competitiva -con exigencias cada vez mayores sobre las empresas en cuanto a mejorar la calidad de los productos y al mismo tiempo reducir sus costos operativos- le ha lanzado dado que, si rehusara comprometerse, alguna otra corporación profesional se adelantará a llenar el vacío dejado por la mejor dotada globalmente para satisfacer la necesidad sentida.

Otro aporte reciente es el de Secoy, quien básicamente propone un modelo de dictamen para la auditoría de la dirección (11). Al analizar el problema que representa la falta de un conjunto de normas de auditoría de la dirección, juzga que algunas de las diez normas promulgadas por el A.I.C.P.A. para atender los requerimientos de las auditorías de estados contables pueden ser igualmente aplicables a las auditorías de la dirección. Entre ellas se incluye

(11) Secoy, T.G., "A CPA's Opinion on Management Performance" en, The Journal of Accountancy, July 1971, p. 53/59.

a la segunda y tercera de las normas generales y a las tres normas de trabajo en el terreno.

Con respecto a la primera norma general, ella hace alusión "al entrenamiento y pericia del auditor", por lo que Secoy piensa que no puede ser transferida a la auditoría de la dirección, ya que es razonable pensar que la mayoría de los auditores no cuenta aún con la suficiente experiencia o entrenamiento para ejecutar en todas sus fases tales auditorías, lo que puede compensarse a través de la incorporación a los equipos de auditores de profesionales provenientes de otras ramas del saber. Tampoco, por su especificidad con relación a las auditorías financieras, considera útiles a los fines de la auditoría de la dirección las cuatro normas referidas al dictamen.

El escrito de Secoy pone de manifiesto la necesidad de que la profesión contable decida asumir su posición líder en esta nueva especialidad, formulando las reglas destinadas a medir el alcance y naturaleza del trabajo a realizar por sus miembros y sin las cuales será improbable precisar lo que constituye una calidad aceptable en su desempeño.

En función de todo lo que antecede, parece prudente predecir que en un futuro no demasiado lejano, los contadores públicos han de estar de alguna manera, activamente involucrados en la ejecución de auditorías de la dirección adicionalmente a su tradicional actividad de opinantes de estados contables.

En lo referido a los contadores públicos que ejercen funciones de auditoría en relación de dependencia con sus empresas, también es factible que, en la medida que la calidad de los servicios que ofrecen aumente "pari passu" con las crecientes exigencias impuestas por la complejidad y magnitud de las organizaciones modernas, se les pueda llegar a requerir que midan la efectividad y eficiencia con la que los directivos han desempeñado sus responsabilidades delegadas.

RESUMEN

La particular naturaleza de la auditoría de sistemas ha motivado controversias y planteado interrogantes, aún entre los mismos profesionales, en lo referente a la actuación del contador público en la conducción de tales auditorías. Sin embargo, las respuestas encontradas a los mismos son satisfactorias, en cuanto demuestran que los contadores públicos poseen las capacidades y formación más adecuadas en este área, comparativamente con otras profesiones que pudieran reclamar para sí este derecho.

Es decir, los contadores públicos pueden conducir expertamente auditorías de sistemas solicitando la colaboración, cuando ello fuera menester, de especialistas de otras profesiones para mantener un alto grado de calidad en la prestación de sus servicios.

Restaba determinar la participación que les corresponde en las auditorías de sistemas, cuando han sido convocados para dictaminar sobre la razonabilidad de estados contables. Del estudio efectuado se concluye que el auditor no puede concretar en su integridad, en esos casos, una auditoría de sistemas sin comprometer la aplicación de los procedimientos necesarios para obtener las evidencias que le permitan emitir, en forma adecuada y oportuna, su opinión técnica sobre los documentos que examina. No obstante, su sensibilidad y percepción profesionales pueden permitirle advertir síntomas de afecciones que conspiren contra la efectividad y eficiencia del sistema de control y que le hagan comprometer su estabilidad. Los distintos objetivos que como se dijera orientan su tarea, le impedirán continuar la investigación, pero ello no obsta para que pueda emitir un "diagnóstico preliminar" que puede concluir con su recomendación para que un profesional distinto efective la "auditoría en profundidad" para identificar los factores que perturban la conducta del sistema y condicionan el logro de sus objetivos.

La conveniencia de la separación de las funciones de auditoría tradicional y auditoría de sistemas es extensible por razones similares, a quienes ejercen su actividad en relación de dependencia con sus organizaciones o auditores "internos", por lo que es recomendable la formación de dos sectores independientes pero que aún así, actúen armónicamente.

Ultimamente, se ha debatido si los contadores públicos podrían llegar a dictaminar sobre la eficiencia de la gestión directiva o "auditoría de la dirección". Ello ha dado lugar a una encendida polémica, que se ha nutrido con la contribución de trabajos de numerosos auto

res y la publicación de los resultados de encuestas realizadas para sondear los pareceres de los profesionales. Si bien los argumentos aportados en uno u otro sentido no permiten extraer conclusiones definitivas, lo cierto es que se vislumbra que en un futuro más o menos cercano se evidenciará la necesidad de una evaluación independiente de la gestión directiva. Si ello resulta así, la profesión no debe resignar el papel que por razones de especialidad y experiencia en el mundo de los negocios, tiene el derecho de ejercer. Caso contrario, y tal como lo ha pronosticado entre otros Burton, alguna otra profesión avanzará sobre el terreno que los contadores públicos no cubran convenientemente. Un paso hacia la afirmación de su decisión de ejercer esa actividad, sería el estudio y promulgación por parte de los organismos profesionales competentes, de las normas de auditoría aplicables en la ejecución de "auditorías de la dirección", tarea que se vería facilitada por la factibilidad de la adopción de algunas de las normas que hoy regulan el alcance de la labor profesional en las auditorías de estados contables. Asimismo con igual finalidad, la profesión debiera propiciar y cooperar activamente en la investigación necesaria para establecer los criterios que puedan medir más objetivamente, el desempeño de la gestión directiva.

La capacitación de los contadores públicos en las disciplinas propias de la Administración de Empresas, ha de convertirse por su parte, en un factor coadyuvante del crecimiento de su influencia en este nuevo campo de acción, con lo que la estatura de la profesión y su prestigio, también aumentarán.

El próximo capítulo, estará destinado a proponer un enfoque metodológico para la ejecución de las auditorías de sistemas. Es decir, lo que hasta aquí se manifestara, ha tenido el propósito de delimitar el "qué" y el autor ha de procurar ahora resolver el "cómo" de la auditoría de sistemas.

C A P I T U L O V I I

METODOLOGIA DE LA AUDITORIA DE SISTEMAS

P A R T E I

INTRODUCCION

EL POR QUE DE UNA METODOLOGIA

La metodología que aquí se va a proponer presupone la aceptación de la filosofía de auditoría de sistemas presentada por el autor en capítulos anteriores. Es decir, que implica una actitud mental determinada del auditor, cual es la de ubicarse frente a lo que va a examinar y evaluar visualizándolo como un sistema. Intenta proveer un ordenamiento de las tareas a realizar para la consecución de auditorías de sistemas, aún cuando debe tenerse presente a lo largo de toda su exposición, que no pretende sustituir al juicio e iniciativa individuales, sino servir de punto de partida para la normalización de esas actividades.

Manifiesta López Santiso que " ... la Auditoría Operativa se realiza siguiendo algunos de estos dos caminos:

- Sin programas orgánicos, es decir, en forma asistemática.

- Con programas formales que cubren las diferentes áreas de actividad de la empresa (forma sistemática)". (Enfasis en el original) (1) Dadas las ventajas que derivan de la sistematización de la labor del profesional que encara una auditoría de sistemas, el autor se ha inclinado por ofrecer esta guía de trabajo. Las ventajas a las que se hace referencia, pueden sintetizarse en las siguientes:

- 1) Planificación adecuada y ordenada de lo que se ha de hacer y en qué forma se lo hará.
- 2) Mejor aprovechamiento de los recursos afectados a una auditoría.
- 3) Más clara comprensión de los objetivos que persigue la auditoría de sistemas y los fundamentos en que se apoya.

(1) López Santiso, Horacio. "Auditoría de inversiones" en, Curso de Capacitación 1966, dictado por el Instituto de Auditores Internos, Filial Buenos Aires, edición del Instituto, diciembre de 1966, p. 121

- 4) Optimización de los resultados de las auditorías, al racionalizar la modalidad operativa del auditor de sistemas.
- 5) Integración de las distintas técnicas aplicables al examen y evaluación de un sistema, en un todo coherente.
- 6) Establecimiento de pautas de actuación profesional, que permitan medir la calidad del trabajo realizado.

Para el caso particular de la metodología que se va a plantear, debe interpretarse que la misma ha sido estructurada con miras a facilitar investigaciones futuras y el intercambio de experiencias derivadas de su aplicación. Es decir, que se espera que se la perfeccione y enriquezca para que ella pueda ajustarse más apropiadamente a las realidades y necesidades del contexto en el que se ha de aplicar.

Como en el caso de la auditoría tradicional, el enfoque y ejecución de una auditoría de sistemas puede estar orientado por un método escrito, solamente en cuanto a los aspectos clave a examinar y evaluar en un sistema y en cuanto a los procedimientos mínimos a aplicar. Más allá de eso, es esencial que el auditor posea la capacidad de desarrollar sus propios métodos y de analizar y comprender la infinita variedad de condiciones que con seguridad han de existir de sistema a sistema y de un período a otro.

Por lo que antecede, debe insistirse en que esta metodología es simplemente enunciativa de una secuencia ordenada de actividades para desarrollar una auditoría de sistemas, pero siempre el juicio del auditor, su flexibilidad y su adecuada formación, serán los factores condicionantes del éxito de la labor cumplida.

Con respecto al último elemento citado y sin olvidar que esta especialidad requiere la integración de equipos de trabajo interdisciplinarios, es fundamental para que el contador público pueda aspirar a liderar tales grupos que se capacite adecuadamente y que se mantenga permanentemente actualizado.

Según Perel, las condiciones que deben acreditar los profesionales que conduzcan auditorías operativas son:

- 1) "Tener experiencia acerca de la organización y de las operaciones de la em

presa bajo estudio.

- 2) Ser capaz de obtener la información que necesita de modo amigable e informal.
- 3) Estar familiarizado con las técnicas y principios fundamentales que corresponden a la ciencia de la organización y a la racionalización de sistemas y procedimientos.
- 4) Tener capacidad para dirigir relevamientos, investigaciones y encuestas.
- 5) Poseer habilidad para redactar un informe escrito bien concebido, que incluya recomendaciones constructivas". (2)

OBJETIVOS DE LAS AUDITORIAS DE SISTEMAS

En la conceptualización de la auditoría de sistemas propuesta por el autor, se fijaron cuáles con los objetivos que deben orientar la labor del auditor de sistemas. Como entonces se viera, una de las motivaciones más candentes en la opinión de los diversos autores citados, era la de reducir los costos operativos y consecuentemente aumentar las utilidades. Sin embargo, se puntualizó en aquel momento que esa simple enunciación no reflejaba ajustadamente los propósitos totales de las auditorías de sistemas.

Básicamente, puede decirse que un proyecto de auditoría de sistemas debe tener presente cómo se ha originado. Es decir, si se realiza debido a un pedido especial, es probable que quien haya solicitado el servicio, pueda precisar cuáles son los factores que a su juicio afectan negativamente la conducta del sistema. En todo caso, la investigación preliminar habrá de ayudar a concretar los objetivos del trabajo.

En los casos de estudios más genéricos, pueden mencionarse como objetivos principales los siguientes:

1. Aumentar la efectividad y eficiencia del ciclo operativo.
2. Mejorar la calidad del circuito informativo.
3. Lograr un mejor aprovechamiento de los recursos humanos y físicos del siste-

(2) Perel, Vicente L., citado por López Cascante, J. en, "Organización y control de empresas", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 4ta. edición, 1971, p. 426.

ma.

4. Introducir mejoras en el esquema del control operativo y de gestión.
5. Estudiar la posibilidad de la instalación de elementos mecánicos o procedimientos y máquinas alternativos, para aumentar el rendimiento.

En pocas palabras, el propósito básico radica en la identificación de problemas y en el desarrollo de las posibles soluciones que hagan factible una mejor información, desempeño y control del sistema, a la vez que se concretan economías. Para ello, el auditor de sistemas habrá de orientar su trabajo por las tres "E" :

- | | |
|--------------|---|
| Efectividad: | grado en que un sistema alcanza los resultados previstos. |
| Eficiencia : | relación óptima entre producto e insumo. |
| Economía : | eliminación del desperdicio, el derroche y la duplicación de esfuerzos. |

PLANIFICACION

Planificar en la metodología para las auditorías de sistemas involucra como primer paso, establecer las pautas que han de guiar la selección de las actividades a cubrir en un período determinado (por lo general el año). Esta elección es demasiado importante para que sea arbitraria, ya que de ella dependerá la posibilidad de que la auditoría se traduzca en una contribución valiosa para la institución.

Como guía para seleccionar las áreas a auditar, Carolus menciona los siguientes factores a tener en cuenta:

- 1) "Elevado monto de desembolsos o de ingresos.
 - 2) Bajas utilidades o bajo retorno sobre los activos usados.
 - 3) Funciones críticas para el éxito del negocio.
 - 4) Nuevas funciones nunca auditadas con anterioridad.
 - 5) Nuevas divisiones creadas, o compañías agregadas a la familia de empresas.
 - 6) Solicitudes específicas de los gerentes de la casa matriz, de los del área o de división.
 - 7) Talento, antecedentes y experiencia del equipo de auditores.
-

- 8) Rotación en el equipo de auditoría.
- 9) Areas con problemas detectadas en una auditoría corriente.
- 10) Auditorías de seguimiento o repetición de auditorías ya realizadas." (3)

Por su parte Buckley (4) afirma que la auditoría administrativa (o "de sistemas" para el autor) admite ser organizada básicamente, por dos métodos distintos y que él llama el "sistema ad hoc" y el "sistema ex natura rerum". De acuerdo con el primero, la auditoría es el resultado de un pedido de la alta gerencia causado porque ha advertido la existencia de un problema o área de problemas, que en su opinión requiere la realización de una auditoría. El segundo enfoque convierte a la auditoría de sistemas en "una práctica natural en la administración de la empresa" (5), e implica un estudio preliminar de todas las áreas funcionales de la organización, acusen o no problemas y en base a una rotación o a un muestreo estadístico. Como consecuencia del estudio preliminar, se prepara un informe indicativo de las áreas o subáreas con problemas a las que se somete posteriormente a una auditoría en profundidad. Por supuesto, los dos sistemas propuestos requieren un informe final y un seguimiento para asegurarse de la correspondiente acción correctiva.

El sistema que Buckley denomina "ex natura rerum" es coincidente con el que Dodwell designa como "enfoque de visión global" que requiere un estudio preliminar para que " ... puedan tomarse decisiones respecto de las áreas funcionales que pueden auditarse en profundidad para determinar las causas de indicadores adversos de significación." (6). No cabe duda que si se opta por esta aproximación a la auditoría de sistemas, el auditor habrá de desarrollar al máximo sus sentidos para poder advertir con prontitud y precisión aquellas áreas que evidencian síndromes de debilidades o situaciones especiales y en las

-
- (3) Carolus, R.N., "The Who's, Why's, What's, and How's of Operational Auditing" en, "The Internal Auditor", July-August 1968, p. 30/1.
 - (4) Buckley, J. W., "Cómo enfrentarse a la auditoría administrativa" en, "Auditoría administrativa", coordinador E. F. Norbeck, Editora Técnica, S.A., México, 1970, p. 22.
 - (5) Buckley, J. W., op. cit., p. 23.
 - (6) Dodwell, Joseph W., "Operational Auditing : A Part of the Basic Audit" en, The Journal of Accountancy, June 1966, p. 33.
-

cuales existen oportunidades para prestar un servicio constructivo a través de la solución de problemas. Además y como resultado del estudio efectuado, será necesario establecer un plan de prioridades que contemple la preferente atención de aquellas actividades con un impacto potencial mayor sobre la rentabilidad del negocio.

En función de lo que antecede, puede manifestarse que los proyectos de Auditoría de Sistemas se generan como consecuencia de los siguientes factores:

- 1) Problemas de relevancia que surgen en algunas áreas de la empresa, mostrando fallas organizacionales o de control y que requieren una rápida acción por parte del equipo de auditoría de sistemas.
- 2) Sugestiones gerenciales originadas en la inquietud de mejorar el desempeño en sectores determinados de la organización.
- 3) Plan general de trabajo preparado por el equipo de auditoría de sistemas -donde se asignan prioridades en función de los rendimientos a obtenerse- y que resulta de un estudio de todas las áreas funcionales de la empresa.

En opinión del autor, este último origen de proyectos es el más beneficioso, si bien no se puede pensar que habrá de seguirse rígidamente, por cuanto es imprescindible contar con la flexibilidad necesaria para cambiar las prioridades asignadas a los diferentes proyectos, pero siempre dentro de los lineamientos del plan general.

TECNICA DE LA AUDITORIA DE SISTEMAS

La técnica ha sido definida por el Diccionario de la Real Academia como el "Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte". Pues bien, la metodología que se propone es un conjunto de conceptos y enfoques conducentes al examen y evaluación de un sistema, que básicamente se estructura en dos etapas:

- 1) Estudio preliminar;
- 2) Auditoría en profundidad.

La primera de estas dos grandes etapas, tiene como finalidad delimitar el sistema que se ha de examinar, identificar su entorno y obtener una comprensión adecuada de su operación y de sus procesos de control y de información, todo ello con el propósito de

realizar una evaluación preliminar en base a los hallazgos efectuados.

La segunda gran etapa, supone una profundización de la investigación en las áreas en que se advirtieron problemas para alcanzar un diagnóstico en firme de la situación, la evaluación de alternativas y la propuesta -por medio de un informe- de medidas para lograr mejoras.

Este enfoque global de la metodología, se descompone en una serie de pasos necesarios para la efectiva conducción y conclusión de una auditoría de sistemas. Debe recordarse sin embargo, que el plan que se va a presentar no es más que una guía para organizar el esfuerzo del auditor y no debe limitar su propia iniciativa. Además, como resultará comprensible, esta metodología deberá ser objeto de adecuación a cada contexto antes de intentar su aplicación práctica.

En forma previa a la iniciación de la auditoría se hace necesario delimitar el sistema que se habrá de estudiar y programar el trabajo a realizar.

DELIMITACION DEL SISTEMA

Implica una demarcación de los límites del sistema, es decir, dónde comienza y dónde termina. Aquí se requiere conocer para una adecuada estructuración de tarea, si la auditoría ha de abarcar todas las áreas de operación de la compañía o sólo algunas, o bien solamente un segmento de la misma.

Es pertinente recordar que cada sistema tiene su entorno y que éste comprende todo aquello que, sin estar comprendido en el sistema, lo afecta o es afectado por éste (capítulo I, p.4). Por ello, corresponde en esta instancia, identificar el entorno del sistema objeto de trabajo. Si se trata de la organización como un todo, el entorno estará conformado por elementos tales como gobierno, competencia, disposiciones legales, etc. Si por el contrario se ha segmentado el sistema mayor organización en subsistemas, el entorno quedará definido: 1) por los elementos externos a la empresa, tal cual antes se lo puntualizara, y 2) por los otros (sub)sistemas de la institución.

A los efectos de ilustrar convenientemente la metodología que se presenta, se tomará como objeto de trabajo a toda una empresa, debiendo aclararse no obstante, que

los pasos a cumplir son básicamente los mismos que cuando se trata de un subsistema perteneciente a la misma. También debe mencionarse que la aplicación práctica de la técnica que se sugiere, puede hacer aconsejable en determinados contextos, la supresión de alguna etapa o bien sólo justificar una cobertura superficial de la misma, decisión ésta que ha de quedar a cargo del auditor responsable.

PROGRAMACION

Resulta evidente que, delimitado el alcance del examen, debe procederse a programar la labor. Según Wainstein, "Programar significa establecer un plan de acción para guiar y controlar un trabajo." (7) Este plan de acción ha de incluir los recursos que se han de afectar a la auditoría, la secuencia de actividades que se cumplirá y una estimación del tiempo a emplear, todo lo cual habrá de permitir conocer en cualquier momento la tarea cumplida y la que aún falta para finalizar, facilitando de esa manera un control y coordinación apropiados con referencia a cada etapa del proyecto.

Un buen programa de auditoría, permite satisfacer varios propósitos que pueden sintetizarse en los siguientes:

1. Es una guía para ordenar, guiar y controlar el trabajo.
2. Permite delimitar el alcance de la auditoría.
3. Constituye una adecuada constancia del trabajo realizado.
4. Facilita la estimación de la dotación requerida.
5. Posibilita la familiarización del auditor con el sistema que ha de examinar.
6. Es un instrumento para estimar y controlar el tiempo que demanda la ejecución de la auditoría.
7. Permite al socio o gerente encargados de supervisar el alcance y calidad de la tarea, medir el desempeño del equipo de auditoría.

Muchas veces se ha preguntado qué debe ser primero: si un reconocimiento y pues-

(7) Wainstein, Mario, "Programación de la auditoría" en, Publicación N° 28 del Instituto de Auditores Internos División Buenos Aires, Setiembre de 1968, p. 1.

ta a prueba del sistema, o la preparación de un programa de auditoría, Si bien desde el punto de vista de la praxis de la auditoría puede afirmarse que son simultáneos, el auditor en base a la información previa que pueda obrar en su poder, debe preparar un esbozo tentativo del programa el que lógicamente, estará sujeto a modificación, extensión o revisión, a medida que su aplicación trae a luz circunstancias que aconsejan tales cambios.

El enfoque de "sistemas" que se propicia en este trabajo ha de favorecer apreciablemente la labor del auditor, aún en su programación. En efecto, al tomar como objeto de su actuación a un sistema o proceso, se verá que éstos no siempre concuerdan con secciones o departamentos individuales. Por ello los programas de auditoría deberán concebirse con un criterio "funcional", esto es, relativo al conjunto de actividades que coadyuvan a un propósito determinado. Estas actividades frecuentemente son realizadas por diferentes sectores o unidades organizacionales y si el auditor las examina "funcionalmente", podrá enfocar en forma más adecuada su atención en la detección de superposiciones y falta de coordinación entre las distintas funciones y departamentos.

Si bien el programa de auditoría debe ser concreto y específico, debe ser al mismo tiempo de carácter general, para no atar indebidamente al auditor y ahogar su iniciativa. Además, cuando los programas son excesivamente detallados, tienden a hacer demasiadas referencias a los métodos en vigor y se convierten en obsoletos cuando aquéllos sufren modificaciones.

El programa de auditoría está compuesto de un conjunto de secciones individuales, cada una de las cuales divide a la organización en sistemas o procesos lógicos, que se descomponen a su vez en subsistemas y subsistemas. Por su parte, cada sección puede contener una breve descripción del sistema y los procedimientos de auditoría a aplicar. Evidentemente que, de la aplicación inicial de estos procedimientos en la etapa preliminar de la auditoría de sistemas, han de resultar deficiencias premonitorias de alguna dolencia en el sistema, por lo cual se ha de proceder a la revisión del programa, que estará estrechamente vinculada a esas situaciones puestas en evidencia durante el examen.

Para evitar reiteraciones, en la descripción del sistema que precede a cada división del programa, es conveniente referenciar en forma cruzada la introducción del programa a la sección pertinente del "Archivo permanente" de auditoría de sistemas.

Se dijo al comienzo que el programa sirve como base para la estimación del tiempo que ha de demandar cada fase del trabajo, a lo que se agrega el número y el tipo de personal y los períodos en los que se lo necesitará. Las variaciones de importancia entre los tiempos presupuestados y los reales, deben ser motivo de explicación ya que pueden ser indicativos de áreas que requieren mayor atención o bien justificar una modificación del programa de auditoría.

A medida que se aplican los procedimientos de auditoría, es buena práctica referenciarlos con las partes específicas de los papeles de trabajo en los que se ha registrado su cumplimiento. Este hábito tiende a evitar omisiones, a la vez que permite fijar responsabilidades por la ejecución de los diversos pasos de la auditoría.

P A R T E I I

ESTUDIO PRELIMINAR

Para la ejecución eficaz de una auditoría del sistema, es prerequisite una adecuada comprensión del sistema que se ha de investigar. Ello puede lograrse mediante:

1. El conocimiento de su situación ante el entorno.
2. Inspecciones de visu y entrevistas.
3. Preparación de un cuestionario sobre aspectos esenciales que condicionan el comportamiento del sistema.
4. Análisis de la información financiera.
5. Relevamiento de datos en detalle.

Como advertencia de índole general, debe manifestarse que si la organización que ha de estudiarse es un cliente del departamento de auditoría de estados contables de la firma, muchos datos que hacen al sistema empresa y su entorno, así como a sus subsistemas, podrán ser encontrados en los papeles de trabajo tales como por ejemplo, el "Archí

vo permanente". Complementariamente, el socio y gerente del departamento mencionado, podrán también aportar información adicional particularmente valiosa.

IDENTIFICACION DEL ENTORNO

Se ha dicho en otra parte de este trabajo, que una organización puede considerarse como un sistema único compuesto de subsistemas, los que a su vez se componen de subsubsistemas. Si se continúa profundizando, podrá también distinguirse "subsubsubsistemas" y así sucesivamente, hasta el límite que convenga para la investigación. Sin embargo, la organización considerada como sistema no está aislada, sino que está contenida en otros sistemas de orden superior que conforman un Macrosistema Social, Industrial y Económico en el que existen otros sistemas que pueden llegar a competir con ella. Por ello, la organización se ve sometida a una serie de presiones que pueden provocar su debilitamiento y desaparición. La institución debe actuar en consecuencia, en forma eficiente y eficaz para que el Macrosistema o entorno, permita su supervivencia y más aún su crecimiento. Es decir, que resulta vital para la empresa adaptarse a su entorno. Esta adaptación la realiza por medio de su mecanismo de aprendizaje. La organización cambia su conducta, en respuesta a la retroalimentación procedente del entorno.

La empresa requiere entonces de un sistema de información que le provea de información sobre el entorno, que afecta su comportamiento, adicionalmente a la que le suministra de sus sectores internos. Para ser verdaderamente útiles, ambos tipos de información deben asimismo, indicar tendencias porque si ellos se relacionasen exclusivamente con un único período, no habrían de ilustrar convenientemente a quienes deben sacar conclusiones y actuar en consecuencia.

El estudio del entorno permite conocer qué factores pueden estar afectando adversamente a la empresa, así como aquéllos que coadyuvan a la consecución de los fines para los que fuera creada, y, además de ayudar a advertir su posición relativa en el medio ambiente en que se desenvuelve, auxilia en la selección de las áreas en las que será necesario ahondar la investigación.

Toda la información sobre el entorno de una organización y sus antecedentes, debe ser obtenida para cada nuevo cliente y una vez convenientemente ordenada y estudiada, destinarse a formar -junto con todos aquellos datos cuya utilidad trascienda la de la auditoría corriente- el "Archivo permanente", cuyo material debe estar adecuadamente referenciado con los papeles de trabajo en utilización en cada nueva auditoría, y revisado y actualizado en forma periódica.

La información que es necesario obtener para un conocimiento apropiado de la empresa y su entorno, comprende:

1. Mercado al que abastece la empresa

- Estadísticas sobre producción, inventarios, ventas locales y al extranjero.
- Métodos de comercialización y distribución.
- Dimensión de los mercados.
- Financiación.
- Líneas de productos.
- Niveles de precios, mayoristas y minoristas.

2. Competencia

- Participación en el mercado.
- Actuación anterior: rentabilidad (ganancia bruta y ganancia neta), retorno sobre la inversión.
- Actividades actuales: nuevos productos, inversión publicitaria, política de precios.
- Planes futuros: investigación y desarrollo de nuevos productos y actividades, nuevas plantas.

3. Mercado abastecedor (materias primas y bienes de uso)

- Precios.
- Estado tecnológico.
- Capacidad de producción.
- Financiación.

- Solvencia.
- 4. Mercado de recursos humanos
 - Política de salarios.
 - Incentivos.
 - Disponibilidad de mano de obra.
 - Especialización requerida.
 - Retribuciones medias.
 - Encuestas sobre nivel de ocupación.
- 5. Mercado financiero
 - Líneas de crédito locales y para exportación.
 - Condiciones para su obtención.
 - Garantía.
 - Fuentes extrabancarias.
 - Tasas de interés.
- 6. Disposiciones legales que afectan a la organización
 - Leyes y decretos.
 - Códigos.
 - Circulares de organismos oficiales.

El detalle que precede ilustra sobre la clase de información que sirve al propósito de conocer el medio ambiente en que la empresa se desenvuelve. En cuanto a las fuentes en que la misma puede ser obtenida, pueden señalarse:

- Publicaciones de instituciones oficiales.
- Publicaciones de cámaras industriales y bolsas al comercio.
- Publicaciones de organismos profesionales.
- Estudios por instituciones financieras y de investigaciones económicas.
- Informes especiales en periódicos económicos.
- Instituciones de crédito.

En base a todos los datos recogidos, podrán ponderarse cómo se encuentra ubicada

la empresa, cuáles son los puntos débiles que deben eliminarse para mejorar su situación relativa y si ellos pueden ser causa de disfunciones e ineficiencias internas.

INSPECCIONES DE VISU Y ENTREVISTAS

Tan pronto como le sea posible, el auditor debe recorrer la planta y dependencias tales como los sectores de recepción, despacho, y almacenes. La finalidad es familiarizarse con los procesos fabriles y los sectores operativos, como medio de obtener un adecuado conocimiento de las operaciones del negocio.

Es conveniente que la recorrida sea programada siguiendo el flujo de los materiales y productos que se procesan, lo que se ha de traducir evidentemente, en una comprensión más acabada del sistema de costos utilizado. Estas visitas a los centros productivos, proporcionarán al auditor un entendimiento de primera mano sobre los problemas operativos de su cliente y le ayudarán a reconocer situaciones poco satisfactorias, además de dotarlo convenientemente para la discusión con el nivel gerencial sobre aspectos de producción, mantenimiento del plantel y equipo, desperdicio, reprocesos, aprovechamiento de espacio en depósitos, condiciones generales en los lugares de trabajo, medidas de protección existentes, aprovechamiento de la mano de obra, etc. Complementariamente, la recorrida por la planta brinda al auditor la oportunidad para conocer al personal de supervisión en los distintos sectores, con quien tomará frecuente contacto a través de toda la duración de la auditoría.

Se acaba de mencionar que la inspección ocular que realiza el auditor, le permite observar situaciones que merecen ser discutidas en las entrevistas preliminares con el personal directivo y de supervisión. Pues bien, en ellas será necesario además, obtener información particularizada sobre las operaciones de la organización. El objetivo buscado, es identificar y poner en descubierto los problemas o áreas de problemas más importantes desde el punto de vista de los afectados y cuya existencia real o presunta, puede ser la causa de la presencia del profesional en la empresa.

CUESTIONARIO SOBRE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL SISTEMA

Para favorecer la identificación de los factores de mayor significación en el funcio-

namiento del sistema, es recomendable proceder a la preparación de un cuestionario que cubra los elementos clave del sistema que se investigue.

Las preguntas deben encontrar respuesta a través de la observación y las entrevistas con personal directivo y funcionarios clave. Para muchas de ellas puede, a esta altura del examen, no haber respuestas concretas sino hasta después de haberse introducido más hondamente en la investigación. A pesar de ello, han de resultar orientadoras en la búsqueda de áreas que pueden requerir especial escrutamiento en la auditoría.

En este orden de ideas, es conveniente ordenar el cuestionario de acuerdo con aquellos sistemas constituidos por todas las actividades dirigidas a la consecución de un mismo fin dentro de la organización, a cada uno de los cuales se denomina "función". Así se tiene básicamente la función comercial, la función financiera y la función manufacturera.

Con relación a la función comercial, el auditor puede formular preguntas del tipo de las que siguen.

- ¿Cuáles son los principales productos?
- ¿Cuál es la cantidad de clientes activos y cuáles son sus principales categorías?
- ¿Cuáles son los principales canales de distribución?
- ¿Cuáles son los métodos de distribución empleados?
- ¿Cuáles son las políticas de ventas?
- ¿Cuáles son las políticas de crédito ?
- ¿ Se preparan análisis de resultados por líneas de productos y por territorio ?
- ¿ Cómo se preparan los pronósticos y presupuestos de ventas ?

En lo que hace a la función financiera, se puede preparar un cuestionario que con tenga preguntas similares a las que se presentan a continuación.

- ¿ Cómo se estiman los recursos que han de ser necesarios para ejecutar los planes operativos de la organización ?
 - ¿ Cómo se identifican las mejores fuentes de recursos disponibles ?
 - ¿ Qué métodos se utilizan para evaluar las adiciones de capital propuestas ?
-

- ¿Cuál ha sido la evolución financiera de la organización en los últimos ejercicios ?
- ¿ Existen necesidades urgentes de disponibilidades ?
- ¿ Cuáles son las políticas en materia financiera ?

Finalmente, la función manufacturera puede ser explorada a través de preguntas como las que se pasa a ilustrar.

- ¿Cuál es la producción mensual de los distintos productos y cómo compara con la capacidad de producción disponible ?
- ¿ En qué proporción intervienen los distintos elementos del costo en los principales productos ?
- ¿ Cuáles son las principales materias primas empleadas ?
- ¿ Cuenta la organización con procedimientos de planeamiento y control de la producción adecuados ?
- ¿ Cuáles son las políticas en cuanto a los niveles de inventarios, criterios de valuación, stocks obsoletos y de poco movimiento, etc. ?
- ¿ Cuáles son las principales fuentes de abastecimiento de las materias primas ?
- ¿ Cuáles son las características esenciales que definen a la mano de obra utilizada ?
- ¿Cuál es la importancia relativa del plantel y equipo en relación a los procesos productivos ?

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Con la finalidad de obtener un conocimiento más circunstanciado de la evolución y situación de la empresa, el auditor de sistemas debe proceder a obtener y analizar cierta información básica que le ayude a identificar áreas donde han tenido lugar cambios significativos y otras áreas que pueden requerir un estudio más pormenorizado, por ser indicativas de debilidades o problemas.

Para cumplir con este propósito, el auditor solicitará para su posterior examen los estados comparativos de situación financiera y de resultados de por lo menos, los tres últimos años y procederá a desarrollar algunos índices -los que estime más relevantes- referidos al rendimiento, liquidez, solvencia y a otras medidas globales de desempeño de la or-

ganización. Así se tiene, por ejemplo :

- Porcentajes de utilidad bruta y neta.
- Razón de corriente.
- Prueba "ácida".
- Índice de cobranzas.
- Rotación de inventarios.
- Endeudamiento.
- Rendimiento sobre ventas.
- Retorno sobre la inversión.
- Otros índices aplicables a la industria y empresa de que se trate.

En la generalidad de los casos, las tendencias evidenciadas por los índices a través de un número representativo de ejercicios, han de resultar más clarificadoras que los índices correspondientes a un ejercicio en particular.

RELEVAMIENTO

El relevamiento del sistema bajo examen consiste en el conocimiento, la recopilación y el registro de datos que hacen a la operación y documentación del sistema, sus objetivos, recursos, procesos de control, volumen de trabajo, su flujo y costo.

Es importante explicitar el por qué del relevamiento, qué procedimientos deben emplearse y qué datos deben recogerse.

Puede manifestarse que la tarea de relevar el sistema -la parte más dilatada de la auditoría- es la que permite arribar a un "diagnóstico preliminar", que fijará las bases de la actuación futura del auditor.

De acuerdo con López Santiso, puede decirse "Que consiste, en general, en dos etapas diferenciadas:

- a) La recopilación de antecedentes formales (control interno formal) Lectura de manuales de procedimiento o visualización de rutinas de trabajo, si existen. En caso contrario, consulta con los funcionarios o empleados de la organización afectados al sistema que se releva.

- b) La comprobación (control interno real). Por aquello de que el "mapa no es el terreno", el auditor necesita satisfacerse en forma directa con el cumplimiento de los pasos indicados en la información recibida (escrita, graficada o verbal). Acéptese denominar a este paso, determinación del control interno informal o real. Esto es la verificación de que lo utilizado en la práctica condice o no con lo prescripto o señalado formalmente" (Enfasis en el original). (8)

Debe advertirse que el relevamiento no es un fin en sí mismo, sino sólo un medio para llegar a un fin : permitir un conocimiento circunstanciado del sistema. Para lograr esta finalidad fundamental, debe procederse a descomponer tentativamente la organización en sus principales sistemas, subsistemas y subsistemas. La razón de la división de la organización en subsistemas, reside en que facilita apreciablemente la visualización global del sistema al mismo tiempo que las interrelaciones del conjunto.

Los errores de apreciación que puedan producirse, serán motivo de ajuste durante el desarrollo del trabajo en el terreno, pero aún así, esta división provisoria constituye un importante punto de partida.

METODOS DE RELEVAMIENTO

Las herramientas técnicas utilizadas más frecuentemente para relevar, son :

- 1) Estudio de la información existente.
- 2) Entrevistas.
- 3) Observación directa.
- 4) Descripciones narrativas.
- 5) Cuestionarios escritos.
- 6) Cursogramas.

Estos métodos pueden ser utilizados individual o combinadamente y con distinto grado de amplitud, de acuerdo con las circunstancias particulares.

(8) López Santiso, Horacio, "La utilización de "cursogramas" en el relevamiento del control interno" en, "El auditor interno", publicación del Instituto de Auditores Internos, División Buenos Aires, trimestre enero-marzo 1968, p. 4.

Debe advertirse, para evitar confusiones, que los tres últimos son en realidad métodos para registrar la información que puede recogerse sobre el sistema que se examina, mientras que los tres primeros, coadyuvan en la obtención de la información que luego se ha de registrar en los papeles de trabajo de auditoría.

La aplicación de los tres primeros instrumentos de relevamiento para la organización como un todo, ha sido tratada en los epígrafes anteriores. Sin embargo, ha de ser también necesario que el auditor los vuelva a emplear, para obtener un conocimiento adecuado del funcionamiento de cada subsistema o segmento de sistema en que haya dividido a la organización.

Corresponde entonces, proceder a la descripción de los restantes procedimientos que se emplean para el registro de los sistemas.

El método narrativo consiste en la descripción pomenorizada en los papeles de trabajo, del sistema o de partes del sistema con el propósito de documentar su operación y sus "debilidades" y "fortalezas". Su utilización presenta ventajas e inconvenientes, si bien resulta muy difícil su utilización en forma exclusiva para registrar un sistema.

Como ventajas del método descriptivo, pueden mencionarse:

- a) La simplicidad de su preparación.
- b) No requiere entrenamiento previo.
- c) Puede complementar adecuadamente a los otros procedimientos.

Entre sus desventajas más notorias, se encuentran :

- a) Los aspectos más importantes no quedan suficientemente destacados.
- b) Requiere singular habilidad en expresar ideas en forma clara y concisa.
- c) La lectura del escrito requiere maxima atención para poder retener los puntos principales.
- d) Resulta difícil obtener una visión integrada del conjunto.

El método de cuestionarios implica la preparación previa y utilización, de listas de preguntas que guían al auditor en su tarea y le ayudan a examinar y evaluar un sistema. Estas preguntas se agrupan en divisiones lógicas, correspondiendo cada división a una función, proceso o subsistema y deben estar formuladas de manera tal que permitan al auditor

recoger la mayor información posible sobre los objetivos y funcionamiento del sistema.

La preparación del cuestionario está íntimamente relacionada con la confección del programa de auditoría, ya que cada procedimiento debe ser diseñado de forma tal, que de su aplicación surjan las respuestas a las preguntas planteadas.

Entre las principales ventajas que derivan de la utilización de cuestionarios, pueden citarse:

- a) Ayuda en la preparación del programa de auditoría.
- b) Puede ser utilizado sin necesidad de un entrenamiento intensivo.
- c) Facilita la detección temprana de deficiencias en los sistemas y la estimación en base a ello, de eventuales ajustes en los presupuestos de tiempo de auditoría.

Sus principales desventajas son:

- a) Si ya se está familiarizado con el sistema, existe peligro de que se estructure al cuestionario "copiando" el sistema en vigor.
- b) Puede, equivocadamente, considerárselo como un fin en sí mismo, en lugar de una herramienta para la obtención de información.
- c) Existe el riesgo de que se lo conteste sin una real comprensión del alcance de las preguntas clave.
- d) Hay peligro de que se lo intente cumplimentar mediante la mera formulación de preguntas al personal involucrado.
- e) No muestran el flujo de las operaciones y documentos a través del sistema, sin información suplementaria.

Esta última limitación, da cabida a la utilización complementaria de descripciones narrativas y al empleo de cursogramas.

El cursograma o diagrama de flujo, puede ser definido sintéticamente como la representación gráfica de un procedimiento.

La diagramación debe seguir el curso de los acontecimientos del procesamiento de cada copia de un juego de formularios usado en un procedimiento, en tanto se relacione

con el sistema bajo consideración. El diagrama de flujo ayuda, más adelante, en el análisis del sistema y de las mejoras potenciales que pudieran introducirse, mostrando el método actual exacto que se sigue en el procesamiento de la información que fluye por el sistema.

TECNICA PARA LA FORMULACION DE CURSOGRAMAS

Primeramente y tal como ya se lo indicara anteriormente, debe procederse a dividir el sistema organización en los principales subsistemas y subsistemas que lo componen. A su vez, si el procedimiento que se desea graficar fuera muy largo y complejo para volcarlo en una sola gráfica, se lo debe descomponer en los diversos subprocedimientos que lo conforman, cuidando que las operaciones sigan una secuencia lógica.

La manera más sencilla para la diagramación, consiste en un agrupamiento de columnas que conceda un espacio vertical para reflejar las operaciones realizadas por cada unidad organizativa principal, involucrada en el sistema estudiado. El cursograma comienza en la parte superior izquierda de la hoja y todas las líneas que representen el flujo secuencial de las acciones operativas seguirán el sentido descendente, utilizando la simbología y la notación que se indican seguidamente.

Formularios (unidades de información)



Contiene la denominación y número de orden que se ha asignado a cada unidad de información. El código se forma con el número del formulario seguido de una letra que identifica el ejemplar. El original es la letra "a", la primera copia el ejemplar "b" y así sucesivamente.

Este símbolo se utiliza:

- 1) En el momento de aparición del formulario en el procedimiento.
- 2) Cuando la claridad del gráfico, así lo aconseje.

Curso y dirección del proceso

El trazo representa la conexión entre las acciones sucesivas y la

flecha el sentido de la circulación.



- 1) Si se efectúa un traslado material se representa con línea llena.
- 2) Si se hace una generación de información sin desplazamiento material, se representa con línea punteada.
- 3) Señala salida del proceso o ingreso al proceso.

Operación en general



Al costado del símbolo se indica la denominación de la operación o las operaciones.

Operación que da origen a un nuevo documento



Representa toda acción que se traduce en la emisión de un nuevo formulario o unidad de información.

Operación de traslado o agregado de información



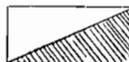
Corresponde a la operación que transcribe o añade información.

Inspección



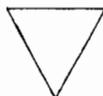
Representa toda acción de verificación o comparación.

Inspección y autorización



Indica la realización simultánea de ambas.

Archivo permanente



Este símbolo es utilizado para señalar condiciones permanentes de archivo ocurridas durante o al final de un proceso.

Archivo intermedio



Representa aquellas condiciones de retención o espera (demora) de carácter temporario, las cuales ocurren con mayor frecuencia entre pasos sucesivos en la mayoría de los procedimientos.

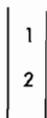


Destrucción de formularios

Indica que el ejemplar de un documento cualquiera es destruído.

Secuencia de las operaciones

Constituye la referencia numérica de los pasos sucesivos que conforman el procedimiento. Puede merecer una breve descripción narrativa en hoja aparte.



La buena técnica de diseño recomienda tratar de mantener en el cursograma el esquema:



Guía para la preparación de cursogramas

1. Iniciar el relevamiento con el supervisor del área a relevar.
 - a) Explicar al supervisor el motivo y enfoque a dar al relevamiento.
 - b) Planear de usar el tiempo más conveniente para el supervisor.
2. Localizar el comienzo del procedimiento con la ayuda del supervisor.
3. Hacer planes para una presentación a los supervisores de procesos y subprocesos, en el área elegida para el relevamiento. Con ellos, repetir estos tres primeros pasos.
4. Describir los distintos documentos encontrados en el sistema:
 - a) Todos los documentos que son utilizados en el procedimiento (entrada, archivo y salida), deben ser acumulados a medida que la diagramación progresa.
 - b) Obtener copias de cada documento y colocarles ejemplos representativos de los datos completos que pueden ser encontrados al frente y al reverso. Indicar si las copias son mecanografiadas o manuscritas, la frecuencia de uso (diaria, semanal, mensual, etc.) y el volumen que se procesa de ca-

- da documento.
- c) Referenciar cruzadamente cada documento con la planilla encuesta a ser distribuida entre el personal afectado al proceso. (Véase "Estimación del volumen de actividad y costo potencial del sistema.")
 - d) Registrar los formularios que ingresan al sistema para su procesamiento y los creados dentro del mismo, detallando las operaciones efectuadas sobre cada copia a medida que fluye a través del sistema y hasta que lo abandona, se la archiva o destruye.
 - e) Verificar, al finalizar la diagramación, que todos los documentos que entran al sistema o que son creados dentro del mismo, muestran con claridad su destino.
5. Diagramar el procedimiento en su totalidad con la ayuda del supervisor del área y otros responsables del trabajo cumplido en la misma. Durante esta fase del relevamiento, el personal puede ser observado (y a veces interrogado) en forma directa, procesando los distintos documentos y realizando las distintas operaciones que configuran el sistema. Solamente los acontecimientos que ocurren durante el procesamiento de los diversos formularios deben ser considerados y registrados exactamente como ellos ocurren. A esta altura de su trabajo, el auditor no debe hacer ninguna tentativa para cambiar o mejorar los sistemas existentes. Cuando surge una duda en cuanto a cuál es la práctica aceptada para cumplir una tarea en un procedimiento bajo análisis, el auditor debe obtener de un funcionario jerarquizado el único modo autorizado de hacer una tarea. Si existe más de una forma autorizada para realizar la tarea, se debe seleccionar la forma más comúnmente aceptada de realizarla y usarla en la diagramación de los procedimientos, tomando nota de cualquier desviación del método aceptado.
6. Referenciar en forma cruzada la gráfica preparada, con otros cursogramas representativos de sistemas o subsistemas vinculados.

7. Confeccionar para aquellos procedimientos que se han debido parcializar en varios diagramas, un cursograma resumido.

Listas de comprobación

Es conveniente contar con una serie de preguntas recordatorias que se convierten en un auxiliar valioso cuando el auditor trata de responderlas al estudiar el cursograma.

Estas preguntas, compiladas en forma de listas de comprobación son útiles para la evaluación del sistema y pueden también poner en descubierto errores en la formulación de los cursogramas.

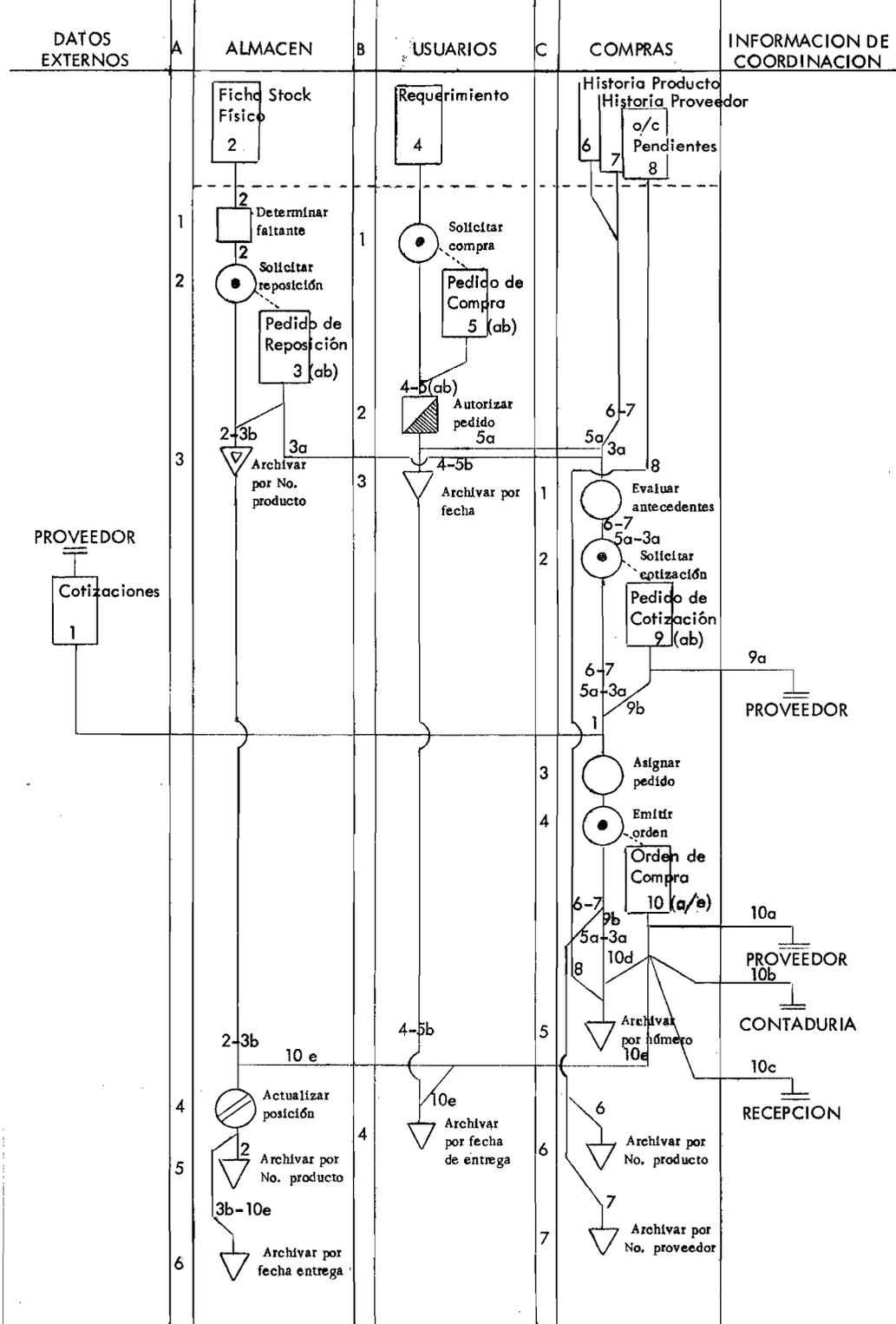
Como ejemplo de estas preguntas, que pueden acompañar a cada gráfica preparada por el auditor, y para el caso concreto del cursograma sobre "Emisión de la orden de compra" que se acompaña (véase página 166), se tiene:

- 1) ¿ Quiénes originan el trámite de órdenes de compra ?
- 2) ¿ Quién autoriza las órdenes de compra ?
- 3) ¿ Cuántas copias de la orden de compra se emiten y cuál es su distribución?
- 4) ¿ Se solicitan cotizaciones previamente a la emisión de la orden de compra?
- 5) ¿ El sector de compras, es un departamento separado e independiente de Almacenes, Recepción, Contaduría ?

Como puede apreciarse, cuando se las usa complementariamente con otras técnicas de relevamiento, estas listas de comprobación contribuyen a alcanzar más acabadamente los objetivos mismos de la auditoría.

Ventajas y limitaciones de los cursogramas

La utilización de cursogramas en tareas de auditoría se ha difundido vigorosamente en los últimos tiempos, debido a que brinda un sinnúmero de ventajas que Chapman ha sintetizado manifestando que " ... permite profundizar mejor en la técnica operativa de la empresa, facilita apreciar con una rápida ojeada las estructuras básicas, obliga a agudizar el ingenio para seguir las interrelaciones entre cada etapa operativa, reduce el tiempo de elaboración de cuestionarios, evita las respuestas dadas por rutina, obliga a estable



EMISION DE LA ORDEN DE COMPRA

cer las causas de determinadas respuestas. y, aunque parezca increíble, ahorrará tiempo en el trabajo de detalle." (9)

A pesar de que estas observaciones son fruto de la realidad palpable del ejercicio profesional, debe reconocerse que los cursogramas resultan a menudo impracticables como único método de registración de un sistema. Así lo destaca Stickler, en un interesante trabajo en el que advierte importantes desventajas en la utilización de cursogramas comparativamente con el uso de cuestionarios, aunque debe destacarse que este autor compara ambos enfoques cuando la finalidad perseguida es " ... examinar los sistemas contables y evaluar el control interno de contabilidad" (10), lo que constituye evidentemente un aspecto parcial del sistema de control tal como se lo ha caracterizado. No obstante, los argumentos presentados, como lo aclara Stickler, no son secuela de disquisiciones teóricas sino la consecuencia de "tests" efectuados por auditores expertos durante un lapso suficientemente amplio.

Sin dejar de reconocer la razonabilidad de los puntos de vista de Stickler, debe convenirse en que a menudo, el uso de cursogramas resulta recompensador. En efecto, los diagramas de flujo, proporcionan una visión de conjunto de la operación y documentación del sistema sometido a estudio, que facilita combinar, cambiar, simplificar o suprimir actividades con el fin de lograr una mejor operatoria.

No obstante, como puede advertirse, no existe un método "ideal" para la registración de los sistemas en la etapa de relevamiento. Es recomendable entonces, que el auditor sepa buscar el apoyo de todas las herramientas que la técnica de auditoría pone a su disposición. Para ello utilizará frecuentemente y de manera alternativa y complementaria, cuestionarios, cursogramas y descripciones narrativas, de modo tal que, situado ante un sistema, pueda satisfacer adecuadamente los fines de su investigación.

(9) Chapman, W. L., "El Auditor Externo y la Auditoría Operativa" en, Publicación Nº 27 del Instituto de Auditores Internos, División Buenos Aires, agosto de 1968, p. 11.

(10) Stickler, Alan D., "El cursograma como herramienta de trabajo de auditoría" en, "El Auditor Interno", Instituto de Auditores Internos, División Buenos Aires, Año VI, Nº 18, enero-febrero 1973, p. 15.

SEGUIMIENTO DE TRANSACCIONES A TRAVES DEL SISTEMA

Es importante que el auditor ponga a prueba si el funcionamiento del sistema, tal como él lo registrara en sus papeles de trabajo, concuerda con la realidad de los hechos.

Para ello, es ventajoso proceder al seguimiento de una o dos transacciones de ca da clase de las que procesa el sistema, desde el momento que entran hasta que dejan el sistema.

Refiriéndose específicamente al empleo de cursogramas, Skinner y Anderson denominan a este procedimiento, auditoría "del principio al fin" o auditoría "de través".(11)

Cabe destacar que esta práctica posibilita la consolidación del conocimiento de la operación del sistema por parte del auditor y le permite evaluar el grado de familiarización del personal con los procedimientos, así como advertir la existencia de alguna concentración no deseable de deberes en ciertos empleados, que pudiera dar como resultado el procesamiento de transacciones por el sistema sin una adecuada oposición de intereses (subsistema de "comprobación automática").

El seguimiento propuesto, finalmente, dará oportunidad al auditor para que advierta y evalúe los métodos utilizados para el procesamiento de excepciones que sean detectadas por el sistema, de los que dejará debida nota en sus papeles de trabajo.

QUE DATOS DEBEN RELEVARSE

Se ha adelantado más arriba, que cuando la empresa cliente hace uso de otros ser vicios ofrecidos por la firma, una importante fuente de información -especialmente en una primera visita del equipo de auditoría de sistemas- está constituida por los papeles de trabajo que conforman el "Archivo permanente" del departamento de auditoría de estados contables y que, adicionalmente, el socio y gerente de ese departamento pueden contribuir con comentarios de especial interés.

También se han citado anteriormente las clases de información que son necesarias para la adecuada comprensión del sistema, y las fuentes en las que se les puede encontrar,

(11) Skinner, R.M. y Anderson, R.J., "Auditoría Analítica", Proinvert Editores Libreros, Buenos Aires, 1969, p. 38.

así como la conveniencia de preparar un cuestionario de carácter general que cubra los aspectos más esenciales del negocio como un todo.

Pues bien, para el examen más detallado de los segmentos en que se haya dividido el negocio, será necesario que además de ese conocimiento genérico, se obtenga otro más específico y pormenorizado.

Resulta oportuno recordar aquí, que los componentes básicos de un sistema son: energía, materiales e información que, actuando en un medio ambiente o entorno, se encaminan relacionadamente hacia un objetivo. Este concepto permite estructurar el estudio del sistema, sobre la base del siguiente esquema:

1. Parte operativa del sistema.
2. Sistema de control operativo y de gestión.
3. Sistema de información (parte informativa del sistema).

Parte operativa del sistema

En esta etapa de su trabajo, el auditor debe obtener información detallada sobre el conjunto de acciones o actividades operativas (gestión) que están dirigidas a la consecución del fin u objetivo específico del sistema y sobre los insumos que actúan como activantes de ese sistema.

El primer paso del auditor debe consistir naturalmente, en entrevistar a los directivos y personal clave, responsables del sistema. El papel del profesional es aquí básicamente el de un interlocutor y requerirá de su parte tacto y diplomacia, ya que algunos funcionarios pueden ser sensibles a la presencia del auditor en sus áreas de responsabilidad.

Estas discusiones iniciales, estarán orientadas a obtener una visión panorámica del sistema en lo referente a su operación y objetivos. Es conveniente que se proceda a tomar breves notas y bosquejar procedimientos, así como a obtener respuestas preliminares para el cuestionario que se haya preparado. Las entrevistas han de ser, asimismo, complementadas por la lectura de manuales de procedimiento, instrucciones, la revisión de organigramas, etc.

Estructura organizativa

El auditor debe procurarse un organigrama del conjunto de la organización, así como los correspondientes a las distintas unidades funcionales que la componen.

Además, debe solicitar las descripciones de tareas que respaldan a cada organigrama y que proveen la definición de deberes, responsabilidades y las principales interrelaciones de trabajo.

Los organigramas han de brindar para el sistema de que se trate, una representación gráfica de : flujo de autoridad y responsabilidad, coordinación entre los distintos departamentos y procesos, comunicación entre los mismos y localización de los centros de decisión.

Por su parte, las descripciones de tareas dirán al auditor lo que el personal debería hacer, mientras que, su observación le permitirá comprobar lo que aquél, en realidad, está haciendo.

De la misma manera, el auditor puede encontrar que el organigrama vigente no muestra cabalmente la real estructura de la organización, por lo que en esos casos, será conveniente que proceda a reformular el organigrama teórico para incluir en él a todos los que participan en el proceso, sea formal o informalmente.

Procesos

El concepto de proceso lo caracteriza como una sucesión de operaciones relacionadas entre sí, dirigidas a la obtención de un resultado específico. El proceso es normalmente divisible en varias etapas o fases y es frecuente que en el mismo intervengan distintas unidades organizativas. Por ello, el auditor ha de tomar debida nota de cómo el trabajo que se realiza en un subsistema cualquiera se relaciona con el de otro subsistema. La coordinación dentro de cada unidad y entre unidades, es indispensable para obtener buenos resultados.

Para facilitar una adecuada comprensión y posterior evaluación de los procesos, las operaciones deben registrarse con un aceptable grado de detalle, a ser posible en forma gráfica. En este sentido -como anteriormente se sostuviera- los cursogramas son instrumentos

idóneos para representar gráficamente los procesos de trabajo. La visión de conjunto del trabajo realizado en el sistema bajo examen que brindan los cursogramas, permite apreciar la posibilidad de la supresión, combinación, reordenamiento o simplificación de algunas operaciones. Para que ello resulte factible, es necesario que los cursogramas cumplan con los requisitos mínimos de claridad y suficiencia, para que su observación pueda brindar evidencia de puntos débiles o de la necesidad de cambios a introducir.

Como ya se tuviera oportunidad de mencionar, es importante la observación directa de los procesos y equipos afectados a cada subsistema. Así, debe seguirse -tomando el caso de procesos fabriles- el flujo de las materias primas desde su recepción, inspección, almacenaje y puesta en el proceso productivo, hasta su conversión en productos terminados, depósito y despacho. Los aspectos a tener en cuenta pueden estar relacionados con el manipuleo de las materias primas, medidas de seguridad, manejo del material de des-carte, distribución en planta, etc.

Esta inspección ocular, debe ser necesariamente complementada por entrevistas y discusión sobre problemas operativos con el nivel de supervisión y aún con los mismos "operadores", indagando además, sobre eventuales sugerencias que ellos pudieran ofrecer.

Insumos

Como se dijera, el auditor debe incluir en su relevamiento a los insumos que constituyen la "entrada" al sistema.

Para poder realizarse, las operaciones requieren insumos o recursos y por lo tanto, el auditor de sistemas debe incluir dentro de esta fase de su labor, la recopilación de datos relacionados con los recursos sobre los que la gestión actúa.

Se pasarán a describir a continuación, las actividades que debe desempeñar el auditor en lo que hace a los recursos físicos y humanos, reservándose el tratamiento de los recursos informáticos para la sección destinada a la "parte informativa del sistema".

Recursos físicos

Desde el punto de vista del auditor de sistemas, los activos físicos afectados a las

diversas actividades industriales, comerciales y administrativas, también justifican una detenida consideración, no solamente en función de la inversión sustancial que generalmente suponen, sino también por la incidencia crucial que tienen en la operación del sistema.

Los aspectos a registrar en los papeles de trabajo pueden clasificarse en los siguientes :

- a) Instalaciones y su ubicación.
- b) Planta y equipo de producción.
- c) Equipo de oficinas.

Con referencia a cada uno de estos grupos de recursos, interesará conocer, por ejemplo:

- a) Condiciones generales y antigüedad.
- b) Políticas sobre adiciones, bajas y depreciación.
- c) Política sobre cobertura de seguros.
- d) Mantenimiento y reparaciones.
- e) Amplitud de la mecanización.
- f) Espacio ocupado.
- g) Registros para los activos físicos.
- h) Métodos para presupuestar las inversiones de capital.

Recursos humanos

Los datos a obtener incluyen la cantidad de empleados necesaria para operar el sistema, su estratificación en niveles jerárquicos y su división por especialidades. Además, deben consignarse los métodos empleados para la retribución al personal incluidos los referidos a incentivos, ya sean para el nivel de operarios, o bien los planes de incentivos para compensación del nivel ejecutivo.

En el curso de su investigación, el auditor de sistemas debe tratar de advertir problemas en lo referente al estado moral del personal en todos sus niveles. Así, deberá tomarse debida nota de anomalías o insatisfacciones de carácter personal que puedan ser cau

sa que afecte al desempeño, tales como sueldos, categorías, promociones, falta de adecuado entrenamiento y similares.

Las condiciones de trabajo o sea las referidas al ambiente físico en que se desarrollan las operaciones, tienen una incidencia directa en el nivel de productividad. En consecuencia, deben observarse y anotarse las deficiencias que se adviertan en relación a los múltiples factores que coadyuvan en la creación de un ambiente de trabajo propicio. Entre ellos pueden mencionarse las condiciones de iluminación, color de los locales y temperatura ambiente, insonorización y mobiliario de trabajo.

Finalmente, corresponde la referencia a las actividades desarrolladas para el beneficio de los empleados (beneficios "marginales" o sociales).

Estimación del volumen de actividad y costo potencial del sistema

La información que se recoja referida al epígrafe, ha de permitir completar la relacionada con la parte operativa del sistema y en general, con la de "qué se hace" en él, ya que estará destinada a conocer "cuántas veces se hace" y "a qué costo".

Los datos pertinentes, pueden obtenerse simultáneamente con la preparación de los cursogramas que muestran en forma gráfica el flujo de las operaciones. Para ello es necesario recopilar :

- 1) Cantidad de trabajo que llega al sistema.
- 2) Cantidad de trabajo que se despacha.
- 3) Cantidad de trabajo que se realiza.
- 4) Atrasos de trabajo clasificado por causas.
- 5) Tiempos de preparación, despacho y espera.

Deberá procurarse que los datos recogidos correspondan a un período normal o medio de trabajo, evitando tomar los que corresponden a épocas anormales o especiales.

Puede resultar ventajoso, que cada empleado llene una planilla en donde liste las actividades generales que realiza, su frecuencia, volumen procesado, tiempo unitario y total, así como los formularios que recibe y emite. Esta planilla habrá de ser devuelta por

aquéllos, debidamente llenada y con muestras de todos los formularios empleados y naturalmente, se referenciará con el cursograma que oportunamente se haya preparado.

Este método carece por cierto, de la mayor precisión que caracteriza a las entrevistas que puede realizar el mismo auditor. No obstante, éstas insumen mucho mayor tiempo y los inconvenientes que presentan las encuestas, pueden neutralizarse haciendo que sus resultados sean revisados por el supervisor y también tomando muestras al azar de las operaciones realizadas, para determinar que no se omitieron tareas importantes y que sus tiempos no están distorsionados.

Una vez en poder de los datos referidos a posiciones individuales, éstos deben ser resumidos por tarea, operación o función general para poder totalizar volúmenes procesados y tiempos empleados.

El costo del proceso debe también ser obtenido, si ello es factible. La determinación del costo implica establecer los recursos humanos, físicos y otros que son afectados a la operación del sistema y darles una expresión monetaria. Para el desarrollo de los costos actuales, será necesario obtener estimaciones referidas a : sueldos abonados, costo de formularios, costo de maquinarias y equipos (depreciación, mantenimiento), costo de los fondos afectados y costos indirectos (espacio ocupado, etc.).

Cuando se cuente con la cuantificación de cada uno de estos elementos, se totalizarán para llegar al costo general del sistema actual. Además, si ello resulta posible, puede determinarse un costo por unidad mediante la simple división del costo total por el volumen total.

Debe aclararse, sin embargo, que la estimación de las cifras de costos de la actividad del sistema en relación con los medios humanos, físicos y de otra índole que le han sido asignados, puede no ser sencilla, ya que frecuentemente, no se puede obtener una cuantificación precisa de los insumos que corresponden a determinadas actividades, especialmente las administrativas.

Sistema de control operativo y de gestión

En esta fase de su labor, el auditor debe proceder a identificar las actividades desu

rolladas para el planeamiento y control del ciclo operativo y de gestión.

Proceso de planeamiento

El concepto de planeamiento fue introducido en la primera parte de este trabajo (véase capítulo I, p.6). Allí se estableció que el planeamiento en las organizaciones, consiste en la fijación de objetivos claramente especificados y en la determinación de po líticas que han de orientar la adquisición y uso de recursos y la formulación de planes pa ra la consecución de aquéllos.

Cuando para una función determinada se han definido sus áreas de resultado, co- responde se las transforme en objetivos o metas concretos para el responsable de la mis- ma. A estos objetivos o metas se les fija entonces, una magnitud y un período de tiempo en el cual habrán de ser alcanzados por el responsable de la función de que trate.

Al relevar el proceso de planeamiento, el auditor deberá entonces obtener informa ción sobre los objetivos que se han previsto para el sistema. Aquí reside la clave de su examen, ya que para poder comprender al sistema, deberá necesariamente, identificar sus objetivos y metas primarios.

Las políticas a su vez, sirven para indicar la estrategia general a ser empleada pa ra el logro de los objetivos fijados y se utilizan como marco de referencia en el proceso de toma de decisiones. Políticas, planes y procedimientos- se los haya o no formulado por escrito- han de ser recogidos y posteriormente analizados por el auditor con el fin de de- terminar principalmente, en qué medida ellos contribuyen a alcanzar los objetivos del sis- tema y, además, si han sido convenientemente comunicados hacia los niveles inferiores de la organización, de los cuales se espera la adhesión a las políticas y el cumplimiento de los planes.

Seguidamente, el profesional deberá inquirir sobre los métodos empleados para el planeamiento, los datos utilizados y el resultado de esas actividades. El logro de los ob- jetivos fijados, requiere planeamiento a corto y a largo plazo, tanto para la organización en su conjunto, como para cada una de las subdivisiones o subsistemas en la que se la ha

ya dividido. El planeamiento fija las metas y determina la forma en que se las puede con
cretar. En esta fase del ciclo gerencial, el proceso de toma de decisiones juega una par
te muy importante. Este involucra -como ya se lo describiera en el capítulo II - tres eta
pas : 1) la recopilación e interpretación de datos ; 2) la proyección (planeamiento o deci
sión no programada) que analiza los posibles cursos de acción; y 3) la selección o elec
ción de un curso particular de acción.

Es importante que el auditor recoja los métodos utilizados para el planeamiento. Estos podrán consistir, desde basar las decisiones en intuiciones o presentimientos, hasta la aplicación de las avanzadas técnicas que brinda la investigación operativa y la simula
ción en computadoras para optimizar ese proceso. En realidad entre estos casos extremos, existe todo un espectro intermedio de decisiones que abarca desde los problemas muy bien estructurados, hasta los muy mal estructurados. Sin embargo, el profesional debe interesarse fundamentalmente en conocer qué datos alimentan a las actividades de toma de decisio
nes, concretamente en lo referido a su confiabilidad. En este aspecto, el sistema de infor
mación gerencial está críticamente involucrado. Este sistema provee información interna y externa que puede referirse tanto a lo histórico, como a lo futuro. Es evidente que para el planeamiento interesan fundamentalmente las proyecciones futuras, y esto lleva ahora a considerar los resultados de la actividad de planeamiento.

Los presupuestos constituyen uno de los productos básicos del proceso de planea
miento. En realidad son planes expresados en términos inicialmente cuantitativos y final
mente financieros, que son usados para el planeamiento, coordinación y control dentro de un período especificado de tiempo. Esos planes pueden referirse a la producción, niveles de inventarios, compras, inversiones de capital, necesidades financieras, requerimientos de mano de obra, ganancia esperada, etc.

Los presupuestos se apoyan en la formulación de pronósticos, otro de los resultados del ciclo de planeamiento. Resulta claro que para poder planificar en forma adecuada, se debe contar, fundamentalmente, con estimaciones realistas. Estas necesitan de la revisión continuada del desempeño de las distintas líneas de productos en el mercado, de la pru-

dencia en la estimación de la demanda y del control riguroso de los desembolsos. Es cierto que un pronóstico puede estar equivocado, en especial cuando se trata de una industria muy competitiva, pero esos errores probablemente se limiten a algunos productos. Difícilmente todos los productos se vean afectados adversamente por una actividad competitiva anormal al mismo tiempo. De modo que, si no se es riguroso y realista al pronosticar el futuro, se ha de resentir seriamente todo el esquema de planeamiento.

Existe una íntima relación entre los presupuestos y los costos estándares, que también son fruto de la actividad de planeamiento. Frecuentemente, estas dos herramientas son usadas en forma complementaria, ya que hay oportunidades en las que los presupuestos preceden a la elaboración de los costos estándares, mientras que en otras, la preparación y operación del presupuesto se ve notoriamente favorecida por la existencia de estos costos, en razón de la facilidad con que las unidades presupuestadas pueden expresarse en términos de materiales, mano de obra y gastos de fabricación.

Por otra parte, si los costos estándares usados corrientemente no representan costos que puedan alcanzarse aún en el supuesto de operaciones eficientes, pueden sin embargo, ser empleados para la confección del presupuesto, siempre que éste incluya una "variación esperada o presupuestada" en relación a dichos estándares.

Esta característica de los costos estándares, hace que se los utilice fundamentalmente para medir la eficiencia de las actividades fabriles. El desarrollo de los estándares físicos (especificaciones), es el resultado de estudios minuciosos por parte del departamento de ingeniería de planta, que es responsable además de su implantación. Por su parte, el departamento de costos calcula los estándares monetarios, aplicando precios de materiales y tarifas de mano de obra a los estándares físicos y asignando los gastos de fabricación presupuestados para los distintos centros de costos, a los productos individuales.

También compete al sector de costos, determinar la eficiencia con que ha operado la planta, mediante la confrontación de los desembolsos reales incurridos por cada centro, con los importes estándares absorbidos por la producción que se realizó en ellos, así como la investigación y el análisis de esas variaciones. Este control de los costos, se ve facilita

do por la determinación de las variaciones en estándar en términos de responsabilidades, ya sea que las mismas se originen en los precios, en el empleo excesivo o por defecto de cada uno de los elementos del costo o, finalmente, en una utilización del equipo productivo distinta a la fijada.

El análisis del punto de equilibrio o de las relaciones de costo-volumen-utilidades, es también consecuencia de la actividad de planeamiento e implica la utilización de un gráfico para representar el volumen total de ventas, o el porcentaje de la utilización de la capacidad de planta, necesario para cubrir los gastos. Es el punto de ganancia cero.

Esta técnica se aplica en forma generalizada, en ocasión de la preparación del presupuesto, para representar en forma gráfica y facilitar la comprensión de las principales relaciones entre esos elementos y su incidencia en la estructura proyectada de ganancia, tal como resultan del presupuesto. Si las metas propuestas no resultaran satisfactorias, pueden analizarse en forma gráfica los efectos que son producto de los cambios alternativos que se decidiera introducir, sin necesidad de rehacer todo el presupuesto.

La utilización de este análisis se ve condicionada por una serie de supuestos en los que descansa, lo que no impide sin embargo, que se constituya en un apoyo importante para la toma de decisiones a nivel táctico y estratégico. En efecto, una ventaja sustancial que deriva de su utilización, reside en la posibilidad de advertir las eventuales desviaciones que se pueden producir con respecto a los niveles de utilidad que se han previsto, durante el proceso mismo de planeamiento, lo que en este aspecto compara ventajosamente con el análisis "ex post facto" de las variaciones que se producen al emplear el procedimiento de los costos estándares, tal como anteriormente se lo describiera.

Surge de lo hasta aquí manifestado, que las herramientas descritas, a menudo designadas como "elementos de la contabilidad gerencial", son vitales para el planeamiento y control de un sistema. Concurren a formular planes para futuras operaciones y a facilitar el ejercicio del control operativo y de gestión sobre las mismas. Estos atributos provocan que el auditor de sistemas se vea, necesariamente, involucrado en los aspectos que hacen a su desarrollo y operación, para determinar si ellas son utilizadas en todo su poten-

cial y posibilidades.

Proceso de control

El autor aportó en el capítulo III, una definición de control que expresaba que es el conjunto de procesos interrelacionados que, actuando coordinadamente dentro de una organización dada, regulan su comportamiento de conformidad con objetivos planificados. Congruentemente con este juicio, y de conformidad con el concepto de control desarrollado a lo largo de todo este trabajo, corresponde que en esta etapa de su tarea el auditor proceda a relevar el esquema de control, o sea aquella parte del sistema destinada a regular el proceso bajo examen.

Para ejercer el control es necesario evaluar resultados e impulsar la necesaria acción correctiva. Ello sólo es posible a través del empleo de medios o herramientas de control. Estos comprenden la organización, las políticas, los procedimientos, los estándares, el personal y el sistema de información (catálogo de cuentas, registros e informes). Todos ellos han sido objeto de prolijo tratamiento a lo largo de este trabajo, por lo que se salvará reiterar aquí su referencia.

No obstante, se estima que ha de resultar clarificador formular algunas reflexiones adicionales sobre los estándares de desempeño.

Para la medición de la "performance" deben establecerse "estándares de desempeño". Los estándares son esenciales para el ejercicio del control. Sirven de base a la información de realimentación para la medición permanente de los resultados y el reajuste de políticas y planes. Incluyen elementos tales como costos estándares, presupuestos, incentivos, control de calidad y similares. Por lo general, se encontrará que la utilidad de los estándares físicos y los costos estándares, está restringida a la supervisión de primera línea, mientras que los presupuestos que frecuentemente son resúmenes en términos monetarios de estándares de mano de obra, materiales y gastos de fabricación, son más aptos para satisfacer necesidades de información para la toma de decisiones y el control, a nivel gerencial.

El desarrollo de los estándares para la medición de la actuación a nivel directivo,

no es tarea fácil en una organización. Sin embargo, el esfuerzo que ello puede implicar, está largamente compensado con los beneficios derivados de su empleo. Uno de los principales, es el de que expresan a los hombres clave de la organización en forma precisa, lo que se espera de ellos, evitando la incertidumbre de conocer si están poniendo excesivo o escaso acento en determinados aspectos de sus funciones.

A pesar de su aparente similitud con las anteriormente mencionadas descripciones de tareas, su alcance es bastante diferente, ya que si bien ellas pueden llegar a expresar lo que se espera se haga y los objetivos básicos a alcanzar, los estándares persiguen definir el grado de bondad que debe lograrse en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

Para su desarrollo, se procede a dividir la función de que se trate en sus componentes o áreas de responsabilidad principales -a las que puede denominarse "áreas de resultado"- y posteriormente se preparan los estándares, que deben indicar las condiciones que deben ser cumplidas para considerar que la performance es satisfactoria.

Los estándares pueden ser cuantitativos o bien cualitativos. Los primeros pueden ser a su vez, monetarios y no monetarios. En opinión de Heiser, "Las mediciones pueden ser en términos monetarios y no monetarios. Para los niveles más bajos de gerencia, frecuentemente los datos cuantitativos en términos de unidades de producto, trabajo, material, etc., son más útiles debido a que éstas son las cosas con las cuales los operadores están involucrados. En los niveles gerenciales más elevados, sin embargo, las mediciones monetarias se hacen importantes porque es solamente a través suyo que puede ser medido el efecto de una desviación presupuestaria, sobre las utilidades." (12)

En lo que hace a los estándares cualitativos, ellos especifican que el desempeño es satisfactorio cuando se alcanza cierta calidad en las funciones asignadas, es decir, son de naturaleza intangible y en consecuencia, no ofrecen una base concreta para asegurar de que el estándar se ha cumplido. A pesar de esta limitación, puede decirse que a medida

(12) Heiser, Herman, "Budgeting Principles and Practice", The Ronald Press Co., New York, 1959, p. 10.

que se asciende por la escala jerárquica directiva, se encuentra que la evaluación de la actuación se apoya cada vez más en la aplicación de estándares cualitativos.

La participación que cabe aquí al auditor de sistemas, es la de indagar y registrar las áreas de resultado empleadas en el sistema para medir la eficiencia de la gestión y su efectividad. Puede decirse que, básicamente, existen dos niveles de áreas de resultado: 1) las del sistema organización como un todo y 2) las de cada segmento o subsistema de la organización.

Entre las áreas de resultado para la organización tomada globalmente, pueden mencionarse:

- Rentabilidad sobre el capital empleado
- Satisfacción de los accionistas
- Posición competitiva
- Moral del personal
- Expansión de mercados
- Productividad

Algunas áreas de resultado para un departamento o función, podrían ser:

- Rentabilidad sobre el capital empleado
- Contribución marginal por línea de producto
- Nivel de inventarios
- Desperdicios
- Obsolescencia
- Gastos de estructura propios
- Nivel de ventas
- Nuevos clientes
- Nuevos productos

Como demostración de su constante esfuerzo para mejorar los instrumentos puestos al servicio de la dirección empresaria, los contadores profesionales han desarrollado adicionalmente a las ya descritas en este trabajo, costos estándares, presupuestos, etc. -dos

técnicas destinadas a facilitar la medición de la ejecución. Ellas son : 1) la determinación de precios de transferencia internos y 2) el rendimiento sobre la inversión.

La necesidad de determinar precios de transferencia internos, se evidencia en las empresas descentralizadas que desean medir separadamente, la contribución de cada una de sus divisiones a las utilidades totales de la compañía y que, en razón de la integración de sus procesos productivos, intercambian entre sí bienes o servicios. Estas divisiones funcionan normalmente como centros de inversión, o sea que se les asigna responsabilidad por los diversos costos e ingresos que derivan de sus operaciones, así como por los activos afectados a las mismas. Asimismo, se incentiva adecuadamente a los responsables de cada división para que sus ganancias sean máximas, de modo tal que las de la empresa como un todo también se maximicen. Si bien el planteo es razonable, el mismo se ve notoriamente disminuído en su capacidad para lograr este objetivo debido al conflicto de intereses que surge como consecuencia de que la división vendedora desea cobrar el precio más alto y la compradora pagar el precio más bajo, por los productos comercializados. Como medio de compatibilizar las metas individuales de cada segmento con las más generales de la organización en su conjunto, se han propuesto diversos métodos en los que basar los precios de transferencia (precios de mercado, costos históricos, costos variables, etc.), cuyo tratamiento individual excedería los límites de este trabajo.

En cambio, resulta conveniente establecer cuáles son los propósitos que pueden satisfacerse con su determinación. En opinión de Fremgen, "Los cuatro más importantes propósitos para establecer precios de transferencia son :

1. Maximización de la ganancia.
2. Medición de la ganancia de la división.
3. Evaluación del desempeño del gerente de la división.
4. Motivación de los gerentes divisionales." (13)

El primero de estos aspectos fue analizado suscitadamente más arriba. De los otros

(13) Fremgen, James M., "Transfer Pricing and Management Goals' en, Management Accounting, December 1970, p. 26.

objetivos buscados, se hará una breve referencia al tercero. De lo hasta ahora comentado, surge que la sola consideración de la utilidad neta no es el patrón más equitativo con el cual medir el desempeño. En este sentido se expide también Anthony, quien dice: "Las ganancias, en el mejor de los casos, son una medida imperfecta de la efectividad y la eficiencia por varias razones : 1) las medidas monetarias no miden exactamente todos los aspectos de los productos o todos los insumos ... 2) las normas no son exactas; y 3) en el mejor de los casos, la ganancia es una medida de lo que ha sucedido en un corto plazo, mientras presumiblemente también estamos interesados en las consecuencias a largo plazo de las decisiones." (14) Es decir entonces, que para la evaluación de la actuación, es menester utilizar en forma complementaria otros indicadores tales como retorno sobre la inversión, variaciones en presupuestos, diferencias en costos estándares, mezcla de ventas, rendimientos en materiales, nivel de desembolsos, índices económico-financieros, volumen (producción, ventas, etc.) y similares.

En cumplimiento de su objetivo de recoger datos sobre el sistema, el auditor tomará razón del método que la organización utiliza para fijar precios de transferencia entre sus unidades descentralizadas, a los fines del posterior análisis de su razonabilidad y su incidencia en la evaluación equitativa de la actuación.

La técnica del rendimiento o retorno sobre la inversión, por su parte, se ha encontrado útil para evaluar la "performance" directiva, aún cuando su aplicación está sujeta a ciertas limitaciones. En opinión de Backer y Jacobsen, "Los tres aspectos más problemáticos en los elementos de criterio para determinar el rendimiento sobre la inversión, son: 1) la determinación de los activos que deben incluirse en la base de capital-inversión (2) la selección de una adecuada base de evaluación de la inversión o activos (3) la distribución o asignación de la inversión de activos a los distintos departamentos, plantas, líneas de productos, u otros sectores internos." (15) Estas restricciones que pesan sobre su utiliza-

(14) Anthony, R. N. y Dearden, R., "Management Control Systems, Cases and Readings", R. Irwin, Homewood, Illinois, 1965.

(15) Backer y Jacobsen, "Contabilidad de costos : un enfoque administrativo y de gerencia", Libros Mc Graw-Hill de México, 1ra. impresión, 1970, p. 467.

ción, impiden también a esta técnica convertirse en el único medio para la evaluación y hacen necesario se lo suplemente con otros índices.

Básicamente, la tasa de retorno se obtiene relacionando la ganancia neta después de impuestos con la inversión o activos totales según libros (capital empleado). También se la puede calcular multiplicando el porcentaje de utilidades sobre ventas por el cociente de las ventas con relación al capital empleado (rotación del capital). La utilidad de esta medición radica en que permite aislar para un análisis más profundo, las causas de las diferencias en la rentabilidad de una división o de la empresa en su conjunto. Es decir, para evaluar el desempeño no se limita a determinar solamente el monto de la utilidad neta obtenida, o el monto de ventas alcanzado, o por último, el cociente de utilidades sobre ventas, sino que combina estas tres variables en una misma ecuación. Al hacerlo logra incluir todos los aspectos de las operaciones.

Efectivamente, no siempre los cambios favorables en la utilidad neta son una medida de eficiencia dado que, si los precios de venta aumentaran manteniéndose en su nivel los costos y el volumen, la mayor ganancia no estará representando un aumento de productividad.

Lo dicho lleva a reflexionar una vez más, sobre la conveniente de hacer una distinción entre los conceptos de efectividad y eficiencia. La efectividad -se ha expresado- pone énfasis en el logro de las metas planeadas, mientras que la eficiencia o productividad intenta medir la relación insumo-producto. Por insumo, se entiende factores tales como mano de obra, materia prima, tierra, equipos, servicios, etc. Producto, significa el total de bienes y servicios producidos.

Para posibilitar la medición de la eficiencia y la efectividad, se ha desarrollado una diversidad de estándares que pueden asumir la forma de controles presupuestarios, pronósticos, costos unitarios estándares, estándares de mano de obra, controles de calidad, etc., los cuales serán recogidos por el auditor, junto con la descripción de los otros medios o elementos clave de control utilizados para regular la conducta del sistema, de conformidad con los objetivos y políticas establecidos por la dirección.

Sistema de información

En el capítulo II de este trabajo, se describió la capital importancia que desempeñan los sistemas de información al suministrar, de manera oportuna, información útil para administrar una organización. También en este capítulo, se ha hecho frecuente referencia al papel que corresponde a la información en el planeamiento y control de un sistema, en función de todo lo cual queda justificado su examen por parte del auditor.

Debe principiarse por decir que, en realidad, el trabajo del profesional con relación al sistema de información gerencial, no es anterior o posterior al desarrollado con respecto a los esquemas de planeamiento y de control, sino que es, en buena medida, simultáneo con éste. Esto es así, porque los informes son el medio de comunicación destinado a proveer la información que es esencial para poder formular planes y medir los resultados obtenidos contra los mismos, a los fines de instrumentar la acción correctiva que fuera menester aplicar, lo que hace que el auditor se vea involucrado tempranamente con el sistema de información en uso.

Quedó evidenciado en otra parte de este trabajo, que el sistema contable se constituye en el principal -si bien no el único- sistema de información de una organización. Por ello, la espina dorsal de un sistema de informes para la gerencia, es un sistema contable de apropiado diseño. Este incluye el código de cuentas, libros, formularios, procedimientos y controles (contables) destinados a registrar, resumir e informar sobre las transacciones realizadas por un ente en un período dado.

Antes de que puedan controlarse los desembolsos y medirse los resultados contra los estándares, las provisiones presupuestales y las metas, es necesario prestar cuidadosa atención a la preparación de una clasificación de cuentas (plan de cuentas) que facilite el planeamiento y el control, proveyendo adecuado reconocimiento de las responsabilidades asignadas a los distintos niveles de autoridad y segregación de las principales clases de ingresos, costos y gastos, en forma tal que las variaciones significativas puedan ser analizadas en cuanto a su responsable, causa y remedio. Esta descripción como puede apreciarse, concuerda con el concepto de contabilidad por áreas de responsabilidad -ya adelantado an-

teriormente- y que en buena medida, se convierte en un prerrequisito para la implantación de un buen sistema presupuestario.

El relevamiento del sistema de información comprende inventariar y recoger muestras de los informes en uso, e indagar en cuanto a quiénes los preparan y reciben, cómo se preparan, cantidad de ejemplares y frecuencia de su preparación. Esta puede ser una tarea tediosa, pero es de considerable importancia y donde quizá el auditor de sistemas pueda -más que en otras fases de su examen- encontrar un amplio campo para introducir mejoras. En realidad y hasta cierto punto, parte de este trabajo estará cumplido como consecuencia de la preparación de cursogramas, en la forma que oportunamente se describiera.

No obstante ello, es necesario lograr -adicionalmente a la que pueda haberse obtenido en la etapa de mera recopilación del número y tipo de los distintos informes que reciben supervisor y monitor- la participación gerencial para precisar el grado de incertidumbre que la información actual elimina. En tal sentido, será sumamente provechoso inquirir sobre cuáles son las decisiones que el funcionario en cuestión debe tomar en conexión al desempeño de sus actividades, las clases de información requeridas, si tal información está disponible en alguna forma y si es oportuna. También interesará conocer las clases de decisiones que deben ser tomadas sin información suficiente, precisa u oportuna y la forma en que se compensa esa carencia. Por último, se deberá determinar cuál es la información que se necesita para satisfacer adecuadamente las necesidades de planeamiento (información a ser recibida antes de realizar una actividad), de control (información para evaluar la gestión y regularla de conformidad con las metas previstas) y de coordinación (información necesaria para mantener el sistema en equilibrio con el resto de los sistemas y con su entorno).

Para concluir con esta fase de su labor, además de revisar los informes recogidos con sus usuarios para familiarizarse con su empleo, el auditor se mantendrá alerta para detectar eventuales áreas de duplicación de información, así como la existencia de informes que no parece podrán resistir una evaluación crítica en cuanto a la utilidad de la infor-

mación que contienen o al costo de su preparación, con miras a una investigación posterior en profundidad.

PRUEBAS SELECTIVAS

Como parte de su trabajo en el terreno, el auditor debe someter la información relevada a una prueba de confianza. Es decir, él ha determinado lo que el sistema se propone lograr y la forma en que se supone puede mejor alcanzarlo. Sin embargo, su limitado contacto con las operaciones, el esquema de control y el sistema de información, no pueden conformarlo en cuanto a sí, efectivamente, el sistema opera de conformidad con su diseño original, o si provee un adecuado control operativo y de gestión sobre las operaciones a través del sistema de información, o sí, por último, ésta es oportuna y aceptable.

Para satisfacerse de la medida en que las descripciones orales y escritas que ha recibido sobre el sistema bajo examen concuerdan con la realidad de los hechos, el auditor aplica procedimientos de auditoría, cuyo propósito es el de recoger en forma ordenada y sistemática, evidencias o elementos de juicio o respaldo. Los elementos de juicio o respaldo, son aquellos hechos que coadyuvan a que el auditor se forme una opinión profesional sobre lo que examina.

Es oportuno manifestar que, durante el proceso mismo de relevamiento, el auditor avanza sobre otras etapas de su trabajo, cuales son la evaluación y crítica de los hechos que se recogen. Es que debe tenerse en cuenta que, como lo afirma Cadmus " ... no debe concluirse que el auditor trabaja solamente en el descubrimiento de hechos- y entonces procede a una tarea totalmente separada de evaluación y recomendación. En su lugar, ambas evaluación y recomendación, están constantemente en la mente del auditor a través de la totalidad de su auditoría operativa." (16) Esta actitud crítica del auditor debe ser mantenida a partir de la fase misma de relevamiento, de modo que si advierte que tiende a actuar en forma mecánica al recoger datos, debe reaccionar con energía. Por ello, duran-

(16) Cadmus, B., "Operational Auditing Handbook", op. cit., p. 30.

te todo su examen, el auditor debe tratar de hallar respuesta a los conocidos interrogantes clave : ¿Qué?, ¿Dónde?, ¿Cuándo?, ¿Quién?, ¿Cómo? y ¿Por qué ?

Qué se hace: indaga sobre la finalidad de las actividades que se realizan en el sistema para alcanzar su objetivo, o sea, sobre el propósito de su gestión.

Dónde se hace: para conocer la situación y distribución física de los equipos y puestos de trabajo ("lay-out"). Complementariamente, el auditor se preguntará : ¿Podría hacerse en otro lugar más económicamente? ¿Pueden reducirse movimientos en el flujo de trabajo cambiando la ubicación del equipo o el personal? ¿Podría reducirse personal? ¿ Es adecuado el ambiente físico?

Cuándo se hace: implica inquirir sobre el momento en que se efectúa una determinada operación para establecer si existe un orden lógico con respecto a las anteriores y posteriores. Aquí cabe además, preguntarse : ¿Con qué frecuencia se hace el trabajo? ¿Pueden reducirse las etapas más largas del proceso o el manipuleo?

Quién lo hace: busca saber si el trabajo está en manos de la persona más apropiada para hacerlo. También interesa averiguar: ¿Pueden distribuirse de otro modo las funciones y responsabilidades? ¿Está la posición jerárquica involucrada en relación a la importancia de la tarea?

Cómo se hace: esta pregunta afecta al método empleado para ejecutar las operaciones, con la finalidad de eliminar trabajos, equipos, impresos, que sean innecesarios o duplicados. ¿Es ésta la mejor manera de hacer el trabajo? o ¿Es el trabajo de calidad excesiva? ¿Podría el trabajo suprimirse o combinarse? ¿Podría reordenarse o simplificarse? ¿ Es el equipo adecuado para la labor que se realiza? ¿Podría implantarse la mecanización?

Por qué se hace: es un interrogante fundamental. Intenta encontrar la razón y necesidad de todo lo observado. ¿Por qué existe este proceso? ¿Es necesario todo lo que incluye? ¿Qué ocurriría si no se realizase?

Para su mejor aprovechamiento, estas preguntas deben ser aplicadas al sistema en

su conjunto, y progresivamente después a los procesos, subprocesos, puestos de trabajo, etc. en que se pueda descomponer el sistema. El auditor buscará a través de las respuestas a estos interrogantes la detección de problemas, deficiencias, demoras, ineficiencias, errores, costos elevados o baja calidad del trabajo, que se habrán de constituir en sus "hallazgos" de auditoría.

Como se explicara, la etapa de relevamiento es propicia para que el auditor alerte advierta síndromes de los males que pueden estar afectando el comportamiento del sistema. No obstante, la realización de pruebas selectivas, aún cuando en una escala reducida, puede otorgar una evidencia respaldatoria a sus hallazgos preliminares. Estas pruebas deben abarcar a todas las clases más críticas de las actividades operativas realizadas en el sistema. Para ello, el auditor debe comenzar por seleccionar muestras representativas de los documentos más significativos, así como de los registros e informes empleados en el sistema. Las transacciones a poner a prueba deben seleccionarse de un período suficientemente amplio, si bien deben tener una aceptable actualidad, y de ser factible, deberían aplicarse técnicas de selección por números al azar. Adicionalmente, el tamaño de la muestra debería determinarse con el auxilio de tablas estadísticas apropiadas. En todos los casos, en los papeles de trabajo debe registrarse el método utilizado para la selección de los ítems a verificar.

Estas pruebas selectivas de transacciones y registros, satisfacen dos importantes aspectos. En primer lugar -se reitera- constituyen un medio para poner a prueba las conclusiones preliminares. Si los procedimientos son eficaces y si se han implantado controles adecuados para asegurar que aquéllos sean observados, entonces es razonable suponer que tanto las operaciones como los registros que las reflejan deben haber sido manejados en forma apropiada. Esta suposición ha de ser ratificada o rectificadas por las pruebas efectuadas. En segundo lugar, la realización de las mismas es el recurso más genuino para determinar la consistencia o inconsistencia de todas las fases de una misma transacción. Las inconsistencias detectadas podrán o no constituir deficiencias; por ello deben ser estudiadas con detenimiento en cuanto a su causa y efecto.

También interesará al auditor establecer si todos los documentos estudiados se hallan completos en cuanto a sus datos, si son revisados y aprobados en forma previa a su distribución, y si ésta es pronta y fluída. Finalmente, buscará comprobar que se los registra en forma adecuada y que, cuando se crean activos, las personas apropiadas han aceptado responsabilidad por ellos. Mediante estas pruebas se obtendrá entonces, evidencia sobre el grado de adhesión a los procedimientos en vigor y asimismo, sobre los errores, excepciones y desviaciones que puedan afectar la confiabilidad y aceptabilidad de los datos que alimentan al proceso decisorio. Si bien la finalidad principal de las pruebas selectivas no es el descubrimiento de irregularidades, se deberá considerar en cada caso, si alguna desviación o excepción es indicativa de errores intencionales o fraudes.

Por último, el auditor deberá dejar constancia en sus papeles de trabajo, de un resumen estadístico de las pruebas realizadas, anotando el universo total, la porción examinada del mismo y los ítems deficientes hallados, clasificados por cada tipo de deficiencia observada.

MEMORANDUM SOBRE CONCLUSIONES PROVISIONALES

Una vez finalizado el estudio preliminar, el auditor encargado estará en condiciones de proceder a la preparación de un memorándum que complemente los papeles de trabajo y resume el alcance del trabajo realizado y las conclusiones provisionales alcanzadas en las distintas fases de la investigación preliminar.

La confección de un memorandum referido al sistema en su conjunto, es útil para resumir los problemas observados, obligando a su evaluación para determinar si tales deficiencias están aisladas o por el contrario generalizadas, su significatividad, así como las causas aparentes de las mismas. Es decir, a esta altura de su trabajo el auditor estará en condiciones de formular un diagnóstico preliminar. En efecto, las entrevistas realizadas con los niveles directivo, gerencial y supervisor, junto con las conclusiones en cuanto a los resultados de las pruebas selectivas, la observación directa de las operaciones y el seguimiento de transacciones a través del sistema, le permitirán:

1. Detectar síntomas de problemas y deficiencias que puedan estar incidiendo adversamente en la conducta del sistema. Por ello, esta evaluación preliminar afectará la magnitud de las pruebas selectivas adicionales requeridas y es posible que demande además, la modificación del programa de auditoría.
2. Delimitar las áreas para una auditoría en profundidad. Muchos de los problemas cuyos síndromes se hayan evidenciado, pueden tener su origen en: manejo inadecuado de recursos, deficientes condiciones de trabajo, organización defectuosa, incorrecta especificación de objetivos, fallas en las políticas formuladas, carencia de políticas, imperfecciones de diseño del sistema de control operativo y de gestión, o bien defectos estructurales del sistema de información, que impiden suministrar a los niveles directivo y gerencial, la mejor información disponible para la toma de decisiones. Es decir, el auditor debe sopesar la importancia relativa de sus hallazgos hasta este momento y seleccionar ciertas áreas para un examen más detallado y con un propósito bien concreto: identificar el problema en sí mismo.

Las áreas seleccionadas pueden referirse a determinados segmentos del sistema empresa, si es que se ha encarado la auditoría de la organización como un todo, o bien a algunas partes componentes de un subsistema determinado.

3. Finalmente, basado en sus hallazgos preliminares, el profesional podrá establecer un presupuesto de las horas a emplear en la auditoría en profundidad, así como la cantidad y composición del equipo de auditores que habrá de crearla.

P A R T E I I I

AUDITORIA EN PROFUNDIDAD DEL SISTEMA

SIGNIFICADO Y PROPOSITO

Esta etapa de la auditoría de sistemas supone, tal como ya se lo adelantara, un

ahondamiento de la investigación preliminar, la cual posiblemente haya puesto al descubierto una serie de deficiencias que pueden comprometer el mejor aprovechamiento de los recursos y el logro satisfactorio de los objetivos del sistema.

Los tópicos que se han de pasar a considerar a continuación habrán sido, al menos parcialmente, objeto de examen por parte del auditor. Los resultados de esa revisión preliminar, deben servir de guía para orientarlo en la búsqueda de evidencias que le permitan, ya sea respaldar y complementar sus hallazgos provisionales, o bien rectificarlos o modificarlos, en cuanto a la naturaleza, alcance y significatividad de los problemas detectados.

En realidad, aquellas conclusiones preliminares habrán tenido su origen sólo en función de un relevamiento complementado con un test de transacciones que, aunque inteligentemente planificado, es necesariamente de alcance limitado. Lo que aquí se sustenta es que el auditor proceda a continuación a realizar una evaluación metódica de cada uno de los elementos del sistema, con especial profundización en aquéllos en que haya advertido fallas estructurales críticas que constriñen su funcionamiento adecuado -apoyada, cuando lo estime conveniente, en pruebas selectivas adicionales- para luego efectuar un análisis de las posibles medidas correctivas capaces, no sólo de neutralizar esas causas adversas, sino -si ello resulta factible- propiciar el mejor logro de los objetivos previstos para el sistema de manera efectiva y eficiente.

Para encarar esta tarea y convertirla en un proceso ordenado y remunerativo, es fundamental contar con cuestionarios que cubran el examen de todas y cada una de las partes componentes del conjunto, no sólo desde un punto de vista general -y por ende aplicable a todo sistema- sino también, desde el punto de mira de sus propios y particulares objetivos. Esto implica que las listas de comprobación que finalmente se preparen una vez relevado cada proceso, tomarán lógicamente en cuenta la realidad del sistema, pero sin que ello implique condicionarlo excesivamente a ella, por cuanto es necesario que la ponderación se realice con referencia a pautas imparciales y objetivas.

Para proceder en forma orgánica en esta fase del trabajo -que, de acuerdo con lo

dicho, consiste fundamentalmente en una evaluación, - es conveniente apoyarse nuevamente en el esquema utilizado en ocasión del relevamiento del sistema.

En realidad, el tratamiento y posterior evaluación por separado para cada componente y subcomponente del sistema, tal como aquí se lo intentará describir, no puede dar se en la práctica. Lo que en verdad ocurre, es que esta etapa de la tarea motiva un examen global y totalizador que impide frecuentemente, un enfoque secuencial y por compartimiento estancos, de cada elemento a analizar. Esto quiere decir que, en forma simultánea a veces, o en una sucesión distinta a la aquí presentada en otras, se visualiza y evalúa el sistema y sus partes asociadas. Sin embargo, por metodología expositiva se tratará de mantener, en la medida de lo posible, la individualidad de cada factor a considerar.

PARTE OPERATIVA DEL SISTEMA

Estructura organizativa

Como oportunamente se lo recomendara, el auditor de sistemas debe obtener un jugo completo de organigramas de toda la organización, de cada uno de los subsistemas en los que se la haya dividido y de las descripciones de tareas que los sustentan, las cuales deberán indicar función y tiempo dedicado a cada función por persona.

Con estos elementos en su poder, el profesional debe examinarlos cuidadosamente, ya sea para corroborar sus hallazgos preliminares o también para considerar si existen situaciones -no detectadas en el estudio preliminar- demostrativas de desequilibrios, imprecisiones de las líneas de autoridad, falta de armonización con los objetivos del sistema, "filtros" de comunicación y anomalías similares en la estructura, que surjan del esquema organizativo reflejado.

En todos los casos, es conveniente que el mismo auditor proceda a la confirmación o -ante su carencia- a la preparación de los organigramas, dado que su simple levanta-miento impone una actitud analítica y aún de crítica, a medida que aparecen puntos oscuros y se evidencian desviaciones respecto de la estructura formal, de las que habrá que determinar las razones que las motivan.

Se ha propiciado anteriormente, el empleo de cuestionarios y listas de comprobación como medio técnico para desarrollar, acumular y ponderar hallazgos, al que corresponderá subsidiar, de acuerdo con el juicio del auditor, con procedimientos de verificación adicionales. De consuno con este enfoque, a medida que se estudian los organigramas y las descripciones de tareas y se avanza en la aplicación de pasos suplementarios de auditoría, pueden formularse preguntas del tipo que se ilustra a continuación:

1. ¿Cómo compara la estructura organizativa real con la que fuera aprobada?
¿Cuáles son las causas de las discrepancias?
2. ¿Existe una asignación definida de responsabilidad y autoridad?
3. ¿Hay superposición y duplicación de esfuerzos y responsabilidades dentro del sistema y entre el sistema y otros?
4. ¿Puede que algunas de las funciones que se cumplen en el sistema no sirva a un propósito provechoso, como pudiera ser con respecto a necesidades que ya no existen?
5. ¿Promueve la organización eficiencia y efectividad?
6. ¿Permite la organización canales adecuados de comunicación?
7. ¿Cómo se transmite información internamente? ¿Existe un oportuno flujo de información hacia los centros de decisión?
8. ¿Provee la organización adecuada coordinación con otros sistemas?
9. ¿Existe una aceptable oposición de intereses entre personas o grupos de personas afectados a las transacciones procesadas por el sistema?
10. ¿Pudieran existir funciones que pudieran realizarse más eficazmente en otros sistemas?

Una adecuada organización es fundamental para la existencia de un eficaz sistema de control ya que, por ejemplo, un efectivo programa de control presupuestario debe estar vinculado con funcionarios específicos a quienes medir. En forma similar un programa de control de costos, puede basarse en estándares y centros de costos, donde nuevamente quien lo encabece será responsable por las operaciones y sus costos. También todo sistema man-

tiene relaciones con otros. Es necesario en consecuencia, examinar ambas, responsabilidades a y relaciones con estas otras áreas y analizar cualquier problema de control, coordinación (p.e. responsabilidades conflictuales) o cooperación (p.e. responsabilidades conflictuales) o cooperación (p.e. determinar si un Departamento de Compras consulta con otros departamentos sobre oportunidades favorables de adquisición, pedidos en lotes económicos, revisión de especificaciones de compra, etc.).

También corresponderá evaluar cuan bien la responsabilidad asignada y la autoridad delegada del sistema, se adaptan a los requerimientos operativos y responsabilidades organizativas del resto de los sistemas que componen la organización. De ahí que interese conocer si la responsabilidad y autoridad están claramente definidas y entendidas, no sólo por los responsables y personal del sistema bajo examen, sino también por los otros sectores.

Se ha dicho en otra parte de este trabajo, que el subsistema de comprobación automática está muy ligado al plan de organización, dado que encuentra expresión entre otras formas, en la división de deberes y responsabilidades entre los empleados. Esto hace que el auditor deba establecer si se cumple con el axioma básico de que ningún individuo o subunidad organizativa tenga una completa y exclusiva responsabilidad por una transacción dada, desde su origen hasta su finalización, sin estar sujeto a control a través de la revisión o aprobación de actos, por alguna otra persona que no le esté subordinada.

Ciertamente, son múltiples las oportunidades ofrecidas al auditor para poder juzgar la bondad de la estructura organizativa del sistema. No pueden ofrecerse, sin embargo, reglas precisas ni técnicas probadas para tal evaluación, aún cuando es cierto que el profesional que conoce los principios de la buena organización, está en condiciones de identificar las áreas en las que la Dirección debe concentrar sus esfuerzos para introducir mejoras.

En la conceptualización de auditoría de sistemas aportada por el autor, se manifestó que uno de los propósitos perseguidos por tales auditorías es determinar "si los objetivos del sistema siguen siendo válidos". Pues bien, el planeamiento de la estructura, está estrechamente ligado con la formulación de objetivos del sistema y esa es claramente una res-

ponsabilidad directiva, como también lo es la fijación de las políticas y la planificación de las operaciones necesarias para el logro de los propósitos fijados. Pero también es necesaria una revisión y evaluación del plan de organización original. Es aquí donde el auditor de sistemas puede prestar un servicio constructivo a la dirección.

Como ya se tuviera oportunidad de explicar, la determinación de los objetivos del sistema no es tarea fácilmente accesible. Por comenzar, puede que no exista una clara manifestación de objetivos. En este caso, el auditor habrá de sugerir su preparación para satisfacer adecuadamente la necesidad de su más amplia difusión, con miras a que los planes que se elaboran coadyuven positivamente a su consecución, y además porque su conocimiento es básico para el éxito de un sistema de control; éste necesariamente implica evaluación y sin objetivos explícitos, ella es imposible.

Si no existiese una especificación preparada, se deberá recogerla de sus diversas fuentes (Estatutos, actas, manuales y aún discusiones verbales con los directivos). Cuando el auditor tenga el convencimiento de que conoce los objetivos genuinos previstos para el sistema (piénsese que algunas personas declaran como objetivos de sus unidades lo que ellas están acostumbradas a hacer), deberá evaluarlos. Para ello, se sugiere la utilización de preguntas como las indicadas abajo.

1. ¿Hay una especificación clara y comprensible de los objetivos del sistema?
2. ¿Existe armonía entre los objetivos particulares del sistema bajo examen y los generales de la organización?
3. ¿Han sido los objetivos adecuadamente comunicados a los niveles afectados?
4. ¿Promueve la estructura organizativa el cumplimiento de los objetivos fijados?
5. ¿Son los objetivos razonablemente alcanzables como para motivar una conducta positiva de aquéllos a quienes se aplican?
6. ¿Se evalúan periódicamente los objetivos para determinar su vigencia?
7. Cuando se produce un cambio de objetivos, ¿se lo comunica rápidamente de manera de evitar confusiones y perjuicios?

Las respuestas obtenidas, han de permitir formarse un juicio acerca de la convenien

cita o no de un replanteamiento de los objetivos asignados como medio de evitar disfunciones y perjuicios en el sistema, permitiendo a la vez su integración armónica y equilibrada en el conjunto.

Procesos

Las herramientas que el auditor debe usar en este punto de su valoración, son principalmente los cursogramas y la inspección de visu de las operaciones.

Como se recordará, los cursogramas han de reflejar las operaciones tal cual son en la realidad. Deben ser observados con una actitud inquisidora y sin prejuicios; si hay áreas con problemas, quedarán expuestas. El auditor debe tener constantemente en su mente, aquellas preguntas que le permitirán una opinión crítica sobre lo que visualiza : ¿qué se hace?, ¿dónde se hace?, ¿cuándo se hace?, ¿quién lo hace?, ¿cómo se hace?, ¿por qué se hace?

Observando detenidamente las gráficas trazadas, se podrá responder a esos y otros interrogantes y además establecer algunas de las deficiencias que afectan al sistema. Así, las líneas trazadas en los cursogramas, dirán si se producen constantes retrocesos que pueden ser indicadores de una deficiente secuencia de pasos en el proceso, o bien una inadecuada distribución de funciones. A su vez, un ciclo iterativo de pasos puede estar señalando posibles superposiciones o duplicaciones. Por su parte, aquellas columnas de la gráfica que registren demasiados o muy pocos pasos para el proceso en cuestión, pueden ser demostrativos de una desigual distribución del trabajo. Por intermedio de la realización de una serie de pruebas selectivas en profundidad, se podrá establecer cuál es la verdadera razón de esas y otras anomalías advertidas en los procedimientos.

Como consecuencia de este examen en profundidad, el auditor obtendrá conclusiones respecto de la conveniencia de suprimir, combinar, reordenar o simplificar las operaciones actuales. Esto implica decir, que debe ir preparando el terreno para la etapa posterior de su investigación, cual es la de proyección de soluciones (véase capítulo V, p. 116).

Otra faceta de esta labor, es la de estimar las posibles ventajas que, en caso de

operaciones repetitivas, podrían derivarse de la mecanización de ciertos procesos fabriles o administrativos. Para los primeros, el auditor deberá recurrir a sus conocimientos sobre los procesos de fabricación y la maquinaria empleada -obtenidos previamente en la fase de familiarización- que le permitirán advertir esa posibilidad o bien la necesidad de recurrir a un especialista, quien puede a la sazón, estar integrando el equipo de auditoría. Situación similar podría presentarse si se detectasen áreas de trabajo congestionadas, que impiden un flujo adecuado de las operaciones, problema éste que también puede justificar la presencia de un experto que determine la causa cierta del problema: planeamiento inadecuado, deficiente aprovechamiento de recursos (maquinarias, hombres, materiales) o de espacio, etc.

En cuanto a los procesos administrativos -si el sistema ha estado en operación por algún tiempo- es posible que ellos deban ser mejorados para satisfacer circunstancias que muy probablemente se hayan modificado con respecto al diseño original. En este orden de ideas, tales perfeccionamientos pueden basarse en un plan de mecanización o bien en un arreglo más lógico de los procesos.

Insumos

Recursos físicos

La incidencia que sobre la rentabilidad del sistema tiene el uso de los recursos físicos adecuados, no puede ser pasada por alto, como tampoco puede serlo la existencia de una inversión excesiva en planta y equipo. A su vez, cuando una organización ha crecido más allá del punto en que sus propietarios pueden supervisar personalmente las diversas fases de las operaciones se habrá de confiar, entre otros elementos de control, en lo que dicen los registros. Dadas estas circunstancias, el auditor debe determinar si existen deficiencias en la administración de los recursos físicos que deban ser puestas en conocimiento de la supervisión del sistema a lo que podrá agregar, si la naturaleza de aquellas lo permite, recomendaciones específicas para su corrección.

Un aspecto estrechamente relacionado con la obtención de economías de esfuerzo y

de tiempo en la ejecución de las operaciones, es el que atañe a la distribución de los distintos servicios y puestos de trabajo. Si bien estos problemas tienen su solución más óptima cuando se los encara a raíz de futuras instalaciones, el hecho de estudiarse una distribución ya existente, no impide su ponderación con miras a introducir mejoras a través de una más adecuada asignación de espacio para el equipo y el personal y un más apropiado flujo del trabajo. Por ello, el auditor de sistemas debe estar alerta para advertir a aquellas situaciones donde una distribución defectuosa se traduce en desplazamientos inútiles, duplicaciones y demoras en la ejecución de las tareas. En la consecución de este objetivo, puede hacerse uso de técnicas auxiliares, tales como diagramas de flujo, representaciones gráficas, maquetas, etc., que han de ser complementadas con factores vinculados con el volumen, costo, frecuencia y tiempo de cada paso del proceso, obtenidos cuando se relevaran estos datos (véase "Estimación del volumen de actividad y costo potencial del sistema"), a los que puede agregarse, la distancia física recorrida en cada caso.

Como potenciales resultados favorables derivados de esta revisión, pueden surgir sugerencias vinculadas con una utilización más intensiva de procedimientos mecánicos, la reducción de equipos alquilados que no sean esenciales para los requerimientos actuales, eliminación de maquinaria y equipo en aquellos lugares donde el volumen no justifique la cantidad en uso, la conveniencia de reemplazar equipos antiguos u obsoletos por otros nuevos y de más rendimiento, etc., alternativas todas ellas cuyas ventajas relativas serán juzgadas en la etapa de proyección de soluciones.

Recursos humanos

El examen de los recursos humanos debe planificarse coordinadamente con el correspondiente a la estructura organizativa del sistema. Precisamente, la eficiencia organizacional está ceñidamente unida a la eficaz utilización de las descripciones de tareas, uno de los elementos requeridos a propósito de aquella revisión y que, en manos del auditor prevenido, vuelve a tener vigencia.

El objeto principal de las descripciones de tareas es ayudar al mejoramiento de las

operaciones de la compañía -especialmente en las de mayor envergadura y complejidad- si es que se orientan a estandarizar procedimientos y a asegurar razonablemente que se entienden las líneas de autoridad y responsabilidad y las relaciones funcionales entre las diferentes tareas, por parte de todos los afectados. Complementariamente, se las puede utilizar como un medio subsidiario en el entrenamiento del personal de reemplazo.

En función de lo que se acaba de manifestar, puede inferirse que, desde el punto de vista del auditor de sistemas, existe una deficiencia importante de organización y aprovechamiento de recursos humanos, cuando establece que no se cuenta con descripciones de tareas o las existentes no se hallan actualizadas. Ello merecerá de su parte una futura sugerencia para su preparación en todos los niveles, incluido el gerencial.

Debe advertirse que, en caso de resultar aptas para la indagación que se propone, tales descripciones dirán al auditor lo que cada empleado debería hacer, mientras que su observación personal, lo que en realidad cada uno está haciendo. Las revisiones de este tipo, le permitirán también determinar la concentración inconveniente de control en manos de ciertos empleados, duplicación de esfuerzo, abusos de autoridad y responsabilidades superpuestas, o no claramente definidas.

Otro aspecto que destaca la utilidad de este elemento, es la detección de probables excesos de dotación que pueden ser subsanados reorganizando la distribución del trabajo y poniendo en marcha las diversas sugerencias que se concreten en el informe final de auditoría. También de la lectura de las descripciones y de la visualización atenta de la actividad desplegada en el sistema, puede llegar a concluirse que algunos empleados no parecen estar debidamente ocupados durante la jornada de labor, lo que eventualmente puede dar lugar a un estudio para un mejor aprovechamiento de la dotación o a su efectiva reducción. En otras oportunidades, se observará que las responsabilidades son vagas. No se ha aclarado suficientemente a los subordinados qué es lo que deben hacer o con qué alcance, ni tampoco por cuáles costos se los responsabiliza. Ello puede provocar errores u omisiones involuntarios, que crean un clima de inseguridad sobre las intenciones de los superiores y que pueden desembocar en problemas de moral en el personal.

Este perfil del problema tiene profundas connotaciones con el esquema de control del sistema que como ya se anticipara en los primeros capítulos, ha de funcionar más adecuadamente cuando motiva y estimula la cooperación de los controlados, que cuando pretende basar su éxito en su sofisticación técnica. Por ello, si el auditor advierte problemas de moral en la dotación, aún cuando se trate del personal de supervisión, debe prestarle su cuidadosa y mesurada consideración, en mérito a su probable repercusión, visible o indirecta, en la operación del sistema.

Otros indicadores que pueden señalar la existencia de dificultades en la administración de recursos humanos, son el índice de rotación de la mano de obra, la realización persistente de horas extra, y los diversos índices que intentan medir -siquiera aproximadamente- la productividad del sistema.

El índice anual de rotación de la mano de obra puede calcularse de la siguiente manera:

$$\text{Rotación mano de obra} = \frac{\text{Nº de empleados reemplazados en un año}}{\text{Nº promedio de empleados en el año}}$$

En la medida que este índice aumenta, indica que el sistema se va necesariamente divorciando de las posibilidades de una operación eficiente y efectiva, y que se hace necesaria una investigación en profundidad para determinar sus causas.

Las pautas orientadoras de la existencia de problemas relacionados con los recursos humanos, pueden encontrarse además, en los índices de ausentismo, la referencia a los métodos de pago utilizados (incentivos, planes especiales para la retribución de empleados y gerentes), el estudio de las actividades desarrolladas para la selección y capacitación del personal, las relaciones con las organizaciones obreras y de empleados, el nivel de las prestaciones por servicios sociales y beneficios marginales y similares, a los que pueden agregarse los índices de productividad laboral, como ya se indicara. No deberá olvidarse que, además del valor que pudiera derivar de la consideración de los índices de un año en particular, para obtener provecho cierto del empleo de índices de deberá tener en cuenta la comparabilidad de las cifras utilizadas -en particular si son monetarias y no han sido

corregidas para neutralizar las variaciones en el poder adquisitivo del dinero- y se cuidará trabajar siempre en función de tendencias y no de valores absolutos.

Otra importante cuestión ligada con la labor del auditor en este área, es la consideración de los factores que conforman el entorno de los procesos -sean éstos fabriles o administrativos- y que deben promover la creación de un ambiente favorable de trabajo. Este ambiente -en un sentido estrictamente físico- es producto de múltiples elementos ya señalados : iluminación, insonorización, temperatura y color, entre otros. Como puede apreciarse, todos ellos coadyuvan, cuando son adecuadamente balanceados, a aumentar considerablemente la eficiencia del personal. Si bien la evaluación adecuada de estos aspectos, así como la solución de los problemas advertidos exige la participación de especialistas en la materia, el auditor no obstante, deberá llamar la atención de los responsables sobre la importancia de su influencia y la necesidad de ejercer pronta acción correctiva.

Volumen de actividad y costo del sistema

Esta parte de la evaluación está en realidad, relacionada con todas las áreas de investigación ya recorridas. En efecto, pueden haberse detectado atrasos y acumulaciones excesivas en el volumen de trabajo. La auditoría en profundidad dirá si ello se debe a la existencia de cuellos de botella provocados por un inadecuado flujo de las operaciones, a una insuficiencia en la fuerza de trabajo, a la falta de aprovechamiento de las posibilidades que ofrece la mecanización, a problemas de moral en el personal traducidos en una caída de la curva de productividad por hora-hombre (aquí se encuentra aplicación a los datos relevados con relación a frecuencia, volumen procesado y tiempo unitario y total de procesamiento de los documentos críticos del sistema), a una incorrecta distribución en planta o de los servicios y puestos de trabajo, a escasez de equipos, etc. Las pruebas adicionales en profundidad una vez más, dirán al auditor la causa verdadera -y no aparente- de la deficiencia, cuyo conocimiento es imprescindible para que, una vez transitada la fase de análisis, puedan hacerse propuestas concretas para su eliminación.

Con respecto al costo del sistema, también será importante observar su tendencia y

si ella guarda relación con la que corresponde al volumen de la carga de trabajo. Asimismo, y a los efectos de ponderar la eficiencia del sistema, es pertinente una comparación de los costos y gastos reales del sistema con los planeados, los cuales surgen de los estándares y presupuestos correspondientes a la unidad organizativa en cuestión. Si la magnitud relativa de las desviaciones lo justifica, el auditor las investigará en cuanto a sus motivos y razonabilidad.

Otro aspecto que está involucrado con el costo del sistema, tiene relación con el proceso decisorio. En efecto, se trata de ponderar la atención que los responsables del sistema puedan o no estar prestando al estudio de las alternativas de fabricar o comprar, cuando el auditor ha advertido síntomas que pueden hacer retributivos tales estudios: capacidad instalada no aprovechada, dificultades de aprovisionamiento de los productos en el mercado, o deficiencias de calidad en los suministros realizados por terceros, que se traducen en un elevado número de rechazos del sector de control de calidad o en altos costos de reprocesos, y similares dificultades.

Tal como acaba de ilustrarse, en esta sección destinada a la evaluación de la parte operativa del sistema, una actitud inquisidora y una indagación penetrante por parte del auditor frente a cada una de las actividades realizadas en el sistema, lo han de colocar en posición favorable para hacer sugerencias que pueden llegar a traducirse en ahorros representativos de mayores utilidades antes de impuestos para su cliente.

SISTEMA DE CONTROL OPERATIVO Y DE GESTION

Proceso de planeamiento

En esta parte de su trabajo, el auditor debe proponerse una investigación en profundidad del esquema de planeamiento del sistema. Ello lo llevará a determinar la efectividad de las políticas y planes formulados para cumplir con los objetivos del sistema, a examinar el proceso de toma de decisiones, y a ponderar el grado de adecuación de los métodos empleados en el mismo.

Como criterio de carácter general puede decirse que las políticas de la organiza-

ción, así como las de las distintas unidades que la componen, deberían estar cubiertas en forma escrita, preferiblemente en un Manual de Políticas. Las políticas son formuladas por los directivos de más alto nivel y además de estar explicitadas por escrito, deben ser comunicadas con indicación clara y precisa de su propósito. Si éste no se conoce, la actuación real puede llegar a ser deficiente, no obstante la bondad del objetivo original.

La revisión de las políticas, que se constituyen entonces en el conjunto de reglas de conducta destinadas a guiar y a gobernar la acción en el sistema, es una actividad esencial por parte del auditor, en particular con relación a las deficiencias que haya comprobado. En este sentido, su primera preocupación será la de establecer si, con respecto al área de problemas en cuestión, existen o no políticas. En caso afirmativo corresponderá la realización de pruebas en profundidad que le permitan concluir sobre : 1) consistencia entre objetivos planificados y políticas formuladas, 2) concordancia entre la actuación real y la prevista según las políticas aplicables.

La no existencia de políticas por escrito, ha de merecer una simple nota en los papeles de trabajo con objeto de sugerir posteriormente se subsane esa omisión. Por su parte la carencia de políticas, es un aspecto mucho más fundamental y en ese caso además de lo anterior, será responsabilidad del auditor obtener del funcionario a cargo cuáles son las pautas que él utiliza para sus actividades de planeamiento.

Dado que a esta altura de su tarea el auditor debe estar ya suficientemente familiarizado con los objetivos del sistema, es natural que establezca el grado de compatibilidad de las políticas -estén o no por escrito- y los objetivos a los que se corresponden. Con tal motivo, prestará particular atención a si las mismas se han modificado, en la medida de lo necesario, para adecuarse a eventuales cambios operados en el entorno, en los sistemas o en sus objetivos.

También será necesario determinar que, además de ser adecuadas, las políticas sirven en realidad como marco de referencia en los procesos de toma de decisiones. Si bien el seguimiento pertinente es una responsabilidad directiva, el auditor está en inmejorable situación para advertir las eventuales discrepancias entre la ejecución prevista y la real,

por falta no acreditada de su cumplimiento.

Como ya se manifestara, los objetivos y las políticas son oportunamente transformados en planes, los que por lo general toman la forma de presupuestos, pronósticos y costos predeterminados, los cuales posteriormente, sirven de base para medir el desempeño real comparativamente contra el estimado anticipadamente. El auditor ya familiarizado con los métodos utilizados en el sistema para formular pronósticos, presupuestos y costos predeterminados, debe satisfacerse ahora que tales actividades suministran una estimación razonable y realista de las operaciones futuras y un eficaz medio de control. En efecto, el propósito perseguido es establecer si esas funciones son cumplidas de una manera competente, así como proveer a los responsables con sugerencias encaminadas a fortalecer los procedimientos empleados.

En este orden de ideas, se debe formar opinión sobre las técnicas para recoger información y sobre si ellas suministran una base fáctica para obtener pronósticos confiables y precisos. A su vez, será necesario asegurarse de que los pronósticos son presentados de modo comprensible para los usuarios y llegan a sus manos a tiempo como para permitir se planifique la acción en forma oportuna.

El auditor de sistemas sabe distinguir entre los presupuestos y los meros pronósticos. Así, conoce que estos últimos constituyen una expresión sobre resultados esperados, mientras que los presupuestos implican resultados planeados y el ejercicio de una acción de control para maximizar las oportunidades de alcanzarlos. También conoce que el proceso presupuestario involucra necesariamente la formulación de pronósticos, especialmente en el área de los presupuestos de ventas, si bien concebidos como una estimación o proyección de la demanda potencial del mercado y de otros factores del entorno, mientras que los presupuestos son indicativos de cómo el sistema se propone reaccionar y enfrentar a esa situación que le es dada. Sin embargo, muchas organizaciones no reconocen esa importante distinción. Esta circunstancia, motiva que se deba estar sobre aviso para advertir si los presupuestos producto de la actividad de planeamiento, no son algo más que simples pronósticos preparados por los sectores contable, financiero y de presupuestos, y no por

los mismos sectores operativos.

Es necesario que el personal que más tarde ha de ser medido en función de presupuestos y pronósticos, deba tomar parte en su preparación. Este aspecto está muy conectado con el estado moral de la organización y con el desarrollo de un nivel adecuado de motivación de las acciones grupales hacia la consecución de los objetivos del sistema. Por ello, estas herramientas deben utilizarse para mantener abiertos los canales de comunicación entre todos los sectores, tanto sea para dar a conocer objetivos, como para realimentar resultados y posibilitar la medición del desempeño. En este sentido, la sección a cargo del control presupuestario es responsable de investigar las razones operativas de las variaciones entre los resultados reales y los presupuestados o pronosticados y de informarlas a la dirección. Por su parte, este órgano deberá ser quien autorice cambios sobre los presupuestos ya aprobados, empleando las mismas técnicas aplicadas al desarrollar las cifras originales.

El examen del auditor estará orientado a convencerlo de que todos estos requisitos se cumplen y que, en consecuencia, las funciones vinculadas con la formulación de planes se realizan de una manera satisfactoria. (17)

En lo referente al área de costos, puede comenzarse por recordar que, desde un punto de vista general, los costos pueden clasificarse en históricos y predeterminados. Los primeros sólo pueden conocerse cuando ha finalizado el ciclo productivo y tienen escasa utilidad para medir la eficiencia operativa; es decir, los costos excesivos y las ineficiencias son frecuentemente conocidas cuando ya es muy tarde para ejercer algún control. Los costos predeterminados por su parte, se calculan anticipadamente a la producción, es decir, que se hallan asociados en forma estrecha con las actividades de planeamiento. Estos costos sí, son medios aptos para el control y aún la evaluación de las operaciones, en particular cuando se los emplea bajo la forma de costos estándares.

(17) Como ilustración de las tareas de revisión a ser realizadas en el área de presupuestos, puede consultarse "La actuación del contador público en la preparación y auditoría de presupuestos" por Horacio López Santiso y Luis A. Panagi, en Administración de Empresas, T. II, p. 849.

En el desarrollo de su estudio preliminar, el auditor habrá podido familiarizarse con los procesos productivos y con los procedimientos de cálculo y registración de costos en aplicación. Le corresponde aquí, establecer en qué medida la contabilidad de costos contribuye a que los directivos puedan planear, controlar y por último evaluar, los resultados de las operaciones. Si la organización no emplea costos estándares o aún predeterminados, deberán establecerse las ventajas que derivarían de su implantación comparativamente con sus eventuales inconvenientes de operación.

Si tales costos son ya de uso corriente y se han detectado deficiencias que hagan presumir que han sido imperfectamente instalados o que son deficientemente operados, corresponderá una auditoría de costos en profundidad para determinar el grado en que puede haberse afectado la calidad y precisión de la contabilidad de costos.

Cuando el auditor advierta la carencia de sistemas adecuados de presupuestos y de contabilidad de costos, o bien los ya instalados acusen serias limitaciones como medios de planeamiento y control para la gerencia, sugerirá a su cliente la contratación de consultores experimentados en su diseño e implantación quienes, por su parte, podrán pertenecer o no a la firma de contadores públicos que él represente.

El paso siguiente de la metodología, entraña la evaluación del proceso decisorio. Al estudiar cómo toman sus decisiones los directivos, el auditor advertirá que si bien en general éstas pueden ser clasificadas en dos clases principales, las decisiones programadas y las no programadas, en realidad existe todo un espectro de decisiones entre ambos extremos.

Dentro de lo que en este trabajo se ha denominado "sistema cibernético o adaptativo", tienen lugar las decisiones de planeamiento gerencial o "no programadas" que, actuando como un "monitor" para satisfacer los objetivos del sistema, fijan los modelos o reglas de decisión que deben ser aplicados en decisiones de carácter reiterativo o rutinario. Estas -dentro del "sistema operativo o automático"- se constituyen en decisiones de planeamiento operativo, y sirven de base al supervisor" para regular el funcionamiento de las operaciones del sistema.

Las decisiones del primer género, son típicas de aquellas situaciones donde el deci-

didor debe recurrir a su intuición o a su experiencia. No se han desarrollado para ellas las reglas de decisión que puedan convertirlas en decisiones del segundo tipo, sea porque se trata de problemas muy mal estructurados o bien por razones de costo, u otras. No obstante, aún cuando exista un procedimiento o programa para algunos tipos de decisiones (problemas nítidamente estructurados), debe tenerse en cuenta que ellos no pueden reemplazar en ningún momento el buen juicio de quien ha de tomar la decisión, ya que sólo el decididor puede ponderar el efecto que ciertos factores pueden introducir en la solución final de un problema dado.

La intervención del auditor en relación con este aspecto de la función decisoria, consistirá en establecer si existen dispositivos de control que den la alarma sobre determinadas situaciones que puedan invalidar la regla de decisión aplicada hasta ese momento. Eventualmente, también podrá sugerir a los responsables la realización de estudios que determinen la conveniencia de utilizar las técnicas de simulación en computadora para la solución de problemas, especialmente cuando el número de alternativas posibles es elevado y muy diversos los criterios de evaluación de las mismas.

En cuanto al proceso de toma de decisiones en sí mismo, base de todo el ciclo de planeamiento, en opinión del autor, el principal propósito de la auditoría será precisar que el enfoque empleado es válido. Es decir, en muchas oportunidades el auditor podrá conocer cuáles han sido los resultados finales de ciertas decisiones. En tales situaciones, debe abstenerse de criticar "ex-post-facto", errores derivados de factores que razonablemente no podían ser anticipados. En lo que sí el auditor debe estar primariamente interesado, es en satisfacerse respecto de la validez y adecuación de los datos fuente que alimentan el proceso decisorio y la suficiencia de la información recibida. Como lo expresa Burton, "El auditor no tendrá que decidir si la dirección toma las decisiones estratégicas y operativas correctas sino más bien si la dirección tiene a su disposición y usa, información relevante y las técnicas necesarias para evaluar racionalmente las varias alternativas que existen." (Énfasis en el original) (16)

(16) Burton, J.C., "Management Auditing" en, The Journal of Accountancy, May 1968, p.44.

Para sintetizar entonces, la labor del auditor frente al proceso decisorio pondrá énfasis en la ponderación de la calidad de la información de base y en la de los mecanismos de la toma de decisiones, pero no en los resultados de esas decisiones. Con respecto a estos últimos, su preocupación estará dirigida a verificar que se los incluye sin distorsiones, en registros y en informes de control.

Proceso de control

El control es la acción ejercida para el logro de objetivos previstos. Requiere comunicación (véase ilustraciones en capítulos II p. 35 y III p. 54) y ésta se concreta por la realimentación de resultados a la Supervisión (en su sentido más amplio) y la medición de éstos en función de las metas fijadas en la etapa de planeamiento. Esa información en retorno desde la gestión, también debe proveer las razones que justifican las variaciones respecto del plan para planificar la pertinente acción correctiva, posibilitar su seguimiento y ver que ha sido efectiva. De esta forma, se cierra el circuito de comunicación que eslabona los procesos de planeamiento y control, y les da continuidad.

Quiere decir entonces, que la existencia de variaciones con respecto a metas planificadas, es la que justifica la necesidad de control. Pero es también necesario se conozcan sus causas para saber hacia qué situaciones orientar la acción correctiva y evitar su recurrencia y asimismo, asignar responsabilidad para conocer dónde se produjeron. En este orden de ideas, el plan de cuentas se convierte en un apropiado medio para el control y el auditor, avanzando ya sobre la fase de evaluación del sistema de información, debe cerciorarse de que el vigente ha sido actualizado para satisfacer las crecientes necesidades derivadas del aumento del volumen de las operaciones, de su complejidad y de los requerimientos de la dirección para el planeamiento y control de las estrategias inherentes a la conducción empresarial.

Si así no fuera, la medición de la eficiencia y efectividad se vería muy dificultada, y el profesional debería poner en conocimiento de su cliente, que éste tiene a su disposición técnicas de imponderable utilidad para fortalecer su esquema de control, entre las

que se destacan la contabilidad por áreas de responsabilidad o informes por responsabilidad, planeamiento de utilidades, etc.

La contabilidad por áreas de responsabilidad, se destaca particularmente como herramienta gerencial para la toma de decisiones y el control. Consiste en la clasificación de las cuentas en forma tal, que quede identificado el responsable de la función que origina un ingreso o incurre en un gasto. La contabilidad en su concepción tradicional, se limitaba a clasificar los ingresos y egresos de acuerdo con su naturaleza. En cambio, con este enfoque, se realiza adicionalmente una definición previa de centros o áreas de responsabilidad de acuerdo con la estructura organizativa de la empresa —es decir, de conformidad con los niveles de autoridad y responsabilidad reconocidos— y se les asigna una codificación que permita individualizarlas a los fines de compilación de los datos referidos a los ingresos y costos que les afectan.

La contabilidad por áreas de responsabilidad contribuye a la implantación de un adecuado sistema de control presupuestario. El presupuesto según se dijera, es un plan de acción aprobado, y su control implica evaluar si las operaciones conforman con el presupuesto original o con las revisiones autorizadas. Este paso es posible a través del empleo de los informes de control, que deben ser preparados siguiendo el principio de dirección por excepción. Para que estos informes cumplan apropiadamente su misión, el tiempo de respuesta, una vez concluidas las operaciones, debe ser sumamente breve para permitir una acción correctiva inmediata. De esta manera, los presupuestos y los informes de control basados en ellos, se transforman en los instrumentos básicos para ejercer el control operativo y de gestión.

La contabilidad por áreas de responsabilidad, al conjugar la contabilidad con la responsabilidad de quienes realizan las operaciones, facilita la descentralización de la toma de decisiones y consecuentemente, permite medir las desviaciones favorables y desfavorables respecto de metas prefijadas en cada área o centro de responsabilidad. Estos últimos constituyen unidades organizativas que pueden identificarse por distintas denominaciones según el concepto involucrado. Así, se tienen centros de gastos, centros de lucro y centros

de inversión. Si el sistema de control operativo y de gestión mide únicamente los insumos y no el valor de su producto, se está en presencia de un centro de gastos. Cuando además de los costos incurridos se miden los ingresos (producto), se tiene un centro de lucro. Finalmente, en el centro de inversión, el funcionario que lo encabeza es responsable por las ganancias y los activos empleados.

En los centros de gastos, naturalmente, la medición ha de consistir en la acumulación previa de las naturalezas de costos en "controlables" y "no controlables", y la posterior comparación de las primeras contra los estándares, para determinar las variaciones, ya sea sólo en valores monetarios, o también en porcentajes respecto de los importes presupuestados. En un centro de lucro por su parte, una medida de la actuación puede ser la ganancia, mientras que en un centro de inversión, puede compararse esa ganancia con el activo utilizado (tasa de retorno).

El auditor basado en el conocimiento que posee de todo el mecanismo de control, debe ahora evaluarlo. Esta evaluación involucra una opinión sobre la calidad de la actuación en cuanto a parámetros de rendimiento (eficiencia) y resultados alcanzados (efectividad), hecha desde un punto de vista de control de gestión, y otra opinión sobre la adecuación del subsistema completo de control (comprobación automática y control contable, operativo y de gestión), hecha desde el punto de vista del propio usuario.

La primera parte de la tarea, implica una ponderación del trabajo de quien monitorea el sistema y para ello, fundamentalmente, es necesario contar con criterios de alguna clase que la posibiliten. Estos son suministrados por los estándares de desempeño del nivel gerencial que -como ya se viera- proporcionan una guía para medir el esfuerzo y la efectividad en las áreas de resultado asignadas a un gerente. Así, el auditor deberá solicitar se le entregue copia de las descripciones de tareas y de los estándares formulados para la función de que se trate. Si tales estándares no hubieran sido fijados, el auditor procederá a conferenciar con el funcionario involucrado y tratará -sin que ello implique desconocer lo ímprobo y delicado de esa labor- de desarrollar con su colaboración, y a partir de una descripción de tareas actualizada y completa, algunos indicadores básicos

que puedan testimoniar lo más objetivamente posible, sobre los resultados alcanzados en cada área de efectividad que se haya delimitado. Esto es muy importante, por cuanto el auditor debe renunciar al intento de establecer tales medidas por sí mismo, ya que de otra manera ellas pudieran no contar, por razones justificadas pero desconocidas para el profesional, con la aprobación de los afectados.

Para el caso de que los estándares de actuación no hubieran sido formulados, se deberá además sugerir se proceda a su preparación, destacando convenientemente los beneficios que importa para un gerente conocer qué es lo que realmente se espera de él, y para su superior disponer de un medio idóneo para juzgar en forma equitativa a sus subordinados.

Una vez que se obtenga, en forma directa o con participación del auditor, una lista de áreas de efectividad y de los estándares que le son aplicables, se la someterá a la consideración y aprobación del superior inmediato. En este punto, es prudente intentar determinar hasta qué nivel debe llegarse con la evaluación. En opinión de Leonard, "En general, la tarea del auditor estará limitada a evaluar aquellos ejecutivos en los niveles medio e inferior de supervisión. Particularmente en su propia compañía rara, si alguna vez, se requerirá oficialmente al auditor evaluar la efectividad de los ejecutivos en los niveles superiores de la gerencia, y nunca de aquéllos que ocupan las posiciones ejecutivas de más alto nivel" (Énfasis en el original.) (19) En el mismo sentido se expide Norgaard cuando afirma "...de la forma en que se realizan hoy las auditorías operativas, ellas están destinadas a ayudar a los niveles superiores de una firma a controlar y evaluar a los niveles inferiores. Este punto está respaldado por el hecho de que las auditorías de este tipo no se han extendido (se refiere a los resultados de una encuesta hecha por la autora) a los niveles más altos de la dirección de las firmas auditadas." (20)

Estas opiniones llevan, nuevamente, a considerar la factibilidad de extender las auditorías de sistemas hasta el propio directorio de una organización, por lo cual para

(19) Leonard, W.P., op. cit., p. 147.

(20) Norgaard, C., "The Professional Accountant's View of Operational Auditing" en, The Journal of Accountancy, December 1969, p. 47.

evitar reiteraciones, resulta oportuno remitirse a las conclusiones obtenidas en el capítulo VI.

Debe enfatizarse que no puede ser desarrollado un juego de estándares que sea de aplicación generalizada en todas las empresas, y ni siquiera para todas las posiciones ejecutivas dentro de una misma empresa. Cada posición demanda, en virtud de sus particulares requerimientos, el desarrollo de estándares propios, íntimamente vinculados con los resultados a obtenerse en el desempeño de esa función específica.

Tómese por ejemplo, el uso de la tasa de retorno sobre la inversión como una medida de actuación. Esta adquiere verdadera significación, cuando se desea evaluar el desempeño del gerente general de una subsidiaria, dado que él es responsable tanto por el volumen de ventas y el nivel de los costos incurridos en la producción, como por la utilización de los recursos que le fueron asignados. Aún así, la utilización de la tasa de rendimiento debe ser hecha a la luz de las limitaciones a las cuales se hiciera referencia anteriormente y reconociendo asimismo que, básicamente, ésta es una herramienta para la evaluación de la actuación a corto plazo.

Cuando se desea evaluar la actuación del gerente de planta el rendimiento de la inversión no es aplicable, debido a que éste es responsable solamente de los costos de manufactura de los artículos elaborados y en general, de la productividad de las operaciones fabriles, pero no tiene control sobre los niveles de las ventas de la división. Por último y en forma similar, el gerente de ventas sólo puede ser juzgado en función de los volúmenes de ventas que su área ha logrado (efectividad) y su contribución a mantener y aún reducir los niveles de los costos de comercialización (eficiencia).

El auditor debe evaluar el proceso por el cual se han formulado los estándares, a los efectos de detectar defectos o debilidades que puedan enervar su utilidad, tales como estándares fijados a un nivel difícilmente alcanzable, falta de participación activa en su desarrollo de aquéllos a quienes luego se intentará evaluar, lenguaje empleado poco claro que da lugar a interpretaciones subjetivas en cuanto a su alcance, etc.

En lo que hace a la medición de la productividad o eficiencia, se han desarrollado una serie de indicadores, entre los que se destacan por su importancia, los costos

estándares y los presupuestos que miden la eficiencia operativa de la planta a través de la determinación de variaciones. Otras medidas utilizadas en el ámbito industrial -y que generalmente están destinadas a la supervisión de fábrica, y por ello expresadas en términos cuantitativos- son : rendimiento de materiales, producto por hora hombre u hora máquina, utilización de máquinas, mano de obra directa e indirecta, etc.

Para facilitar su valoración, el profesional encargado determinará, en la medida de lo posible, el grado de satisfactoriedad del desempeño mediante pruebas selectivas con registros, documentos e informes. Así, por ejemplo, podrá comparar costos operativos reales con los correspondientes a períodos anteriores y con estándares tales como presupuestos y pronósticos (eficiencia), e indagará las razones de toda variación significativa, así como la acción correctiva ejercida. El auditor se esforzará también en advertir situaciones en las cuales las responsabilidades no sean cumplidas en forma efectiva, respecto de las que habrá de investigar en profundidad para determinar las causas que las motivan. Las medidas de efectividad estarán orientadas a interrelacionar las expectativas con los resultados operativos reales. En este sentido, los resultados esperados tendrán por lo general la forma de asignaciones presupuestarias, aún cuando para permitir una evaluación razonable habrá que proceder a "flexibilizar" el presupuesto, es decir, adecuar las hipótesis de trabajo que lo sustentaron a las condiciones que han prevalecido en la realidad, caso contrario la medición de la "performance" resultará distorsionada. Las metas fijadas pueden estar vinculadas con unidades vendidas o producidas, pedidos alcanzados, horas-hombre o máquina insumidas, personal empleado y medidas similares de producto, es decir, pueden estar cuantificadas, o hacer esencialmente referencia a estándares cualitativos, es decir, a un determinado grado de calidad del trabajo, o bien por último puede no haberse intentado la formulación de estándares en relación con ciertas metas, en razón de tratarse de áreas que requieren decisiones cuyo acierto es sumamente difícil comprobar.

En relación a los estándares cuantificables, el auditor comparará los valores reales contra los respectivos estándares. También, si ello resultara pertinente, asignará a las magnitudes una ponderación que exprese su valor relativo (bueno, regular, malo, etc.)

comparativamente con los correspondientes a otros sistemas, en particular para el caso de divisiones pertenecientes a una misma organización descentralizada. Restaría decir que, si estas comparaciones tuvieran lugar, deberían tomarse en cuenta las distintas situaciones, propias de las diferentes localizaciones geográficas, condiciones y disponibilidad de equipos, etc. que podrían justificar ajustes para homogeneizar los datos.

Con respecto a los estándares cualitativos, el auditor debe admitir que su evaluación sobre el desempeño es mucho más delicada, en virtud de que tales estándares se refieren a situaciones que involucran una gran latitud de interpretación en cuanto a establecer si se ha cumplido o no con el estándar. Ello ha de demandar del profesional, una mesurada ponderación de los hechos a la luz de las condiciones imperantes en cada caso.

Finalizada la primera parte de su trabajo en relación al proceso de control, el auditor se abocará a la segunda parte donde, adicionalmente a la determinación de la suficiencia genérica del mecanismo de control, instrumentará una investigación particularizada en relación a las deficiencias advertidas. Si en relación con las mismas, se constata la existencia de políticas adecuadas, aunque no observadas en la realidad, correspondería establecer qué medios de control -procedimientos, registros, informes, etc., sean operativos o contables- se usan en su respaldo para someterlos a un "test" en profundidad y concluir sobre si resultan adecuados para secundar las políticas formuladas.

Es importante destacar aquí, que el auditor debe comprender el por qué se emplean los distintos controles (o medios de control), sean operativos o contables. En la generalidad de los casos, los controles clave serán encontrados en las mismas operaciones (controles operativos) y estarán complementados por controles adicionales en el departamento de contabilidad (controles contables). Una vez identificados y conocidos sus propósitos, se habrá de establecer de qué manera se los aplica, teniendo en cuenta que un control eficaz es aquél que proporciona un reconocimiento oportuno de los resultados, tanto favorables como desfavorables. Una vez satisfecho de su adecuación, se asegurará a través de pruebas selectivas, de que cada control funciona de acuerdo con lo previsto.

SISTEMA DE INFORMACION

La etapa de evaluación del sistema de información, de manera similar a la de relevamiento, se concreta en buena medida simultáneamente con la correspondiente al proceso de control, por lo que la separación que aquí se hace responde sólo al propósito metodológico de aislar, para un análisis más exhaustivo y revelador, esta parte de la anatomía del sistema bajo examen.

Una vez fijados los objetivos y establecidas las políticas, es necesario controlar su cumplimiento a través del sistema de información en uso. Los informes proveen un medio de comunicación imprescindible que posibilita que quienes supervisan y monitorizan las operaciones, evalúen y a su vez sean evaluados. Como se explicara oportunamente, para el caso del control operativo la información es día-a-día, a menudo no financiera y frecuentemente en tiempo real. Por su parte, la información para el control de gestión es de carácter financiero, resumida o acumulada, tanto en cuanto la sumariazación de ítems que la componen, como con relación al período de tiempo cubierto (meses, años, etc.) y destinada a corregir tendencias poco satisfactorias.

Los estándares de desempeño son inseparables de un buen sistema de informes por responsabilidad, ya que la utilidad de aquéllos puede verse significativamente disminuída si se carece de adecuados informes que permitan conocer el grado en que las operaciones reales concuerdan con los planes y las razones de los desvíos, como medio de mantener el control sobre las mismas, a través de la acción correctiva.

Durante la etapa de recogida de datos, el auditor puede haber advertido síntomas de inadecuaciones en el sistema de informes que han de motivar ahora, una profundización de su examen con miras a su evaluación definitiva. El propósito fundamental que habrá de gobernar el trabajo del profesional, es consecuente con el concepto genérico de auditoría que propusiera el autor en el capítulo III : Auditoría es una actividad de examen y evaluación, destinada a medir el grado de aceptabilidad de la salida de un sistema. Quiere decir, que el objetivo de esta etapa, es ponderar la eficacia del sistema de información actual en cuanto a brindar información aceptable a los distintos niveles de decisión, de acuerdo con pautas ponderadoras (véase capítulo II) referidas a :

1. Economicidad;
2. Corrección;
3. Oportunidad;
4. Orientación;
5. Relevancia.

La importancia que tiene para el auditor de sistemas el examen del sistema de información, es destacada por Burton en los siguientes términos : "Su análisis (se refiere al del auditor de estados contables) del sistema de información financiera está más ajustado a satisfacerse sobre su confiabilidad, que a determinar si produce información apropiada para la dirección de la empresa. En una auditoría de la dirección, este énfasis cambiará. El auditor buscará ver si la dirección obtiene información relevante para las decisiones que debe tomar. Esto requerirá un análisis mucho más intensivo de las necesidades de información y la eficiencia del sistema actual para satisfacerlas. En las áreas de comercialización y producción particularmente, es probable que el auditor tendrá que familiarizarse aún más con la información que se necesita para tomar decisiones, incluyendo aquella que no forma parte de los libros contables convencionales." (21)

La evaluación de la calidad de la información que constituye la salida del sistema, implica prestar adecuada consideración al código de cuentas y a los registros e informes -contables u operativos- del sistema, para lo cual el auditor deberá determinar :

1. En cuanto a la clasificación de cuentas, que ésta incorpora al sistema de información un adecuado agrupamiento por naturaleza de los insumos, con una precisa distinción en cuanto a su comportamiento frente a las oscilaciones de la producción y clara asignación de la responsabilidad (diferenciación entre partidas "controlables" y "no controlables").
2. En lo que hace a los registros sean contables u operativos, que reúnen como características básicas, las de ser precisos, completos, simples y manejables (para facilitar consultas y manipulaciones).

(21) Burton, J.C., op. cit., p. 44.

3. En relación con los informes, que son un medio apropiado para suministrar información de la calidad adecuada, que aplican el "principio de excepción" en cuanto a destacar aquellas situaciones anormales que justifican la atención de su destinatario y que se los emite en tiempo para ejercer una eficaz acción correctiva.

El auditor debe esforzarse por establecer si los informes actuales satisfacen, en realidad, verdaderas necesidades de información. Dado el interés común que tienen distintos usuarios en algún mismo tipo de información, existe la posibilidad de que se concrete, en cierta medida, una duplicación de información cuya seriedad debe ser calibrada. Por otra parte, a veces existe la equivocada creencia de que el valor de un sistema de informes, se mide a través del número de informes emitidos y la cantidad de datos que se vuelca en ellos, pensándose erróneamente que lo más, es siempre lo mejor.

Atento a estas y otras deformaciones a que son proclives los sistemas de informes, el auditor debe acordar una cuidadosa ponderación al alcance, contenido, oportunidad, presentación y frecuencia de los informes recibidos y emitidos por el sistema que examina.

A la luz de sus hallazgos en el relevamiento, el auditor ahondará su investigación a través de pruebas selectivas que le permitan formarse una opinión respecto de si los registros -contables o de otro tipo- satisfacen adecuadamente a los propósitos de registrar, acumular y representar todas las transacciones que hacen a la operación del sistema y también si se constituyen en la base natural para el suministro de información y la preparación de informes. Asimismo, las pruebas en profundidad estarán orientadas a satisfacer al auditor, sobre el grado de aceptabilidad de la información producto del sistema, labor que incluye la verificación de la corrección (verosimilitud) de los datos anotados en libros, documentos e informes, y la determinación de la suficiencia de la información para cerrar el ciclo de realimentación negativa que permite monitorizar y supervisar al sistema.

Puede afirmarse que de esta manera, queda prácticamente finalizado el examen del sistema de control, comprensivo de los subsistemas de comprobación automática, con-

trol contable, control operativo y control de gestión, labor que acentuando y profundizando la investigación en aquellos componentes del sistema con síntomas evidentes de "dolencias", ha tenido el propósito de establecer con razonable precisión, las verdaderas causas de esas situaciones con la finalidad de arribar a un diagnóstico definitivo.

PROYECCION DE SOLUCIONES

Una vez que el auditor de sistemas haya recorrido las etapas de relevamiento, análisis y diagnóstico, habrá llegado a identificar las verdaderas causas determinantes de deficiencias y problemas. Si tal es el caso, se podrá considerar que se ha cumplido uno de los objetivos vitales que fundamentan las auditorías de sistemas, pero no todos. Restará aún exteriorizar el carácter "constructivo" de aquéllas, cual es la formulación de recomendaciones que ofrezcan posibilidades concretas para ejercer la pertinente acción correctiva. La instrumentación de la misma -cuya magnitud puede llegar a convertirla en una auténtica "consultoría de diseño"- puede ser efectuada a través del personal de la empresa cliente, o con participación del estudio al que pertenece el profesional actuante o bien mediante la contratación de terceros especialistas.

No obstante lo manifestado, debe tenerse presente que la presentación de propuestas concretas de mejoras, reconoce como paso previo el cumplimiento de la fase de "proyección de soluciones", en la cual el auditor de sistemas a través de un proceso de consideración de soluciones alternativas, arriba a conclusiones definitivas sobre los posibles cursos de acción a seguir.

Como ya se ha tenido oportunidad de expresar, las etapas que se mencionaron, no son en la práctica profesional ni sucesivas, ni estancas, ni diferenciadas claramente. Quiere decir, que el auditor de sistemas no extrae conclusiones únicamente cuando puede formular su diagnóstico definitivo, puesto que ha de ir formando sus opiniones provisionales, desde el comienzo mismo del relevamiento. Luego, sus hallazgos junto con los hechos recogidos y los comentarios y sugerencias del personal afectado al sistema, habrán de permitirle valorar lo acertado o no de aquellas conclusiones preliminares, para convertirlas en definitivas o desecharlas.

Dentro de los factores que se acaban de mencionar, se destaca por su importancia el referido a los aspectos humanos de la auditoría de sistemas, que se vinculan con la denominada "resistencia al cambio" por quienes pueden sentirse amenazados -frecuente-mente sin justificativos valederos- por la puntualización de errores de criterio basada en la ventaja que posee el auditor para ver, después de los acontecimientos, lo que debería haberse hecho, el cuestionamiento de políticas o planes formulados, el fracaso para regular la conducta del sistema de acuerdo con parámetros de efectividad y eficiencia, la posibilidad de una reducción en la dotación, etc. Por tratarse de reacciones que es dable encontrar a menudo, el profesional deberá ser pródigo en el uso de psicología, diplomacia y paciencia en sus relaciones con el personal, sin distinción de jerarquías. Para ello debe comprometer la cooperación franca y sin retaceos de las personas con las que necesariamente ha de tratar, particularmente a través de aclaraciones a los interrogantes que le sean presentados y de la debida y objetiva consideración de sus sugerencias, las que el auditor ha de alentar desde que principia su cometido.

En esta etapa eminentemente creativa de su trabajo, el auditor podrá recurrir, si la complejidad del problema a resolver lo justifica, a la consulta con expertos en determinadas disciplinas, quienes podrán o no pertenecer a la organización cliente. A este respecto, Leonard manifiesta que "Muchas veces una tarea demanda los esfuerzos combinados del auditor y dos o más especialistas dentro de una empresa, tales como el ingeniero industrial, el analista de sistemas, el economista, el contralor, el gerente de ventas, el gerente de oficina, el gerente a cargo de la producción, el analista de investigación de mercado, etc. A veces ello significa contratar los servicios de un especialista externo en un campo gerencial determinado quien, a raíz de su conocimiento especializado y su experiencia, puede guiar al auditor en el desarrollo de una solución satisfactoria." (22)

Todos los esfuerzos del auditor de sistemas, deben ser encaminados a encontrar soluciones practicable para los problemas que impiden el funcionamiento más eficiente y efectivo del sistema bajo examen. Así, se deberán ponderar cuidadosamente -a título de

(22) Leonard, W.P., op. cit., p. 161.

ejemplo- las ventajas que pudieran derivar de la eliminación, simplificación, combinación, separación o cambio de secuencia en las operaciones. En este sentido, la propuesta de solución debe acompañarse, en la medida de lo factible, de elementos de juicio que puedan facilitar su interpretación, tales como los cursogramas correspondientes al proceso analizado y al propuesto.

En esta etapa de proyección de soluciones, es importante la consideración de soluciones alternativas para los problemas a resolver. Aquí puede ser conveniente mantener discusiones previas con respecto a la practicabilidad de las mejoras a sugerir con los funcionarios responsables y el propio personal, como consecuencia de las cuales pueden llegar a advertirse áreas con puntos poco claros, cuyo análisis haga variar luego las propuestas. Estas discusiones ofrecen la ventaja de "vender" las recomendaciones del auditor al personal operativo y superior, antes de su presentación a la dirección y tienden a asegurar su posterior perfeccionamiento y aceptación. En la medida que ello resulte asequible, se deberá también incluir la cuantificación de las diferencias entre las distintas alternativas, como medio idóneo para encauzar la eventual discusión y estudio ulterior de las propuestas presentadas por el auditor.

EL INFORME DE AUDITORIA DE SISTEMAS

Todo proyecto de auditoría de sistemas (consultoría de diagnóstico) debe concluir con un informe. Aquí toma una gran importancia la existencia de adecuados papeles de trabajo y de notas apropiadas en los mismos sobre los problemas detectados, dado que ellos se constituyen en el principal respaldo documental de las conclusiones del auditor.

Los propósitos que debe buscar satisfacer el informe, son básicamente tres : el primero constituirse en la manifestación escrita del "diagnóstico" del auditor (consultor) sobre la naturaleza de la "dolencia" que aqueja al sistema examinado; el segundo, hacer factible la corrección de las condiciones poco satisfactorias detectadas; y el tercero, posibilitar a la alta gerencia de la organización, una evaluación del desempeño de aquellos que le están subordinados.

En ocasiones, el informe puede redactarse parcialmente, cuando la auditoría está todavía en ejecución. Esta práctica es muy recomendable en aquellos casos en que se advierte la necesidad y posibilidad de iniciar una acción correctiva inmediata, que bien puede traducirse en una mayor y anticipada efectividad o eficiencia al dar solución temprana a un problema, en lugar de esperar a la publicación del informe definitivo al finalizar la labor. Este procedimiento, es igualmente practicable en auditorías de prolongada extensión. Cualquiera fuese la razón, habrá de documentarse en los papeles de trabajo toda acción correctiva iniciada a propósito de la intervención del auditor cuando la auditoría todavía está en ejecución, e incluirse el pertinente comentario en el informe final y la evidencia documental en los papeles de trabajo.

Corresponde indicar que cualquiera sea la oportunidad de su emisión, es sustancial se proceda a mantener una conferencia previa con el personal supervisor y gerencial, en la que se tratarán al alcance del examen, los hallazgos de la auditoría y las recomendaciones del auditor. Para ello, el encargado de trabajo debe preparar un borrador de informe, que destaque convenientemente los aspectos señalados, sin preocuparse excesivamente en esa oportunidad, en los aspectos gramaticales y formales. Las copias serán distribuidas a los que habrán de participar en la reunión, con una anticipación razonable para permitirles su lectura y revisión. En la conferencia, se deberá no obstante, realizar una nueva lectura -esta vez conjunta- del borrador y repasar los hallazgos y recomendaciones, como medio apto para estimular la discusión oral.

El método propuesto tiene diversas ventajas :

1. Permite a los funcionarios concurrir con un conocimiento previo de los problemas y las soluciones propuestas y prepararse para la discusión.
 2. Ofrece la posibilidad de adelantar la puesta en marcha de aquellas recomendaciones aceptadas que no requieren un estudio prolongado o cambios estructurales profundos, como los que es dable esperar si fuera necesario instrumentar una consultoría de diseño para introducir mejoras en el sistema.
 3. La gerencia puede estar en desacuerdo con algunas de las recomendaciones del auditor en virtud de debilidades en la propuesta o por existir circuns-
-

tancias que las tornan impracticables. De esa manera se evita, en buena medida, que tales sugerencias y cuestiones controvertidas tengan cabida en el informe final.

Una vez concluida la conferencia, es conveniente resumir las discusiones sostenidas en cuanto a sus aspectos más significativos, los cuales naturalmente, han de contener las razones del rechazo de las sugerencias del auditor que han sido cuestionadas. Tales comentarios resumidos, pasarán también a formar parte de los papeles de trabajo de la auditoría de sistemas. Después de cumplida esta etapa, el auditor encargado procederá a la preparación del informe definitivo. Esta tarea es de particular importancia, dado que el informe se convierte en su medio de comunicación más efectivo.

El autor opina que para favorecer una oportuna y eficaz acción correctiva de parte de los centros de decisión en la organización, los informes deben cumplir con ciertos requisitos de orden general, cuales son ser claros, concisos, objetivos y oportunos. Por otra parte, es conveniente que además de respetar estas características genéricas de todo informe, se los prepare observando ciertos criterios más específicos y ajustados a un informe de auditoría de sistemas.

El informe debe ser dirigido a la dirección de la empresa, acompañado de una "carta de cobertura", explicitando el objetivo de la auditoría y los sistemas y segmentos de sistemas cubiertos. Asimismo, esa carta dejará constancia de que la totalidad de las conclusiones y recomendaciones contenidas en el informe han sido discutidas y de los funcionarios que participaron en la misma. En las secciones individuales se especificarán los hallazgos detallados tan concisamente como sea posible, la pertinente recomendación y la acción correctiva acordada o ya tomada, en este caso junto con los resultados de su efectivización.

Para aquellos auditores en relación de dependencia con sus organizaciones (auditores "internos"), el informe debe ser dirigido al funcionario de más alto nivel que participara en la conferencia de discusión, y que tenga autoridad para resolver sobre las gestiones del auditor, con copia adicional para por lo menos el directivo de quien él depende.

La disposición del informe puede incluir, además de la mencionada "carta de cobertura" -dependiendo ello de las circunstancias particulares de cada caso- las siguientes secciones :

- Título de identificación.
- Índice del contenido.
- Sección preliminar que incluya : introducción, enfoque empleado, alcance y conclusión general del examen que habrá de comprender la conclusión y opinión del auditor sobre el sistema en su conjunto y la referencia a cuáles son los logros más significativos que se estima han de materializarse a través de la puesta en marcha de las mejoras propuestas. En esta relación, tiene un lugar destacado la cuantificación de los ahorros estimados a obtenerse por aplicación de las recomendaciones resultantes de la auditoría de sistemas.
- Cuerpo principal : con comentarios y recomendaciones específicos respecto de cada uno de los subsistemas (procesos) examinados, por ejemplo Cuentas Corrientes, Relaciones Industriales, etc.
- Apéndice : con cuadros, diagramas, etc., con detalles que, en aras de una mayor claridad y continuidad expositivas, deben omitirse del cuerpo principal.

Como elemento concurrente a la redacción de buenos informes, el autor propicia que se los prepare aplicando el "principio de excepción". Esto implica sugerir que no se efectúen comentarios sobre aquellas áreas que sean consideradas satisfactorias, ni tampoco se haga referencia a excepciones que no tengan alguna significatividad. No obstante, cabe puntualizar que en los informes de auditorías de sistemas se deberá dar más énfasis a las posibilidades e ideas para introducir mejoras, que a la mera enunciación de problemas, aunque sean de relevancia.

Puede finalizarse, manifestando que no hay un único modo de enfocar el problema de cómo debe redactarse el informe de auditoría de sistemas, pero sin embargo, se estima que los criterios que se han expuesto aquí han de ser útiles cualquiera sea el procedimiento que finalmente se emplee.

EL "SEGUIMIENTO" DE LA AUDITORIA DE SISTEMAS

El éxito de todo proyecto de auditoría de sistemas depende en última instancia, de la acción correctiva iniciada por el nivel gerencial afectado. El "seguimiento" persigue el propósito último de satisfacer al auditor de sistemas, del cumplimiento de sus recomendaciones o de la acción correctiva iniciada para subsanar las deficiencias señaladas en su informe. Por lo dicho, la implantación de un adecuado método de seguimiento es esencial en las auditorías de sistemas.

Cuando, como consecuencia de la auditoría de sistemas -sea que ésta haya sido conducida por consultores "externos" o "internos"- el informe contenga un número importante de proyectos y recomendaciones, que deben ser cumplidas por la organización para introducir las pertinentes mejoras, cabe desarrollar un plan que permita su puesta en marcha de manera eficaz y oportuna.

Un plan como el mencionado, implica que la dirección de la empresa establezca un ordenamiento prioritario en la puesta en marcha, asigne responsabilidades por la misma, destine personal adecuado, fije fechas ciertas de cumplimiento y todo ello se halle respaldado por revisiones periódicas, informes de progreso y la guía y el apoyo de la dirección misma.

Para afianzar las probabilidades de éxito, es conveniente que la organización designe un coordinador de alto nivel que no tenga responsabilidades diarias impostergables por las operaciones corrientes, y que sea responsable ante la dirección por el seguimiento e instrumentación de las recomendaciones.

De inmediato deben definirse los problemas que han de atacarse en cuanto a prioridad y enfoque. Ha de considerarse la posibilidad de que algunos proyectos puedan ser integrados y realizados simultáneamente. Después que se hayan establecido las prioridades, se ha de asignar la responsabilidad por cada proyecto a un funcionario específico, al que se ha de proveer de personal suficiente y calificado para alcanzar los objetivos acordados.

Para cada asignación o proyecto, deben establecerse fechas estimadas de terminación

ción, además de fechas parciales de avance si resulta necesario. Estas fechas de terminación deben ser realistas, tomando en consideración el alcance del proyecto, su urgencia y el personal disponible.

Se establecerá en la misma organización, un régimen periódico (puede ser semanal) de seguimiento para determinar el progreso real de las distintas asignaciones, la adhesión a las fechas de cumplimiento y la necesidad de personal adicional o la revisión de las fechas de terminación. La dirección debe participar en la revisión periódica o ser informada de las desviaciones del plan, para respaldar la acción correctiva apropiada.

Se prepararán informes mensuales de progreso para el auditor de sistemas y la propia dirección, con copias para otros funcionarios afectados. Estos informes de progreso deben diseñarse de modo tal, que muestren qué es lo que se está haciendo, la acción correctiva tomada y el estado de cada recomendación junto con la fecha estimada para su cumplimiento definitivo, convirtiéndose así, en una valiosa herramienta para la evaluación del progreso mensual alcanzado. Se prepararán informes de progreso separados para cada subsistema o segmento de sistema en que se haya subdividido la auditoría y, a partir del segundo informe de progreso, se incluirán comentarios exclusivamente sobre aquellas recomendaciones que estaban incompletas a la emisión del previo informe de progreso. Los informes periódicos de progreso se seguirán emitiendo hasta que todas las recomendaciones contenidas en el informe de auditoría de sistemas hayan sido efectivizadas exitosamente, o bien rechazadas por su impracticabilidad u otras fundadas razones.

Como medio de seguimiento adicional, el auditor de sistemas visitará personalmente la organización o división en forma periódica (puede ser trimestralmente) para evaluar de una manera directa la acción tomada con respecto a sus distintas recomendaciones y redactará, a su vez, un informe de progreso destinado a la firma consultora a la que pertenece, o bien a la dirección de la organización, si es que se desempeña en una condición asesora "interna". Este informe de progreso, contendrá comentarios específicos sobre las recomendaciones cumplidas y el estado de avance de las recomendaciones en curso. El seguimiento ha de extenderse hasta que se haya logrado estabilizar al sistema mejorado en el nivel de rendimiento previsto.

RESUMEN

Se propone en este capítulo, una metodología para la realización de las auditorías de sistemas en el marco de la conceptualización de tales auditorías aportado por el autor en el capítulo V de este trabajo. Se ha aclarado desde un principio, sin embargo, que más que un método cierto y eficaz para la conducción de las auditorías de sistemas, lo que se propicia es un ensayo de ordenamiento de tareas a ser cumplidas durante el complejo camino a recorrer para su consecución.

Este intento, necesariamente, requiere el aporte de especialistas que estén deseosos de compartir sus experiencias e ideas para coadyuvar al progreso de esta disciplina que, por sus especiales requerimientos de formación profesional, pericia y vivencia de problemas que hacen a la Administración de Empresas y a las formas de encarar su resolución, se calificara oportunamente de "interdisciplinaria" y que, finalmente, por tener connotaciones e implicancias tan acentuadas para los profesionales en ciencias económicas, se afirmara que son éstos quienes poseen en forma generalizada, la gama más completa de capacidades para dirigirlos.

Para reiterar, entonces, no ha sido la pretensión del autor establecer un esquema rígido de actuación, sino fijar solamente una serie de pautas para el examen y evaluación de sistemas siguiendo un orden natural. Se ha tratado de dar a la metodología, un alcance suficientemente amplio, pero que quizá no sea necesario aplicar con igual extensión e intensidad en todos los casos.

No obstante lo manifestado, la intención ha sido cubrir lo más adecuadamente posible, las normas que se supone deben regir la actuación de los profesionales encargados de conducir las auditorías de sistemas y su característica principal, pretende ser la posibilidad de su adaptación a cada situación particular.

CAPITULO VIII

LA AUDITORIA DE SISTEMAS Y LA REALIDAD NACIONAL

LA AUDITORIA DE SISTEMAS EN EL CONTEXTO ECONOMICO Y SOCIAL DE LA ARGENTINA

La auditoría de sistemas no puede considerarse una mera creación abstracta y vacía de contenido socioeconómico, sino que debe entenderse como un instrumento apto para ofrecer soluciones reales y compatibles con el desenvolvimiento de los hechos económicos y sociales que se están operando en el país.

En efecto, las transformaciones sociales que se han ido produciendo en muchas naciones del mundo y que comienzan a evidenciarse en el país, propenden a reconocer la necesidad de la elevación de los niveles de vida de los sectores más amplios de la población. Sin embargo, el problema no se resuelve haciendo que los obreros trabajen más horas o más duramente, sino a través de un aumento de la eficiencia y efectividad de los sistemas, de los cuales ellos son un componente esencial.

Para el caso concreto de la Argentina, la auditoría de sistemas encarada en el marco filosófico que en este trabajo se propone, puede convertirse en una afilada herramienta capaz de extirpar las numerosas afecciones que han atacado en los últimos años a los sistemas privados y públicos, convirtiéndolos en organismos enfermos y comprometiendo su supervivencia. De esa manera -y en forma independiente de las medidas que corresponde tomar en el contexto del proceso económico general y que inciden sin duda en el desenvolvimiento de cada institución como sistema- la divulgación y aplicación generalizada de esta técnica puede influir decisivamente en la recuperación, o bien en la consolidación del crecimiento de los sistemas, de manera que éstos alcancen su máximo rendimiento técnico, económico, financiero, comercial y de gestión.

En este orden de ideas, se advierte un amplio campo de aplicación de la metodología (como ya se advirtiera, susceptible de perfeccionamientos) que el autor ha propuesto, con referencia a la media sanción en el Senado de la Nación, del proyecto de ley que propicia la

CAPITULO VIII

LA AUDITORIA DE SISTEMAS Y LA REALIDAD NACIONAL

LA AUDITORIA DE SISTEMAS EN EL CONTEXTO ECONOMICO Y SOCIAL DE LA ARGENTINA

La auditoría de sistemas no puede considerarse una mera creación abstracta y vacía de contenido socioeconómico, sino que debe entenderse como un instrumento apto para ofrecer soluciones reales y compatibles con el desenvolvimiento de los hechos económicos y sociales que se están operando en el país.

En efecto, las transformaciones sociales que se han ido produciendo en muchas naciones del mundo y que comienzan a evidenciarse en el país, propenden a reconocer la necesidad de la elevación de los niveles de vida de los sectores más amplios de la población. Sin embargo, el problema no se resuelve haciendo que los obreros trabajen más horas o más duramente, sino a través de un aumento de la eficiencia y efectividad de los sistemas, de los cuales ellos son un componente esencial.

Para el caso concreto de la Argentina, la auditoría de sistemas encarada en el marco filosófico que en este trabajo se propone, puede convertirse en una afilada herramienta capaz de extirpar las numerosas afecciones que han atacado en los últimos años a los sistemas privados y públicos, convirtiéndolos en organismos enfermos y comprometiendo su supervivencia. De esa manera -y en forma independiente de las medidas que corresponde tomar en el contexto del proceso económico general y que inciden sin duda en el desenvolvimiento de cada institución como sistema- la divulgación y aplicación generalizada de esta técnica puede influir decisivamente en la recuperación, o bien en la consolidación del crecimiento de los sistemas, de manera que éstos alcancen su máximo rendimiento técnico, económico, financiero, comercial y de gestión.

En este orden de ideas, se advierte un amplio campo de aplicación de la metodología (como ya se advirtiera, susceptible de perfeccionamientos) que el autor ha propuesto, con referencia a la media sanción en el Senado de la Nación, del proyecto de ley que propicia la

bién él puede visualizarse como un macrosistema compuesto de un conjunto de subsistemas y subsistemas, cada uno de los cuales debe ser integrado armoniosamente de manera de que su comportamiento no produzca perturbaciones significativas en el resto. Es por ello que, si bien en este trabajo se ha puesto énfasis en un estudio que bien podría denominarse "microeconómico", es decir, enfocado al comportamiento interno de las organizaciones individuales -públicas o privadas- el mismo puede válidamente ser extendido a un conjunto superior, en donde priven las magnitudes sociales por encima de las particulares, que podría designarse enfoque "macroeconómico".

Es decir, cabe la posibilidad de ampliar los estudios y evaluaciones que supone una auditoría de sistemas, a niveles más elevados y complejos y que, en consecuencia, harían más evidente la necesidad de formación de equipos de auditoría multidisciplinarios, con un caudal especialmente importante y heterogéneo de conocimientos y que podrían estar compuestos por contadores, economistas, sociólogos, ingenieros, administradores profesionales, abogados, etc.

Aquí juega un papel preponderante la formación educacional, que no siempre ha merecido la atención debida en los países en desarrollo, debido a una persistente estrechez de recursos. Esto implica manifestar, que los esfuerzos de estos países deben orientarse no solamente a una capitalización material, sino también a la capacitación técnico-científica de profesionales calificados para conducir auditorías, que podrían denominarse entonces, "de macrosistemas", para diferenciarlas de aquéllas con un enfoque "micro" o auditorías de sistemas.

Lo que aquí se quiere destacar, es que para poder introducir mejoras en los macrosistemas en términos de efectividad y eficiencia, hay que comprender que ello requiere investigación y la formación de técnicos capaces de prestar tales servicios de asesoramiento.

La auditoría de sistemas tal como en este trabajo se la ha concebido, propicia el bienestar de la organización o sistema individual, por medio de una mejor utilización de sus recursos -humanos, físicos y de información- pero el auditor de sistemas en la propuesta de soluciones que desarrolla no se debe divorciar del entorno en el cual el sistema bajo estudio se desenvuelve, sino que debe formularlas en función social. Esto significa decir, que le corresponderá hacer proposiciones que hagan más eficiente y efectiva la gestión de las empresas pa

ra beneficio no sólo de las mismas, sino también para el de trabajadores y consumidores.

Por su parte en la auditoría de macrosistemas, el auditor ha de orientar su labor hacia el examen y evaluación de áreas clave de la realidad económica y social del país, tales como pueden ser el sector externo, el sector público, el sector privado, el régimen de propiedad de la tierra, la estructura del crédito bancario, etc. Aquí, el auditor estará abocado a una tarea de análisis de los resultados producidos por el macrosistema de que se trate, como medio de arribar a un diagnóstico "sectorial" que le permita identificar la "dolencia" —o sea los factores condicionantes que afectan el comportamiento del macrosistema— a la luz de los objetivos y políticas nacionales y sectoriales. Una vez formulado un diagnóstico en firme de la situación, el auditor basado en sus conclusiones, desarrollará una serie de posibles soluciones que tengan una influencia decisiva en el logro de los objetivos planificados, buscando que al mismo tiempo se traduzcan en un mayor bienestar general para la población, como podría ser una más grande disponibilidad de bienes y servicios, más alto nivel de ocupación, restitución del poder adquisitivo del salario, la instrumentación de medidas que alienten la redistribución de los ingresos, el reordenamiento financiero y la reactivación económica, etc.

Tómese a manera de ejemplo, el sector externo. A través de un estudio circunstanciado de los objetivos previstos, se habrá de determinar su validez y la necesidad o no de su adecuación, así como de las políticas y estrategias fijadas para ese sector. La investigación que se realice, debe tener como propósito sustantivo la individualización de elementos condicionantes tales como :

- 1) Composición de las exportaciones.
- 2) Geografía del intercambio exterior.
- 3) Infraestructura de comercialización externa.
- 4) Régimen de financiamiento.

En función de los factores condicionantes advertidos, y de su análisis y evaluación en profundidad, el auditor del macrosistema podrá arribar a un diagnóstico de la situación que identifique las causas verdaderas de los problemas advertidos, como podrían ser :

- 1) Las exportaciones muestran una estructura predominantemente agropecuaria y principalmente basada en productos de bajo valor agregado.
-

- 2) El intercambio denota concentración en pocos mercados cada vez más restrictivos.
- 3) La infraestructura de comercialización es poco coherente y altamente ineficiente para atender las necesidades del comercio exterior.
- 4) Los mecanismos financieros son inadecuados para fomentar en forma apropiada las exportaciones y tampoco se ajustan a las características de los mercados habituales o potenciales a los que se destinan.

Basado en su diagnóstico, el auditor debería como paso siguiente, proponer las posibles soluciones susceptibles de neutralizar las causas adversas que provocan disfunciones y causan inestabilidad en el macrosistema. Las recomendaciones podrían ser, a título de ejemplo :

- 1) Puesta en marcha de políticas con sentido nacional que atiendan a los diversos aspectos del problema (cambiarias, arancelarias, impositivas, de comercialización y de financiamiento).
- 2) Alentar las exportaciones de productos que gradualmente adicionen mayor valor agregado.
- 3) Propender a una mayor diversificación de exportaciones y mercados.
- 4) Modernizar la estructura operativa de expedición, transporte y distribución de las exportaciones.
- 5) Institucionalizar un mecanismo de financiamiento selectivo a las exportaciones, que abarque a las distintas etapas de la producción, almacenamiento, comercialización y demanda final.

Como puede apreciarse, la auditoría de macrosistemas -que es lo mismo que decir auditoría de sistemas con enfoque y alcance "macro"- es un paso ulterior con respecto a la auditoría de sistemas que trasciende el marco de la microeconomía y penetra decididamente en el campo de la macroeconomía. Tiene objetivos similares a los que pueden perseguirse cuando se realiza una auditoría de sistemas de entidades privadas o públicas, pero pone mucho más énfasis que ésta en la justicia social y el bienestar general.

Las técnicas a aplicar en las auditorías de macrosistemas, todavía deben ser desarrolladas de una manera sistemática, pero es prudente señalar que, dado su especial interés en el

estudio y solución de problemas económicos y sociales, cabe esperar -al igual que con las auditorías de sistemas- una destacada participación del graduado en Ciencias Económicas en su desenvolvimiento y aplicación.

RESUMEN

En este capítulo se busca brindar elementos de juicio que respalden la pretensión del autor que considera a la auditoría de sistemas como una herramienta capaz de contribuir de manera sustancial a la efectividad y eficiencia de los sistemas, sean éstos públicos o privados. Las evidencias a que se hace referencia, no apuntan a la demostración de la razonabilidad de los argumentos tendientes a justificar los puntos de vista del autor en cuanto a lo que debe entenderse por auditoría de sistemas (u "operativa") o con qué alcance -aspectos éstos que se consideran ya suficientemente documentados- sino a ponderar hasta dónde esta técnica puede vincularse con la creación de condiciones que incidan favorablemente sobre el bienestar y progreso común.

Tal posibilidad se advierte, no sólo en el marco de los organismos privados y públicos en general, sino especialmente en lo que hace a estos últimos en particular, a raíz de la media sanción en el Senado de la Nación, del proyecto de ley por el que se crea la Corporación de Empresas Nacionales, que aspira a una evaluación de la gestión empresarial de estos entes con un alcance que solamente puede ser satisfecho mediante la realización de auditorías de sistemas con una concepción similar a la que el autor ha propuesto.

También se ha advertido y señalado, la posibilidad de avanzar y trasponer el ámbito de los sistemas individuales para acceder a un plano más elevado de actuación y de servicio para la comunidad: la auditoría de macrosistemas, cuyo propósito implica una transmutación de lo microeconómico a lo macroeconómico y por ende, provee una instancia más cierta para la búsqueda de soluciones a los grandes problemas nacionales.

La viabilidad de las auditorías de macrosistemas compromete desde ahora los esfuerzos de todos los profesionales y en particular -por su íntima relación con los procesos vinculados con su desarrollo y aplicación- los de los profesionales en Ciencias Económicas, verdaderos pioneros de la investigación al servicio del país.

CONCLUSIONES

Como epílogo de su investigación el autor presenta sus opiniones finales, muchas de las cuales han sido adelantadas en las partes precedentes de este trabajo.

Puede comenzarse por decir que, resulte que los sistemas sean mecanismos, o bien, empresas, ocurren una serie de acontecimientos que afectan su comportamiento —que se designan genéricamente como "entropía"— y que tienden a desviar a los sistemas del logro de los objetivos para los cuales fueran creados. Por ello, es necesario ejercer una acción de regulación —"homeostasis"— que impida que el sistema pierda estabilidad y extravíe su rumbo. Esta función de corrección o "control" como se la llama, se apoya en la "realimentación" o reflujo de información desde la operación hacia los "decididores", que son quienes la inician. La realimentación se convierte así, en el vínculo que une las fases de planeamiento y control del llamado ciclo gerencial.

En este orden de ideas, se puede observar que el control no es meramente restricción, sino que tiene atributos esencialmente positivos que hacen que en Administración de Empresas, se lo conciba como la acción tomada para el logro de un objetivo. Por ello, el control requiere comunicación de los objetivos perseguidos y de las políticas y planes para alcanzarlos, así como de las variaciones producidas en relación a dichos planes, junto con las razones de las mismas, con miras a iniciar la pertinente acción correctiva y el subsecuente seguimiento para determinar su eficacia.

Para descorrer definitivamente el velo que, aunque tenue, distorsiona la visualización de los procesos de control y su vinculación con la actividad de toma de decisiones, se los ha esquematizado en forma gráfica (véase capítulo III) lo que concurre a determinar que :

1. El control puede ser concebido como un suprasistema ya que está, en realidad, estructurado en un conjunto de subsistemas (procesos) de control, que regulan la conducta de los sistemas abiertos (empresas) de conformidad con objetivos plannificados.

2. Los subsistemas a los que se hace referencia son los correspondientes a :
 - a) Control de gestión que conforma el "sistema cibernético o adaptativo".
 - b) Control operativo que configura el "sistema operativo o automático".
 - c) Control contable o financiero que se materializa a través del sistema contable.
 - d) Comprobación automática (o "interna" como por lo común se lo llama) que se estructura por medio del plan de organización.

Los dos primeros procesos de control son de naturaleza esencialmente dinámica y personalizados, contrariamente a los dos últimos que se caracterizan por atributos de estatismo e impersonalidad en su funcionamiento.

3. Por aplicación del criterio de control por selección, los distintos subsistemas de control no están necesariamente asociados con posiciones específicas del organigrama, sino con la modalidad con que el control es ejercido en cada oportunidad; es decir, se puede llegar a desempeñar el papel de "operador", "supervisor" o bien "monitor", dependiendo ello de las circunstancias y la significación de los acontecimientos a controlar.
4. Las Organizaciones pueden ser consideradas en sí mismas como verdaderos sistemas de control, en virtud del énfasis que se adscribe al cumplimiento de las metas que motivan su creación, lo cual por otra parte, compatibiliza con la concepción de control presentada por el autor, que se fundamenta en los procesos que procuran mantener un determinado rango de comportamiento para alcanzar las metas propuestas.

Al ahondar en el análisis pormenorizado del fenómeno control, se comprueba que, dentro del concepto "generalmente aceptado" por los profesionales en contabilidad -en y fuera del país- se incluye en él al "control gerencial o de gestión", por lo común con la expresión "adhesión a las políticas de la dirección", pero confundiéndoselo con el concepto correspondiente al "control operativo". Dados los distintos modos y alcances con que se ejercen ambos tipos de control, resulta que :

1. Si bien los planes, como es natural, existen previamente al control, no se espe

ra un cumplimiento reverente de los mismos sino suficiente discrecionalidad como para aprovechar aquellas situaciones que, sin estar contempladas porque no eran previsibles en la etapa de planeamiento, puedan traducirse en una eficiencia y efectividad mayores, atributos éstos que caracterizan típicamente al control de gestión.

2. Es prudente y así se lo sugiere, que la profesión reconozca explícitamente al sistema de control gerencial o de gestión como componente esencial del subsistema de control, ya que ello ha de propiciar una visualización y comprensión más acabada de los procesos de control y de sus implicancias para la auditoría como actividad de examen y evaluación de tales procesos.

De manera complementaria con lo anterior y para evitar confusiones semánticas entre administradores y contadores profesionales y aún en el público en general, se coincide con Gómez Morfín (véase el Capítulo III) en la conveniencia de eliminar el vocablo "interno" de la expresión "control interno" usada por los contadores para expresar la misma noción que corresponde al término "control", como lo emplean los administradores. Asimismo y de consuno con esta posición, resultaría adecuado reemplazar la expresión "comprobación interna" por la de "comprobación automática", para significar al subsistema más característicamente estático e impersonal del sistema mayor de control.

La metodología de análisis empleada, ha permitido al autor construir una estructura suficientemente sólida para ahondar el estudio, como consecuencia del cual, se advierte una brecha de control en los sistemas ocasionada por la necesidad que tienen los directivos de operar por "control remoto" al distanciarse en forma progresiva de las operaciones de "primera línea". Este vacío de control, provocado por el distanciamiento forzado de las operaciones, la dependencia pronunciada de los administradores con respecto a la información que les es realimentada desde la gestión y el entorno, y finalmente, sus propias limitaciones y las de sus subordinados, son los factores capitales que motivan la gestación de una nueva forma de control a la que se da en llamar "auditoría".

Esta actividad comienza por manifestarse, primeramente, como una verificación de la "salida" o producto de los sistemas, para evolucionar progresivamente hacia el examen y eva-

luación de esa misma salida. Por su parte, la realimentación de los resultados de la auditoría, contribuye a mejorar notoriamente las futuras actividades de planeamiento y de gestión de los directivos y de quienes conducen las operaciones.

Es importante puntualizar que la caracterización de "auditoría" que el autor presenta en este trabajo, permite su asimilación tanto a la auditoría "externa" como a la auditoría "interna", dado que ambas están ceñidamente involucradas con el examen y la evaluación del producto o salida de los sistemas que, por lo general, se exterioriza bajo alguna forma de información. Un caso típicamente representativo lo constituyen los estados contables, que conforman la "salida" del sistema individual de información más importante de una organización : el sistema contable. Esta circunstancia, lleva a clarificar la confusión que se advierte en los conceptos de auditoría externa e interna, dado que comúnmente se entiende que los objetivos que motivan una auditoría son los que justifican esa división, cuando en realidad ella está motivada por la mera relación o no de dependencia de quien la realiza. Por su parte, los objetivos perseguidos por una auditoría, sí pueden servir de fundamento para intentar una clasificación de auditoría en :

1. Auditorías ejecutadas para determinar si los estados contables que se examinan, presentan razonablemente la situación patrimonial y financiera de un ente y los resultados de sus operaciones, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes respecto del ejercicio anterior.
2. Auditorías motivadas en propósitos diversos, como consecuencia de las cuales, no se espera que el profesional interviniente emita una opinión sobre los estados contables de la empresa considerados en su conjunto.

De esta clasificación, puede concluirse que ambas clases de auditoría están al alcance de auditores externos e internos, con la salvedad de que estos últimos estarán impedidos de suscribir un dictamen que acompañe los estados contables para uso de terceros.

Las crecientes presiones sobre la dirección de los negocios para que éstos aumenten su rendimiento, mejoren su posición competitiva y neutralicen los perniciosos efectos producidos en su patrimonio por la inflación, ha motivado que los equipos de dirección busquen apoyo en

profesionales expertos en la detección de problemas que desequilibran a los sistemas, y con capacidad para opinar sobre las posibles soluciones para resolverlos. Esta situación fue la que marcó el nacimiento de los sectores especializados en "servicios para la dirección", encargados por las firmas de profesionales independientes y de la "auditoría operativa" o de "operaciones", conducidas por auditores "internos".

Con respecto a lo que debe entenderse por "auditoría operativa", se ha podido observar que no existe un concepto preciso y "generalmente aceptado" entre los autores y aún entre los profesionales que ya se han decidido a ejecutarlas, y que defina donde comienza y donde termina la labor relacionada con tales auditorías. Así se comprueba :

1. Las expresiones "operativa", "operaciones" y similares, tienden a confundir y son demasiado ambiguas para ubicar adecuadamente a los profesionales que deben conducirlas y a sus destinatarios, en cuanto a los objetivos y alcance que ellas deben tener. Así :
 - a) Algunos autores confunden "control operativo" con "auditoría operativa", mientras que otros equivocan "auditoría operativa" con "auditoría interna". También existen quienes sostienen (al igual que en los casos anteriores equivocadamente) que para poder realizar una auditoría operativa, debe contarse en la organización que se examina con una "contabilidad gerencial", ya que sólo ella asegura la indispensable consideración de los hechos vinculados al futuro, sin los cuales no es posible, se afirma, hablar de auditoría operativa.
 - b) El término "operaciones", no es cabalmente demostrativo del alcance totalizador que debe caracterizar a las auditorías orientadas a los sistemas, ya que en éstas las "operaciones" ("parte operativa" del sistema), son sólo un componente del conjunto que se evalúa.
2. Existe una tendencia de parte de los autores, a enfatizar excesivamente los aspectos de "eficiencia" -reducción de costos- como finalidad esencial de las auditorías operativas.
3. Por último, se observa que existe una corriente de pensamiento que considera

que la auditoría operativa es una mera extensión de la auditoría tradicional, más allá de las áreas contable y financiera, no diferenciando en consecuencia, claramente entre auditoría financiera y auditoría operativa.

Ante esta situación y fundamentándose en que el auditor, al aproximarse a una organización, detecta y percibe en realidad, la presencia de un sistema, el autor propone :

1. Reemplazar la expresión "auditoría operativa" y similares, por la más tipificante e instrumental de "auditoría de sistemas". De esta manera, y sabiendo que un sistema es un "conjunto de componentes destinados a lograr un objetivo determinado de acuerdo con un plan", será "generalmente" conocido que el "examen y evaluación" -que es un común denominador de toda clase de auditorías- habrá de abarcar, no ya solamente su "salida o producto" (a lo cual podría considerarse como auditoría "tradicional"), sino la totalidad de los elementos componentes de un sistema o subsistema, sin exclusiones, removiéndose así los obstáculos que impiden precisar el marco de actuación dentro del cual el auditor ha de desarrollar su actividad.
2. Se acepte su conceptualización de "auditoría de sistemas" por :
 - a) Ser la definición enunciativa del enfoque totalizador que debe caracterizar las (examen y evaluación de sistemas).
 - b) Brindar una descripción cabal de su ámbito de actividad (objetivos, políticas y planes, "salida del sistema"), acentuando adecuadamente los aspectos que se vinculan con la eficiencia y la efectividad en el empleo de los recursos del sistema.
 - c) Puntualizar el propósito (conducente a la formulación de un "diagnóstico") que motiva su razón de ser (medir y evaluar objetivos, políticas, recursos y controles, para detectar fallas en el sistema).
 - d) Precisar el alcance del examen (hasta la fase de recomendación de soluciones).

Aún dentro de esta concepción de auditoría de sistemas, es factible distinguir dos planos desde los cuales es dable visualizarla. Así se tiene :

1. Auditorías para la dirección, es decir, aquéllas cuyos resultados son realimentados hacia la dirección misma del sistema.
2. Auditorías de la dirección, o sea, aquéllas que se propondrían involucrar también al órgano directivo en la evaluación, y cuyos resultados interesarían a terceros y directivos por igual.

Admitidos estos dos enfoques, se advierten de inmediato importantes implicancias para la profesión de contador público, las cuales se vinculan con su idoneidad, independencia, y responsabilidad. Estas delicadas cuestiones han permitido comprobar :

1. La madurez de la profesión, al reconocer que los servicios de asesoramiento a la dirección (a los que corresponde adscribir las auditorías de sistemas), son una actividad interdisciplinaria y que debe nutrirse con el aporte de diversas profesiones para su eficaz prestación.
 2. Los contadores públicos -sin que ello signifique soslayar el punto anterior- poseen, en virtud de su dilatada experiencia en el mundo de los negocios y de su formación profesional, las condiciones globales más relevantes para conducir los equipos, interdisciplinarios o no, que encaren la realización de las auditorías de sistemas.
 3. Se hace necesario, asimismo, formular planes de estudio que coadyuven -a través de su adecuada estructuración- a dotar a los futuros profesionales de los conocimientos indispensables que les permitan seguir liderando los heterogéneos grupos multidisciplinarios que hacen practicable las auditorías de sistemas. Para resumir, la auditoría de sistemas requiere, básicamente, por parte del auditor:
 - a) Un conocimiento profundizado de la organización -sus objetivos, políticas, recursos- y de su entorno.
 - b) Un conocimiento pleno de las técnicas de la auditoría de sistemas, fundamentado en la aplicación de un esquema metodológico que permita operar frente a sistemas de distinto rango de complejidad, y en una capacitación y actualización de conocimientos adecuada en el campo de la Administración de Empresas, Sistemas, Mecanización, Procesamiento de Datos, Con-
-

tabilidad y Auditoría.

Al ahondar el estudio se penetró, como se viera, en el área de los "servicios de asesoramiento para la dirección" o "consultoría". De tal incursión, pueden extraerse las siguientes conclusiones :

1. La consulta está motivada en una condición de incertidumbre, a la que se busca eliminar solicitando opinión o consejo por parte de expertos en el análisis y solución de problemas en el área de que se trate.
2. La convocatoria a consultores externos debe realizarse únicamente, cuando no se cuenta con equipos internos de la calificación necesaria, o éstos se ven privados de recursos humanos en número apropiado a las circunstancias.
3. Si se recorren las etapas básicas que jalonan un proyecto de consultoría, se observa que éstos pueden agruparse, en opinión del autor, en dos grandes categorías :
 - a) Consultorías de "diagnóstico", que se orientan a un examen y evaluación de un sistema con miras a opinar sobre la verdadera naturaleza del "malestar" que le aqueja y cuya finalidad puede admitirse cumplida, solamente, a través de la "prescripción" o recomendación de posibles medidas correctivas.
 - b) Consultorías de "diseño", que persiguen el propósito de estructurar un sistema nuevo, o bien "rediseñar" uno ya existente, en cuyo caso su realización debe reconocer como antecedente inmediato la ejecución anterior de una consultoría de diagnóstico.
4. Dado que la auditoría de sistemas también propicia la identificación de las "dolencias" que afectan a un sistema, su localización y la dimensión de las áreas en las que se han extendido, para formular un diagnóstico y recomendar posibles medidas correctivas, puede afirmarse que las "consultorías de diagnóstico" constituyen en auténticas "auditorías de sistemas".
5. La etapa de "recomendación" es la que marca la transición de la "consultoría de diagnóstico" a la "consultoría de diseño", sin que se la pueda distinguir co-

mo perteneciendo nítidamente a ninguna de ellas en forma exclusiva.

6. Con relación a la efectivización de las soluciones propuestas, ellas son resorte exclusivo de las consultorías de diseño, pudiendo sostenerse que :
 - a) Si el auditor de sistemas entiende que posee la experiencia e idoneidad apropiadas para asistir en la puesta en marcha del sistema mejorado, puede ofrecer su cooperación pero ya en una aptitud de consultor de diseño ("ingeniero" o "analista") de sistemas.
 - b) La participación del consultor de diseño está limitada a la prestación de la asistencia técnica necesaria para la implantación del nuevo o mejorado sistema, pero no debe aceptar ninguna responsabilidad ejecutiva, la que pertenece en su totalidad a la organización que la motiva.
7. Para sintetizar las diferencias entre el auditor de sistemas y el "ingeniero de sistemas" (o "consultor de diseño" como aquí se lo ha llamado), puede expresarse que ellas pueden ser referidas a :
 - a) El alcance de la labor : el auditor examina y evalúa un sistema a la luz de pautas de efectividad y eficiencia, detecta áreas de problemas que provocan inestabilidad en su comportamiento y recomienda posibles soluciones que eliminen esas perturbaciones, realimentando sus conclusiones al ingeniero de sistemas para que éste proceda al diseño de un sistema mejorado y a su posterior puesta en marcha y estabilización.
 - b) El enfoque de la labor : se vincula con el grado de participación que cada uno otorga al personal de línea -para vencer su habitual "resistencia al cambio" y hacer más duraderos los efectos que derivan de un trabajo de consultoría- y que resulta ser más acentuada en la "ingeniería de sistemas".
8. Dada la creciente importancia que adquieren los sistemas de información como elemento condicionante de un adecuado control operativo y de gestión, es razonable predecir un mayor énfasis y preocupación en la mejora de aquéllos, como factor motivante de la ejecución de auditorías de sistemas.

En lo que hace a la intervención del contador público en calidad de opinante de esta

dos contables, se observa :

1. Este se ha involucrado tradicionalmente, con los subsistemas de "comprobación automática" y "control contable o financiero" por ser los más cercanamente relacionados con la verosimilitud de los estados contables, no obstante lo cual, se ha esforzado por buscar oportunidades para prestar a sus clientes un servicio adicional a través de sugerencias para introducir mejoras en sus prácticas y procedimientos operativos.
2. Ese examen parcializado de los sistemas y los objetivos específicos y distintivos que motivan las auditorías de estados contables, impiden que el contador público pueda, simultáneamente con su realización, encarar una auditoría de sistemas.
3. Sin embargo, la necesidad de nutrirse de información sobre las operaciones y el entorno del sistema es similar, sobre todo para el caso de "primeras auditorías de estados contables", a la que se experimenta y satisface para las auditorías que se han denominado aquí "de sistemas".
4. Esta circunstancia, unida a la necesaria vinculación del auditor con algunos de los elementos típicos de la contabilidad gerencial, nacida de la obligada interrelación de los subsistemas de control, le permiten advertir a menudo síntomas de problemas, aún cuando su limitada exposición a los mismos, le coartan indagar en cuanto a su verdadera razón y alcanzar conclusiones definitivas. Por ello, su opinión ha de ser necesariamente tentativa, configurando lo que puede denominarse un "diagnóstico provisional o preliminar" y que sólo admite ser considerado como punto de partida para una investigación en profundidad que respalde un diagnóstico en firme de la situación, la cual, por razones de especialización, debería ser instrumentada por un profesional distinto, experto en la conducción de auditorías de sistemas.

Se ha planteado en forma reciente, la factibilidad de que los contadores públicos puedan emitir opinión sobre la eficiencia y efectividad de la gestión directiva a través de "auditorías de la dirección", lo que ha dado lugar a posiciones contrapuestas, aun entre los mismos

profesionales. Del análisis de las mismas, surge :

1. A esta altura de la controversia es todavía difícil extraer conclusiones definitivas y lograr un acuerdo generalizado en cuanto a las modalidades y alcance que debe reconocerse a la "auditoría de la dirección".
2. A pesar de ello, no parecería aventurado predecir que, en un futuro no demasiado lejano, es posible que tenga lugar algún tipo de evaluación de la actuación directiva.
3. Aceptada esa posibilidad, y para evitar que otras profesiones puedan disputar al contador público el natural liderazgo que en virtud de su experiencia, capacitación y pericia profesional le correspondería en la conducción de tales auditorías, es necesario afianzar esa pretensión :
 - a) Desarrollando un cuerpo de normas de auditoría "de aceptación general" para evaluar el desempeño directivo, facilitado por la posible adopción de algunas de las normas que rigen la labor del contador público en las auditorías de estados contables.
 - b) Realizando estudios y colaborando en investigaciones, para la formulación de pautas o estándares que posibiliten medir y evaluar la gestión directiva.

El autor ha advertido que, además de no contarse con una conceptualización clara y precisa de lo que debe entenderse por auditoría de sistemas (u "operativa"), se carece -salvo en relación a los escasos autores que brindan fragmentariamente algunas pautas de actuación- de un ordenamiento e integración de técnicas en una metodología general y comprensiva de las etapas y pasos mínimos que es necesario recorrer para examinar y evaluar un sistema.

Esta carencia, le ha motivado a preparar una Metodología de Auditoría de Sistemas, cuyas características más salientes pueden resumirse en :

1. Constituye una guía de trabajo que intenta cubrir la efectivización de las auditorías de sistemas en todo tipo de entes, sean públicos o privados.
 2. Instrumenta un enfoque metodológico, coherente con el modelo conceptual aportado por el autor, que permite acceder a un diagnóstico sobre la condición de los sistemas y recomendar posibles soluciones a los problemas identificados.
-

3. Ofrece los lineamientos básicos que deben orientar un proyecto de auditoría de sistemas, pero no aspira a reemplazar el buen juicio del auditor quien, al igual que en toda clase de auditorías, debe aproximarse a lo que ha de examinar sin prejuicios y dispuesto a aplicar, por encima de toda guía preconcebida, aquel esquema metodológico que, de acuerdo con su criterio profesional, le permita recoger y evaluar más adecuadamente con las circunstancias, las evidencias sobre las cuales fundamentará su opinión.
4. Reconoce que ese intento de sistematización, necesita ser enriquecido y perfeccionado a través de la difusión de sus conceptos y del intercambio de experiencias entre los profesionales que pudieran utilizarlo.

La auditoría de sistemas, como ha quedado probado en el desarrollo de este trabajo, es una herramienta de investigación, análisis y evaluación, capaz de proponer soluciones eficaces a los desajustes provocados en los sistemas dentro del campo de la actividad pública y privada.

Es por esta razón fundamental, que ella puede convertirse en estos momentos en que el país encara decididamente una nueva etapa de desarrollo socioeconómico, y si se la divulga y experimenta convenientemente, en un medio idóneo para :

1. Eliminar los obstáculos que condicionan el desenvolvimiento de los sistemas y favorecer el aumento de la producción de bienes y servicios a costos y -como resultado- a precios menores, adquiriendo así, no obstante su enfoque individual o "microeconómico", una connotación de hondo contenido social.
2. Posibilitar el "control de la gestión empresarial" que prevé el proyecto de ley de creación de la Corporación de Empresas Nacionales, y cuyas especiales características, requieren la aplicación de criterios técnicos y un esquema metodológico, como los que el autor ha sustentado para la Auditoría de Sistemas.

Se ha advertido que esta técnica puede trascender el marco conceptual y experimental de las actividades encaminadas al examen y evaluación de los sistemas particulares, para hacer factible un enfoque "macroeconómico" u orientado hacia el país en su conjunto, y que se caracterice por :

1. Dar origen a una nueva actividad que, por su singular ámbito de actuación, sería propio denominar "Auditoría de Macrosistemas".
2. Requerir la indispensable constitución de equipos de trabajo multidisciplinarios como presupuesto básico para su instrumentación, así como la formación de profesionales expertos en la evaluación y formulación de diagnósticos de áreas sectoriales clave.
3. Tener como objetivos prioritarios, el afianzamiento de la justicia social y el bienestar general.
4. Necesitar un enfoque metodológico que explicita y sistematice el conjunto de actividades a realizar para conducir auditorías de macrosistemas, en el desarrollo y aplicación del cual, se prevé un amplio campo para la participación del graduado en Ciencias Económicas.