

Bueno, E. (1984). Los principios de la auditoría operativa. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 4, 125-138.

Los principios de la auditoría operativa

Eduardo BUENO CAMPOS,
Catedrático de Economía de la Empresa
(Universidad Autónoma de Madrid)

A través de los controvertidos conceptos de "eficiencia" y "eficacia", el autor luego de reconocer la creciente y muy variada demanda de información económica de la moderna empresa, plantea un novedoso concepto de "auditoría operativa" enmarcado en las necesidades de re-valorar los conceptos de la empresa como organización y del sistema de dirección de la misma.

Necesariamente el programa de auditoría tendrá que ser enrutado a facilitar opiniones respecto al grado de eficiencia alcanzado por la organización y la eficacia de la dirección misma, siendo ésta la novedad en los planteamientos del autor.

1. Introducción

El término auditoría en los momentos presentes ha desbordado con creces los límites conceptuales que tradicionalmente se le venían asignando, límites muy ligados a la información derivada de los estados financieros de las empresas, consecuencia de determinado sistema contable.

Aun reconociendo la importancia de la información financiero-contable, no cabe duda que la auditoría ha tenido que adaptarse a la demanda de otro tipo de información, consecuencia lógica de la evolución del sistema económico y del desarrollo de las organizaciones. Madurez que se puede constatar en esa información económico-financiera, administrativa y económico-social que completa la tradicional financiero-contable, de forma que se pueda conocer la eficiencia de la organización y la eficacia de la gestión de la empresa, en relación con sus objetivos y con el entorno en que se ve inmersa.

La nueva concepción de la auditoría incluye tres ámbitos que se interrelacionan, por lo que la misma puede definirse, más que como auditoría contable, como "auditoría económica de la empresa", la cual integra:

- a) la auditoría de los estados financieros o cuentas anuales
- b) la auditoría de la organización y de su gestión
- c) la auditoría económico-social

Estos tres ámbitos cubren todo el espacio posible del que puede derivarse información económica tanto para la dirección como para el exterior (accionistas, instituciones financieras, consumidores, sindicatos, administración, etc.). Ámbitos que justifican la visión integral que queremos dar a la "auditoría económica", de la que es parte importante la denominada "auditoría operativa" o "de gestión", la cual será objeto de nuestro estudio

2. Concepto de Auditoría Operativa

Normalmente en la bibliografía especializada (1) se suele ofrecer diversas acepciones del término auditoría, las cuales generalmente centran su atención en el "examen y verificación de la información de la empresa, para expresar su fiabilidad a través de sus procesos de

(1) Las acepciones seleccionadas son analizadas en el trabajo: I. Cañibano, A. Arraez, J. L. Cea y otros. "Curso de Auditoría Contable". ICE. Madrid, 1983, Cap. II.

elaboración y registro", según los objetivos y áreas de actividad propuestas y seleccionadas.

Estas acepciones suelen ser las siguientes:

- a) Auditoría de estados financieros
- b) Auditoría de informes económico-financieros
- c) Auditoría interna
- d) Auditoría operativa o de gestión
- e) Auditoría de sistemas
- f) Auditoría económico-social

La auditoría de estados financieros se basa en el examen y verificación de los estados financieros o cuentas anuales de la empresa con el fin de emitir una opinión sobre la fiabilidad de los mismos. Auditoría que por su importancia y generalidad profesional, representa el primer ámbito antes señalado.

La auditoría de informes económicos y financieros indica que cualquier información no incluida en los estados financieros anuales puede estar sujeta a examen y verificación para opinar sobre su exactitud y oportunidad. Esta acepción la incluimos en el tercer ámbito de los expuestos.

La auditoría interna es la verificación de los procedimientos de control interno de la empresa, con el fin de medir su efectividad y opinar sobre su mejora y posible cambio. Esta acepción representa una parte del objetivo de la auditoría operativa, por lo que es evidente que queda incluida en el segundo ámbito de los señalados. Normalmente se lleva a cabo por un departamento de la empresa que depende exclusivamente de la dirección.

La auditoría de sistemas tiene por objeto el examen y análisis de los procedimientos administrativos y de los sistemas de control interno de la empresa, de forma que los auditores puedan emitir opinión sobre la eficacia de la administración, exponiendo los puntos débiles en caso de existir y la propuesta de reorganización administrativa. Auditoría que es algo más general que la anterior y que suele llevarse a cabo por profesionales independientes y externos a la compañía. También puede considerarse incluida en la acepción de auditoría operativa, por tanto, en el ámbito segundo.

La auditoría económico-social se ha iniciado recientemente con la finalidad de evaluar la aportación de la empresa al progreso social, de conocer las relaciones de la misma con su entorno, en suma, de

ponderar el cumplimiento de la responsabilidad social de la empresa, la cual se instrumentaliza a través de los documentos conocidos como Balance Social o Informe Social. Auditoría que se incluye en el tercer ámbito propuesto.

Finalmente, la auditoría operativa o de gestión, elemento central del ámbito definido como "auditoría de la organización", tiene por objeto "el examen de la gestión de una empresa con el propósito de evaluar la eficacia de sus resultados con respecto a las metas previstas, los recursos humanos, financieros y técnicos utilizados, la organización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión" (2).

Auditoría que centra su atención en el concepto de eficacia de la dirección, en la medida de las desviaciones sobre los objetivos planteados y en la explicación de las mismas a través del examen y verificación del proceso administrativo que desarrolla la gestión, en base a los sistemas y programas empleados y según determinada estructura organizativa.

En definitiva, para que pueda ejercitarse esta auditoría se requiere que la organización planifique su actividad económica y disponga del presupuesto que concrete la misma. El cálculo y evaluación de las desviaciones sobre los resultados esperados definirá la eficacia de las unidades de gestión, de los centros de responsabilidad de la empresa, así como la adecuación de los planes, programas y presupuestos elaborados.

En conclusión, la auditoría operativa verifica la eficacia del sistema de dirección de la empresa y la eficiencia de la organización. Eficacia y eficiencia que son dos principios básicos de la economía empresarial y en los que se basan las normas y principios de la auditoría económica, en consecuencia, los correspondientes a la operativa.

3. Eficiencia de la organización y eficacia de la dirección

Uno de los puntos de falta de entendimiento entre los economistas es la diferenciación o identidad entre los conceptos de **eficiencia** y **eficacia**. El concepto de **eficiencia**, tanto para el intercambio como para la producción, tiene una importante relación con el "criterio del óptimo de Pareto". Por ello, se define un sistema económico como eficiente cuando maximiza el bienestar de la colectividad. Bajo la perspectiva microeconómica, por **eficiencia** se entiende la "cualidad

(2) "Curso de Auditoría Contable". op. cit., pág. 24.

de la actuación económica consistente en la minimización del empleo de recursos para lograr satisfactoriamente los objetivos planteados" (3).

El concepto de **eficacia** es la "cualidad empresarial consistente en alcanzar los objetivos perseguidos", es decir, expresa la capacidad de realización de los fines o metas planteados por la empresa, sin tener en cuenta la economía de los medios para lograrlos.

Consecuentemente con lo apuntado, el concepto de **eficiencia** ha de hacerse equivalente al de "economicidad", como principio general que expresa "la racionalidad en la elección y asignación de recursos económicos a los procesos productivos". Enfoque que pretende globalizar dos visiones aceptadas generalmente de **eficiencia**:

a) valoración de la eficiencia de la dirección o del proceso de toma de decisiones.

b) medida del rendimiento del proceso productivo, con base en la relación física y monetaria de las entradas y salidas económicas.

La evaluación de la **eficiencia** requiere que la empresa planifique su actividad, plan que se desarrollará en programas y presupuestos necesarios para dirigir las funciones de los elementos de la estructura de organización hacia los objetivos previstos.

Una comprensión total de los principios de **eficiencia** y de **eficacia**, recomendable para un desarrollo eficiente de la auditoría operativa, requiere una breve excursión teórica en relación al enfoque actual de la "empresa como organización" y del sistema de dirección de la misma.

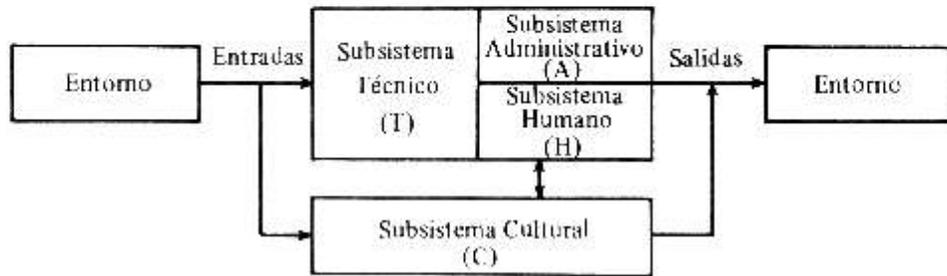
3.1. La empresa como organización y la auditoría operativa

El enfoque actual de la empresa como organización la define como un sistema socio-técnico abierto, constituido por un conjunto de subsistemas que explican su estructura y comportamiento, a la vez que permite analizar la eficiencia global de la organización a través del estudio de las funciones de utilidad perseguidas por cada subsistema. En el gráfico 1 representamos el sistema de organización de la empresa. Sistema que se compone de cuatro subsistemas interrelacionados y en interacción con su entorno:

(3) Véase: E. BUENO. "Medida de la eficiencia de la empresa según la Contabilidad Analítica". En el Libro Homenaje a Carlos Cabillo "Fiscalidad y Contabilidad Empresarial". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1983, págs. 115-124.

GRAFICO No. 1

SUBSISTEMA TECNICO, ADMINISTRATIVO, HUMANO Y CULTURAL



El Subsistema Técnico representa el conjunto de procesos, métodos y tecnologías que permiten la producción de bienes y servicios. Subsistema expresivo de la actividad económica básica de la empresa o de sus procesos productivos.

El Subsistema Administrativo es el conjunto de atributos, responsabilidades, reglas y procesos que determinan la toma de decisiones de la empresa. Subsistema, también definido como el sistema de dirección, que abordaremos con más detalle en el epígrafe siguiente.

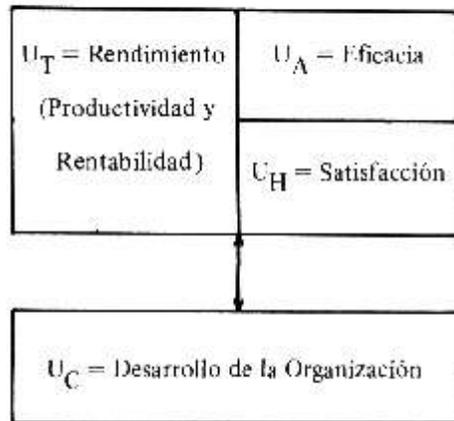
El Subsistema Humano representa el conjunto de personas que componen la organización con sus conductas, motivaciones y características personales, configuradoras de determinadas relaciones humanas.

El Subsistema Cultural es el conjunto de aspectos sociales, creencias, valores y normas que influyen en el comportamiento de la organización y que son compartidas por sus miembros, tanto para lograr un equilibrio y eficiencia interna como en relación con su entorno.

La eficiencia de la organización se puede estudiar a través de la medida de la utilidad de cada uno de los subsistemas, la cual se recoge en el Gráfico 2.

La auditoría operativa, como hemos indicado anteriormente, pretende fundamentalmente examinar la eficiencia de la organización a través de U_T (utilidad del subsistema técnico) y de U_A (utilidad del subsistema administrativo), olvidando normalmente las utilidades U_H y U_C , las cuales se integran en el enfoque moderno de la auditoría de la organización, si bien un correcto programa de auditoría debería abarcar las cuatro expresiones de eficiencia para determinar la de la organización.

GRAFICO No. 2



El rendimiento del Subsistema Técnico se puede estudiar a tres niveles: técnico, económico y financiero. El primero y el segundo responden a medidas de la eficiencia incluidas en el concepto de productividad, el tercero corresponde al de rentabilidad.

El rendimiento o eficiencia técnica se explica a través de la productividad física o de proceso y mide la utilización racional de los factores en los procesos productivos:

$$r_t = P_p = \frac{\text{Salidas (t)}}{\text{Entradas (t)}} = \frac{\text{Productos (t)}}{\text{Factores (t)}} \quad (\text{en unidades físicas})$$

siendo t el intervalo temporal de referencia.

El rendimiento o eficiencia económica se conoce también como productividad financiera, válida para elegir alternativas productivas:

$$r_e = P_f = \frac{\text{Valor Salidas (t)}}{\text{Valor Entradas (t)}} = \frac{\text{Ingresos (t)}}{\text{Costes (t)}} \quad (\text{en unidades monetarias})$$

El rendimiento o eficiencia financiera es conocido genéricamente con el término rentabilidad, la cual, a su vez, se estudia bajo una triple perspectiva: rentabilidad del capital de la empresa o de los fondos propios, rentabilidad de las ventas y rentabilidad de la empresa o de su inversión total. Categoría de eficiencia que explica la capacidad reproductora del sistema o de generar un excedente o renta:

$$r_I^e = R_c = \frac{\text{Resultado (t)}}{\text{Fondos Propios (t)}}$$

$$r_I^v = R_v = \frac{\text{Resultado (t)}}{\text{Ventas (t)}}$$

$$r_I^e - R_e = \frac{\text{Resultado (corregido) (t)}}{\text{Activo total (t)}}$$

resultado corregido por el coste-oportunidad imputable a los fondos propios de la empresa.

La auditoría operativa deberá entrar a comprobar la eficacia directiva del sistema tanto a nivel técnico como económico y financiero, expresándola por estos cocientes:

$$e_t = \frac{\text{rendimiento técnico real}}{\text{rendimiento técnico previsto o potencial}}$$

$$e_e = \frac{\text{rendimiento económico real}}{\text{rendimiento económico previsto o potencial}}$$

$$e_f = \frac{\text{rendimiento financiero real}}{\text{rendimiento financiero previsto o potencial}}$$

o bien, en términos de “desviación de economicidad”:

$$d_t = \text{rendimiento técnico real} - \text{rendimiento técnico previsto}$$

$$d_e = \text{rendimiento económico real} - \text{rendimiento económico previsto}$$

$$d_f = \text{rendimiento financiero real} - \text{rendimiento financiero previsto}$$

las cuales, como hemos señalado, deberán interpretarse de forma que configuren la opinión del auditor sobre el sistema de gestión correspondiente.

El análisis de las desviaciones sirve también para determinar la eficacia del Subsistema Administrativo, en cuanto que expresen el nivel de confianza en la obtención de los objetivos planteados por la dirección. Si bien, en este aspecto la auditoría operativa tendría que distinguir entre la eficiencia directiva y la de los programas y presupues-

tos que maneja la dirección, pues se podrían atribuir los resultados de una buena dirección a malos programas o viceversa (4).

La medida o índice de la eficiencia puede basarse, por ejemplo, en la composición por cociente del rendimiento económico real y potencial (e_0). Una disminución de su valor puede atribuirse a ineficacia de la dirección, pero la situación se hace más compleja si los directivos se ven obligados a operar con funciones de producción diferentes entre sí. Entonces, habría tantos índices de eficiencia como funciones distintas tengamos, pudiéndose hablar de "eficiencia funcional" por comparación entre funciones o alternativas productivas (tal como hace r_e), lo que permitiría la distinción inicial entre eficiencia de programas y directiva, pues ésta se referiría al comportamiento eficaz bajo la función o programa apropiado.

La medida de la eficiencia del Subsistema Humano relaciona la auditoría operativa con la económica social, en cuanto que pretende comprobar el nivel de remuneración de la plantilla de la empresa, las condiciones de trabajo, participación y clima social que pueden definir un grado determinado de satisfacción del grupo humano que integra la organización.

La eficiencia global del sistema de organización suele centrarse en "qué objetivos pretende la empresa" y "cómo los logra"; planteamiento que encuentra respuesta en la utilidad (U_C) del Subsistema Cultural. Comportamiento que se explica por el "desarrollo de la organización", es decir, por la capacidad de adaptación de la empresa, por su actitud de "cambio planificado" y de autoevaluación permanente de sus objetivos y funciones. En resumen, tendríamos la respuesta en cómo la organización a lo largo del tiempo mantiene sus rendimientos, su trayectoria eficiente, o en otras palabras, sus planes se cumplen en forma que la empresa se mantiene en posiciones similares o mejores en el mercado en relación al pasado.

3.2. El sistema de dirección y la auditoría operativa

Si la auditoría operativa debe examinar la gestión de la empresa, su eficacia en la obtención de unos resultados en comparación con las metas previstas, es conveniente conocer cuál es la estructura del sistema de dirección de la empresa.

El sistema de dirección se puede subdividir en los siguientes subsistemas:

- (4) Un trabajo interesante sobre este tema es el de: A. CHARNES, W. W. COOPER y F. RHODES. "Evaluating Program and Managerial Efficiency: An Application of Data Envelopment Analysis to Program Follow Through", *Management Science*, vol. 27, no. 6, Junio 1981, pp. 668-697.

- Subsistema de Planificación
- Subsistema de Información
- Subsistema de Decisión
- Subsistema de Control

Estos subsistemas configuran el proceso administrativo de la organización, que se inicia en la fase de fijación de objetivos, elaboración de planes y fijación de políticas. Posteriormente se desarrolla con el diseño del Subsistema de Información que apoya a la dirección tanto en la toma de decisiones como en el ejercicio de control de las mismas. El Subsistema de Decisión se basa en cómo la empresa procede a sus elecciones económicas, procedimientos y reglas que permiten la ejecución de los planes y programas elaborados. Por último, el Subsistema de Control sirve para detectar cómo se están cumpliendo los objetivos y cómo se están desarrollando los programas, de forma que posibilite la regulación del sistema.

La auditoría operativa debe centrar su examen en la verificación de los procesos y normas diseñados en cada uno de los anteriores subsistemas. En este sentido, la llamada auditoría de sistemas, específicamente se encarga de este análisis, de forma que permita, en su caso, la reestructuración organizativa más conveniente con el fin de que los objetivos se cumplan.

Los programas y procedimientos de los subsistemas directivos deben ser objeto de singular atención, pues, como indicábamos con anterioridad, la opinión a emitir por el auditor debe diferenciar, a ser posible, la ineficacia directiva de la de los programas que se estén utilizando.

El cumplimiento de estas metas por parte de la auditoría operativa se basará en la observancia de unos principios y normas que estructurarán el programa a seguir de forma que del examen y verificación realizados se pueda formular una opinión por el auditor sobre la organización y su gestión. Principios que serán expuestos en el siguiente epígrafe.

4. Principios y normas del programa de auditoría operativa

En primer lugar, el programa de auditoría operativa debe atender a unos principios y normas generales, para con posterioridad hacerlo respecto a otros específicos que permitan evaluar los principios económicos de eficiencia y de eficacia que, en última instancia, son los que deben guiar su actuación.

Como principios y normas generales de su programa nos referiremos a los promulgados por la Asociación Española de Contabilidad

y Administración de Empresas (AECA) (5) que podemos enumerar con los postulados y requisitos que sobre el entorno y la información propone la citada Asociación.

Los postulados del entorno económico son los siguientes:

1. **Economía de Mercado:** Marco en el que la empresa desarrolla su actividad.
2. **Incertidumbre:** Ambiente en el que se realiza la actividad económica.
3. **Sujetos económicos:** La actividad empresarial la desarrollan personas jurídicamente independientes.
4. **Objetos económicos:** La actividad económica se materializa en un conjunto de transacciones de bienes, servicios, derechos y obligaciones.
5. **Necesidad de la información:** La actividad empresarial interesa a diversos estamentos sociales (Estado, propietarios de capital, trabajadores, administradores, etc.) que precisan de información adecuada para tomar decisiones.

La información para la auditoría operativa no solamente es de naturaleza contable, si bien las características y requisitos que para ella propone la AECA son perfectamente válidos para la información económica requerida.

A. Características:

1. **Objetivo:** La información es un instrumento para la adopción de decisiones, por lo que deberá estructurarse según las necesidades de los sujetos decisores.
2. **Estados periódicos:** La información financiero contable y económica debe recogerse en estados periódicos: Balance, Cuenta de Resultados, Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Planes. Presupuestos, etc.
3. **Marco Legal:** La elaboración de los estados periódicos deberá atenerse a la normativa legal vigente.
4. **Medida de la información:** La información financiero contable deberá expresarse en pesetas corrientes, debiendo introducirse,

(5) AECA. "Principios y Normas de Contabilidad en España". Documento 3, Madrid, 1980.

en su caso, las correcciones por inflación, en especial para la información económica. En otros supuestos deberá especificarse la medida en que se ofrece la información no financiera.

B. Requisitos:

1. **Identificabilidad:** La información se refiere a sujetos económicos definidos en cuanto a su área de actividad económica y a momentos temporales perfectamente identificados.
2. **Oportunidad:** La información económica y financiero-contable debe ofrecerse a los sujetos decisores en tiempo oportuno. La normativa legal puede exigir plazos específicos de presentación de información.
3. **Claridad:** La información debe mostrarse en términos claros y asequibles a los interesados en la misma.
4. **Relevancia:** La información ha de poseer una utilidad potencial o real, así como ha de ser completa, con el fin de que el usuario tenga un conocimiento suficiente de los hechos.
5. **Razonabilidad:** La información no puede alcanzar en todos los casos una exactitud completa, por lo que debe perseguir una aproximación razonable sobre los hechos de la actividad económica.
6. **Economicidad:** La obtención de información tiene un coste, por lo que éste ha de relacionarse con su utilidad a través del criterio coste-eficacia.
7. **Imparcialidad:** La información contenida en los estados periódicos debe ser neutral e imparcial.
8. **Objetividad:** La información ha de elaborarse con un proceso que impida, en lo posible, la introducción de criterios subjetivos por parte de los responsables del proceso.
9. **Verificabilidad:** La información debe ser susceptible de control y revisión, tanto a nivel interno como externo.
10. **Corolario: Imagen fiel:** La interpretación del marco económico en el que operan las empresas, junto con las características y requisitos para la información, han de desembocar en la imagen fiel de la actividad económica de la empresa.

Esta imagen fiel se puede alcanzar con la observancia de los principios contables. La AECA a este respecto propone los siguientes (6):

1. Principio de empresa en funcionamiento
2. Principio de uniformidad.
3. Principio de la importancia relativa.
4. Principio de afectación de la transacción.
5. Principio del registro.
6. Principio de la correlación de ingresos y gastos.
7. Principio del devengo.
8. Principio de la prudencia valorativa.
9. Principio del precio de adquisición.

Estos principios deben inspirar la elaboración de la información financiero-contable, los cuales deberán ser completados con los principios de auditoría operativa específicos que se clasifican en:

- I. Principios de evaluación de las características del negocio
- II. Principios de control interno.

Los principios de evaluación de las características del negocio, entre otros, se relacionan con estos aspectos:

- 1) El entorno económico
- 2) La naturaleza de la actividad económica
- 3) La capacidad productiva
- 4) La tecnología y sus cambios
- 5) La naturaleza de los bienes equipo
- 6) La localización de las plantas empresariales
- 7) Las patentes y marcas
- 8) Los materiales y almacenes
- 9) Los clientes
- 10) Los proveedores
- 11) Los competidores
- 12) Los costes de producción
- 13) La distribución
- 14) La comercialización
- 15) Los costes comerciales
- 16) La estructura financiera
- 17) La Tesorería
- 18) Los gastos financieros
- 19) Las inversiones financieras
- 20) Relación de la empresa con grupos de sociedades.

(6) Para su ampliación véase el Documento 3 de la AECA, op. cit.

Los principios de control interno atienden a los procesos, registros, responsabilidades y controles de las funciones desarrolladas por la actividad económica de la empresa, a través de los subsistemas directivos, en especial de Información y Control. Examen y verificación de normas y procedimientos que servirán para evaluar la organización bajo los principios generales de eficiencia y eficacia.

Los principios de control interno se basan en los principios contables generalmente aceptados para llevar a cabo los contrastes adecuados de los distintos procedimientos administrativos, los cuales deben cumplir los requisitos de la información antes señalados, requisitos que son asumidos como principios operativos.

5. Conclusión

En resumen, si la auditoría operativa pretende evaluar la eficiencia de la organización y de su gestión, ello es posible a través del cumplimiento de unos principios, normas y requisitos que inspiran el programa a seguir, en la forma en que se ha ido exponiendo. Si bien, hay que aclarar que dada la amplitud de los objetivos de esta auditoría, es difícil el establecimiento de unos principios completos y totalmente generalizados.

En cualquier caso, nuestra propuesta es un exponente para sistematizar esta área de crucial importancia en los momentos actuales. Propuesta que ha partido de una revisión conceptual de la empresa como organización, del sistema de dirección y de los principios de economicidad y eficacia. Complementariamente el programa de auditoría aplicará unos postulados de entorno, requisitos informativos, principios contables y principios específicos para llegar a tres conclusiones, sobre las que tendrá que opinar el auditor:

A. El cálculo y explicación de las "desviaciones de economicidad", medidas según los distintos niveles de eficiencia o rendimiento de los subsistemas de la organización.

B. Los necesarios ajustes en el sistema de dirección para responder al programa previamente establecido. Ajustes que van a explicar la mayor o menor eficacia de los órganos decisorios.

C. Evaluar la eficiencia de los programas y presupuestos con el fin de ajustar la planificación y el control de la actividad económica y explicar mejor la eficiencia directiva.