

LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG's)

JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA





LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG's)

JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

Ha efectuado el Depósito legal establecido en el art. 15 de la Ley del Libro y en el departamento de registro de la propiedad intelectual, Registro de Comercio República de El Salvador, C.A.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de su autor.

Derechos reservados - 1999.

Impreso en San Salvador, El Salvador, C.A. por AVANTI GRÁFICA, S.A. DE C.V. - febrero de 1999.

Esta obra fue sometida a un análisis y opinión crítica de cinco profesionales salvadoreños de gran experiencia en las ciencias contables, económicas, jurídicas y políticas; para sustentar, valorizar y confirmar su contenido técnico. Gracias a la contribución del Contador Público Certificado - CPC y Licenciado en Contaduría Pública Ricardo A. Morales E., asesor de la Firma de auditores Arias, Morales y Cía., miembros de Deloitte & Touche, C.A. y Presidente del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, se enriqueció el marco histórico - técnico de la auditoría en El Salvador. El Licenciado en Economía Jorge Arriaza, Gerente General de la Asociación Salvadoreña de Industriales - ASI, contribuyó en el contexto económico - empresarial salvadoreño que se hizo la obra. El Licenciado en Ciencias Jurídicas Carlos Reynaldo López Nuila, Vice Rector de la Universidad Tecnológica de El Salvador, opinó en lo inherente a lo académico - legal de la obra. El Doctor en Ciencias Políticas Ricardo Córdova Macías, Director Ejecutivo de la Fundación Dr. Guillermo Manuel Ungo - FUNDAUNGO, enriqueció con su aporte estructural y en el contexto político - social del libro. Y el profesor Braulio Galdámez contribuyó en la revisión gramatical de la obra. Como parte sustantiva de los

aportes valiosos de cada uno de los profesionales connotados, en
continuación se exponen réplicas de sus cartas.

San Salvador, El Salvador, C.A. a los nueve días del mes de enero
de mil novecientos noventa y nueve.



San Salvador, 14 de Octubre de 1998.

LIC. JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA
VENTURA SOSA, AUDITORES CONSULTORES
Presente.

Estimado Lic. Ventura:

Es tan poca la producción bibliográfica en nuestro país que cada vez que se publica un libro, deberíamos premiar a sus autores, no solo por la contribución al acervo cultural de la sociedad, sino por el reconocimiento que merece un esfuerzo de investigación, síntesis y documentación. Cuando el contenido del libro se relaciona con disciplinas académicas entonces el reconocimiento debería ser mayor, ya que su aporte vendrá a facilitar la formación profesional de aquellas personas que estando en proceso de educación, han optado por tecnificarse en esa área del conocimiento.

El Lic. José Antonio Ventura Sosa es un académico de la contabilidad que vive en permanente formación, con lo que su visión profesional se enriquece constantemente. Su afán inquisitivo le ha permitido profundizar en el campo de la disciplina en la cual se desenvuelve y su espíritu de servicio le ha llevado a cumplir estudios en áreas propias de la administración pública. Este es el cuarto libro que escribe el autor y con ello se manifiesta una vocación que debe continuar para beneficio directo de todos aquellos estudiosos que encuentran en la superación intelectual una forma de realizarse plenamente.

En el mundo empresarial es cada vez más importante el empleo de instrumentos contables para la toma de decisiones y para la retroalimentación de procesos. La globalización económica y la rápida evolución tecnológica, sobre todo de la informática, han contribuido al avance de la ciencia contable, a tal grado, que su empleo es vital para el control y proyección de micro y mega proyectos. Toda actividad productiva que emplea recursos financieros requiere una verificación de ingresos y gastos que deben ser registrados y analizados en función de los objetivos propuestos y de los resultados alcanzados.

La auditoría es un examen inverso que va de los efectos a las causas, produciendo información que permite evaluar no sólo los logros obtenidos al final de la actividad o del período establecido, sino también puede mostrar, en términos prácticos y financieros, la situación dada en cada una de las etapas del proceso seguido en cada proyecto. La auditoría ha evolucionado de mecanismo de control a mecanismo de evaluación, con lo que su campo de acción se extiende más allá de lo financiero y económico y entra a la valoración del sistema, del insumo, del producto, del recurso humano, de la capacidad gerencial y de muchos otros aspectos que influyen en los resultados finales.

Cuando hablamos de estrategias nos referimos, en términos generales, a esa relación que sirve de puente entre los medios que se tienen y los que se quieren alcanzar. La auditoría estratégica es un nuevo recurso de amplia y efectiva aplicación que viene a establecer nuevas pautas al campo de la auditoría, potenciando los instrumentos de apoyo a la administración general, sea esta empresarial o gubernamental.

La auditoría estratégica se vincula expresamente con el planeamiento para el cumplimiento de la misión; por lo tanto su operación debe estructurarse de conformidad con la organización, gestión y resultado de la actividad sujeta a la evaluación prevista, tanto en el orden de su eficiencia como en su eficacia productiva.

Esperamos que este libro genere una dinámica dentro del campo de la ciencia contable de nuestro país, puesto que su interesante contenido y su innovador enfoque sugiere la vitalidad y amplitud de oportunidades para desarrollar aún más esta importante disciplina académica.

Al Lic. José Antonio Ventura Sosa deseamos expresarle que su esfuerzo es gratificante porque contribuye a fortalecer los conocimientos de nuestra sociedad y consecuentemente el desarrollo social del país.



Lic. Carlos Reynaldo López Nuila
Vicepresidente
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DE EL SALVADOR



Asociación Salvadoreña de Industriales



Calle Roma y Liverpool, Col. Roma,
Tel.: (503) 279 2488
Fax: (503) 279 2070, 298 5679
Apdo. Postal: 06148
San Salvador, El Salvador, C.A.
e-mail: asi@asi.com.sv

San Salvador, 9 de Noviembre de 1998.

Lic. José Antonio Ventura Sosa
PRESENTE

Estimado Lic. Ventura Sosa:

Me permito dirigirme a usted para comunicarle que he visto con gran satisfacción su libro titulado: "La Auditoría Estratégica".

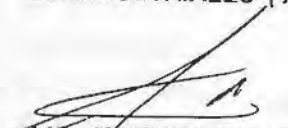
Dicho trabajo resulta un excelente aporte académico y de aplicación práctica para profesionales y empresarios que deseen desarrollar labores de dirección y de responsabilidad en las instituciones o empresas que laboran.

El concepto de auditoría estratégica está acorde a la nueva realidad que afrontamos en un mundo tan cambiante y en el cual se debe estar vigilante en el buen desarrollo de todas las funciones que una institución o empresa debe realizar.

Con mucho agrado me permito recomendar como de excelente el trabajo que usted ha realizado, esperando su pronta publicación para beneficio de nuestro país.

Atentamente,

ASOCIACION SALVADOREÑA
DE INDUSTRIALES (A.S.I.)


LIC. JORGE ARRIAZA
Director Ejecutivo

JA:ner

El Industrial del Siglo XXI

LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG's)

JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

ÍNDICE

	NÚMERO PÁGINA
PRÓLOGO	i - iii
CAPÍTULO I	
Antecedentes históricos y marco conceptual	1
1- La auditoría y sus orígenes	2 - 3
1.1- La auditoría en El Salvador.	4 - 5
- Creación de bancos en El Salvador.	5 - 7
- Algunos antecedentes de la contaduría pública.	7 - 13
- Anécdotas relativas a los exámenes para obtener la calidad de CPC.	14 - 16
2- Concepto de auditoría.	17 - 25
3- Clases de auditoría y tipos de auditores.	26 - 36

LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG'S)



JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

ÍNDICE

	<u>NÚMERO</u>
	<u>PÁGINA</u>
4- La estrategia	37 - 38
4.1- Conceptualización.	39 - 40
4.2- Tipos de estrategias.	41 - 43
4.2.1- La competitividad.	44 - 56
4.2.2- Capacitación y adiestramiento.	57 - 64
4.2.3- Alianzas estratégicas y modelos administrativos.	65 - 76
5- La energía del pentágono	77
5.1- Descentralización.	78 - 97
5.2- Responsabilidad.	98
5.3- Autoridad.	99
5.4- Creatividad.	100 - 101
5.5- Participación.	102
5.6- Voluntad.	103
5.7- Sinceridad.	104
5.8- Solidaridad.	105 - 107
6- Estrategia básica para su implementación.	108 - 117

LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG'S)

JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

ÍNDICE

NÚMERO PÁGINA

7- La auditoría estratégica

7.1- Marco teórico.

118 - 143

CAPÍTULO II

8- Condiciones para implementar la auditoría estratégica

144 - 145

8.1- Normas y procedimientos de auditoría estratégica.

146 - 147

8.2- La importancia de la auditoría estratégica

148 - 149

8.3- Base fundamental de la auditoría estratégica

150

8.4- Aplicación de la auditoría estratégica

151 - 155

8.5- La auditoría estratégica situacional

156 - 162

8.6- Sustentación técnica de la auditoría estratégica

163 - 195

8.7- Hallazgos de la auditoría

196 - 199

8.8- Consistencia de informes de auditoría

200 - 201

LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG'S)



JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

ÍNDICE

	<u>NÚMERO</u> <u>PÁGINA</u>
8.9- El control de calidad de la auditoría - "CDC"	202 - 206
8.10- Cumplimientos de auditoría	207 - 209
8.11- Integración de sujetos activos.	210 - 215
8.12- Acción administrativa - Acto volitivo.	216 - 223
8.13- Integración de sujetos pasivos.	224 - 230
8.14- Evaluación de decisiones.	231 - 236
8.15- El poder de las decisiones	237 - 240
8.16- Medición del impacto de las decisiones.	241 - 250
CAPÍTULO III	
Conclusiones y reflexión final.	251
8.17- Informe de auditoría estratégica.	251 - 288
Reflexión final.	289 - 290
Bibliografía.	291 - 292

LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG's)

JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

PRÓLOGO

Hace tres años que concluí una investigación científica y, como producto final edité el libro titulado "COSTEO DIRECTO: DECISIONES EMPRESARIALES"; sin embargo, mis inquietudes acerca del comportamiento del Contador Público para interpretar los métodos, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - PCGA, Normas Internacionales de Contabilidad - NIC, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas - NAGA, Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas - NAGGA y Normas Internacionales de Auditoría - IFAC, en las circunstancias impredecibles y ante la creatividad del auditor, fue una motivación para realizar otra investigación relativa a las limitaciones que, de una u otra forma, los hallazgos e informes de auditoría no comprendían actividades particulares de detalle, no obstante el alcance suficiente de los procedimientos de auditoría. Es así como, más de tres años de

investigación, me permitieron detectar algunas limitaciones en los procedimientos de auditoría estandarizados, afectando de alguna manera la creatividad del auditor, por enmarcar su actuación o delimitar su área de acción, llegando en algunos casos a una robotización de la auditoría ya que, en circunstancias limitadas por los programas de auditoría, no obstante ser a la medida de las áreas sujetas a verificación, no le permitirían al auditor extralimitar la frontera demarcada por su gerente o supervisor de auditoría, actitudes que limitaban su trabajo y consecuentemente un deficiente servicio de auditoría.

Si grandes estrategias como Michael Porter, Bala Balachandran y Michael J. Spendolini nos han dado pautas que permiten mejorar sus métodos científicos, en respuesta y correspondencia a ellos y sobre todo a sus creaciones de “Cadena del Valor – Costos ABC – Contabilidad Estratégica - Benehmarking”, de más está decir que han sido un incentivo sobrado, para haber concluido con éxito la investigación y cuyo producto es “LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA” (aplicada a entidades privadas, gubernamentales y ONG’s), sin presumir que el contenido de la obra no sea sujeta de superación, por algún colega investigador y estudioso en la materia que, en resumen, sería otro criterio o verdad de beneficio para los profesionales de las Ciencias Económicas y la sociedad en general.

La auditoría estratégica es un producto final que podrá contribuir a cualquier entidad privada o pública, ya que su contenido técnico ayudará, además, a catedráticos y estudiantes universitarios de las Ciencias Económicas y Sociales, así como una consulta recurrente en las circunstancias, para los Contadores Públicos.

La estructura de la obra contiene desde los orígenes de la auditoría y su desarrollo en El Salvador, conceptos y clases de auditoría, así como los tipos de auditores; además, la Estrategia y su aplicación; la Energía del pentágono como método de cohesión laboral y patronal, sus estrategias para su implementación, la estructura conceptual y condiciones para la implementación de la auditoría estratégica, hasta su desarrollo y medición del impacto de las decisiones sobre las actividades productivas y operativas de las entidades privadas, gubernamentales o las ONG's; para concluir en el Capítulo III con las conclusiones y reflexión final.

Es, en síntesis, un esfuerzo de contribución intelectual, para profesionales de la contaduría pública, administración de empresas, economía, mercadeo, ciencias políticas y otras vinculadas con las actividades empresariales y gubernamentales.



LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA

(APLICADA A ENTIDADES PRIVADAS, GUBERNAMENTALES Y ONG's)

JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y MARCO CONCEPTUAL.

Esta parte inicial comprende todo lo inherente a la auditoría, desde su origen y práctica en El Salvador, hasta las clases de auditorías que se aplican en las circunstancias; asimismo, la conceptualización, la estrategia, tipos y conceptos de la misma. También se tratan algunos fundamentos relativos a la descentralización funcional, territorial o política (atendiendo algunos fundamentos de la ciencia política), sus componentes básicos y estrategias para su implementación exitosa, ya sea para una empresa privada, gubernamental o una organización no gubernamental - ONG (sin fines de lucro).

1- LA AUDITORÍA Y SUS ORÍGENES.

La auditoría considerada por algunos como una disciplina y por otros como una ciencia, es una ocupación cuyo origen vale la pena mencionar. Para ello se citará la obra más antigua sobre Teneduría de Libros, que sirvió de base para el desarrollo público de la Contabilidad, la obra italiana titulada “Tratado de Contabilidad” de Lucca da Borgo Pacioli, publicada en 1,494. Asimismo, A.C. Littleton, en su erudito trabajo “Evolución de la Contabilidad hasta 1,900”, revela el nombre de uno de los primeros contadores públicos de Inglaterra llamado Richard Bowle, quien fielmente sirvió como auditor, por los años de 1,580 a 1,626, pero antes había sido un gran tenedor de libros. Littleton indica que con excepción de la auditoría de cuentas municipales y gubernamentales, a principios del siglo XIV era desempeñada por personas seleccionadas, a quienes muy difícilmente se podrían llamar contadores públicos, pues no existía mención alguna de auditoría pública ejecutada por expertos, sino hasta el inicio del siglo XVIII, por los señores de los grandes estados rurales quienes, para comprobar sus cuentas, emplearon especialistas como Bowle. En los albores de la industrialización, la vida económica del campo comenzó a invadir las ciudades y con ello

la auditoría ejercida por un contador público reconocido; es así como, por primera vez en las Islas Británicas, el directorio de la ciudad de Edimburgo, en 1,773, lista siete personas como contadores al servicio del público; para tal fin, a principios del siglo XIX, cincuenta contadores públicos estaban registrados en los directorios de todas las grandes ciudades de Inglaterra y Escocia.⁽¹⁾

Cuando el capital británico llegó a los Estados Unidos de Norte América, a finales del siglo XIX, lo siguieron también algunos contadores públicos, marcando con ello la influencia inglesa y escocesa, a través de los primeros ferrocarriles y otras empresas de servicios públicos norteamericanos, que auditarían para salvaguardar las inversiones y sus intereses.

⁽¹⁾ Instituto Mexicano de Contadores Públicos - Manual del Contador Público - Tomo I 2a. Edición - México 1973.

1.1- LA AUDITORÍA EN EL SALVADOR.

La contabilidad ha existido desde que se tiene conocimiento de actividad comercial. En el POPOL VUH, en las páginas 127 y 128, se encuentra lo siguiente: “Tenían los señores gran cuidado en que hubiese grandes y muy solemnes y muy ricas ferias y mercados, porque como concurren a ellos muchas cosas, los que carecen de algo, allí lo hallen, tenían sus ferias y lo que vendían junto a los templos. El vender y comprar es el trocar; que es el más natural trato: daban maíz por frijoles y frijoles por cacao, traían sal y especias, que era el ají o chile, también trocaban carnes y caza por otras cosas de comer, conmutaban mantas de algodón por otro, y por algunos hachuelos de cobre y oro por esmeraldas y turquesas y plumas; presidía un juez el cual miraba que a nadie se le hiciera agravio y tasaba los precios, él conocía de cualquier cosa que acaeciese en el mercado”, (se puede entender que este juez era lo que hoy conocemos como auditor).⁽²⁾

⁽²⁾ Scherzer C. Dr. – Popol Vuh – Traducción al Español – 1979.



Pero no fue sino hasta el siglo XIX cuando, en el país, se marca el inicio de la formación del sistema económico financiero con los acontecimientos siguientes:

1.1.1- El cultivo y explotación del añil.

1.1.2- El cultivo y explotación del café, apoyado por el Capitán General Gerardo Barrios.

CREACIÓN DE BANCOS EN EL SALVADOR. ⁽³⁾

1.1.3- El 21 de agosto de 1880 con la fundación del primer banco denominado Banco Internacional de El Salvador, banco privado emisor de billetes.

1.1.4- En 1895, se fundó el Banco Agrícola Comercial que, para 1934, se convirtiera en EL BANCO CENTRAL DE RESERVA DE EL SALVADOR (Banco de emisión de la moneda nacional, sociedad anónima de economía mixta, en el que participan los bancos que dejaron de ser de emisión, junto a la Asociación Cafetalera de El Salvador y algunos accionistas particulares, fundado por el General Maximiliano

⁽³⁾ Rochac Alfonso – BCR – La Moneda, los Bancos y el Crédito en El Salvador – Tomo I – Banco Central de Reserva de El Salvador – 1984.

Hernández Martínez para dar respuesta a los bancos de la época, que también emitían moneda y posteriormente se declaraban en quiebra o su moneda sólo tenía valor en determinados sectores geográficos del país o áreas de influencia de sus propietarios). Dicho banco, en 1961, se transformó de sociedad anónima a Banco Central, pasando a ser una entidad gubernamental.

1.1.5- En 1898 se promulgó la primera Ley Bancaria y luego, en 1899, fue sustituida por la Ley de bancos de emisión que, más tarde, sufriera varias reformas consecutivas entre ellas, la más importante, derogada y sustituida en septiembre 1970 por la Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, la que, por último, han denominado Ley de Bancos y Financieras.

1.1.6- La fundación del Banco Hipotecario de El Salvador, en 1935 como sociedad anónima, pero siempre con la participación de la Asociación Cafetalera de El Salvador, a la cual se agregaron la Asociación de ganaderos y accionistas particulares; cuyo propósito

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

fue combatir la usura, fundado también por el General Maximiliano Hernández Martínez, en respuesta a determinados terratenientes, que prestaban ínfimas cantidades de dinero sobre títulos de propiedad que más tarde se apropiaban de ellas con el pretexto de que no podían pagarles.

ALGUNOS ANTECEDENTES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.

Mientras acontecían todos estos sucesos, bases de subsistema económico del país, el desarrollo de la Contaduría Pública avanzaba simultáneamente con este sistema, ya que, a principios de siglo, existía un colegio que enseñaba comercio, el cual fue dirigido por un italiano (cuyo nombre no lo rescató la historia).

Por los años de 1915 a 1930, existieron colegios que enseñaron comercio, aunque los títulos que extendían no eran reconocidos por el Estado. Estos colegios tenían programas libres y cada uno impartía lo que creía conveniente. Por ello es que surgieron diversos títulos, tales como: Tenedores de Libros, Contador de Hacienda, Profesor de Comercio, Perito Mercantil y Contador.

El 5 de octubre de 1930, un grupo de contadores titulados de los diferentes colegios, fundaron la Corporación de Contadores de El Salvador, asociación que influyó para que, en 1939, el Estado reconociera oficialmente el título de Tenedor de Libros y Contador; sin embargo, en 1929, surgió un acontecimiento relevante para la profesión de la Contaduría Pública, pues en ese año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, contrató una firma de auditores de origen inglés, para que practicara una auditoría. Una vez terminado su trabajo, dos de los auditores de esa firma, William Bain y Lyon Sullivan, se quedaron ejerciendo la auditoría en El Salvador durante diez años (1929 - 1939), en forma independiente.

En 1940 fue decretada la “LEY DEL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DEL CONTADOR PÚBLICO” (publicada en el Diario Oficial el 15 de octubre 1940), en base a la cual, se otorgó la calidad de lo que se conoce con el nombre de Contador Público Certificado - CPC, una traducción literal del inglés Certified Public Accountants. Esta ley fue creada en consideración a la importancia de la profesión, por las relaciones que ella tenía con el comercio, la industria y la banca. La citada Ley, en su Título I,

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

establecía que la profesión del Contador Público estaría supervisada por el Ministerio de Instrucción Pública (lo que se conoce en la actualidad como Ministerio de Educación), por medio de un Consejo Nacional de Contadores Públicos. Según el Art.18 de la referida Ley, el Consejo estaría integrado por cinco miembros, nombrados por el Poder Ejecutivo, y los mismos adquirirían de hecho la calidad de Contadores Públicos Certificados – CPC.


Fue el profesor José Andrés Orantes, entonces subsecretario del Ministerio de Instrucción Pública (ahora Ministerio de Educación) y el contador Manuel Enrique Hinds los que, después de haber creado la “Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público” (15 - 10 - 40), citaron a los primeros miembros del Consejo y dieron fe de la honorabilidad, capacidad y rectitud de las personas que integrarían el primer Consejo Nacional de la Contaduría Pública. Este Consejo inició autorizando a Contadores Públicos Certificados – CPC, mediante exámenes.

Transcurridos tres años de haber decretado la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público (1943), eran tan pocos los contadores, que no podían renovarse los

miembros del Consejo que habían cumplido su período; además, no satisfacían la demanda de la industria, del comercio y de la banca.

Ante tal situación, decretaron que se entenderían como Contadores Públicos en ejercicio, aquellas personas que se dedicaran exclusiva o principalmente al ejercicio liberal de la profesión de Contador, con lo cual quitaron la exclusividad de los Contadores Públicos Certificados autorizados para ejercer la auditoría, y autorizó a los contadores que llenaban los requisitos de profesionales con los mismos derechos adquiridos por los Contadores Públicos Certificados - CPC.

24 años después del Decreto, las promociones de Contadores Públicos Certificados – CPC, no se habían incrementado, ni el Consejo había autorizado a suficientes personas para que ejercieran la profesión y nuevamente la demanda de servicios de los Contadores era insatisfecha, habiendo personas capacitadas que, por razones consideradas injustas, no podían obtener la calidad de Contador Público Certificado – CPC.



Durante el año de 1961, hubo otro acontecimiento con la fundación de la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, formada por contadores sin tener la calidad de CPC; dicha Asociación, en virtud de que el Consejo no convocaba a exámenes, gestionó ante la Asamblea Legislativa para que, mediante un Decreto, el Ministerio de Educación nombrara un Tribunal examinador, para que los contadores pudiesen optar por la calidad de CPC y fue hasta en diciembre de 1967 (siete años después de la gestión) que la Asamblea emitió el Decreto Legislativo No.510, para examinar a los contadores que llenaran los requisitos (tres años de experiencia contable y rendir seis exámenes privados de ocho horas cada uno, sobre Contabilidad General, Contabilidad de Costos, Matemática Financiera, Código de Comercio y de Trabajo, Leyes Administrativas y Auditoría). Eran tan difíciles los exámenes que de cien aspirantes sólo obtenían la calidad cinco.

En el año de 1970, la Ley fue derogada y se promulgó el Código de Comercio, el cual eliminaba la calidad de Contador Público Certificado; no obstante, se aprobaron varias reformas, como las siguientes:

Concedieron por cinco años más al Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, la facultad de seguir examinando y autorizando Contadores Públicos Certificados - CPC La vigencia de estas disposiciones sería hasta el 1 de abril de 1976; sin embargo, con fecha 6 de diciembre de 1973, se emitió otro Decreto Legislativo, el cual prolongó el plazo hasta el 21 de diciembre de 1978; lo prorrogaron nuevamente hasta el 31 de diciembre de 1980 y un último hasta 1983; no obstante que en 1980, se estableciera que, para poder ejercer la Contaduría Pública, era necesario estudiar la Licenciatura en Contaduría Pública en las universidades del país que ofrecieran esta carrera. Otro aspecto interesante fue el hecho de que la Corporación de Contadores de El Salvador, promovió la creación de la Facultad de Economía en la Universidad Nacional (ahora Universidad de El Salvador) con el propósito de elevar a nivel superior la profesión contable; es así como, en 1946, se crea la Facultad; pero es hasta en 1967, cuando se crea la Escuela de Contaduría, graduando el primer Licenciado en Contaduría Pública en junio de 1972. Simultáneo a ello, el Código de Comercio determinaba que, para ejercer la Auditoría Externa en El Salvador, debía ser Licenciado en

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa



Contaduría Pública o los que estuvieran inscritos autorizados como CPC en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría (Art. 290). Aunque la Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” – UCA ofreció antes que la Universidad de El Salvador la carrera, ésta no se desarrolló porque no asistieron alumnos a la inscripción necesaria para implementarla. En 1980, a consecuencia del cierre temporal de la Universidad de El Salvador, y por la demanda de parte de los estudiantes, las universidades privadas dieron apertura a la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

La Contaduría Pública en El Salvador también ha recibido influencia de otros países como México y Estados Unidos, por medio del Instituto Americano de Contadores Públicos, pues ha sido el rector de la Contaduría Pública en toda América y los mexicanos siempre han traducido los conocimientos y promulgaciones de Normas de Auditoría – SAS de los norteamericanos.

**ANÉCDOTAS RELATIVAS A LOS EXÁMENES
PARA OBTENER LA CALIDAD DE CPC.**

...Recuerdo aspectos relacionados sobre Contabilidad de Costos, como el hecho de realizar el costeo de producción de una pedrera (industria extractiva no renovable); problemas combinados de matemática financiera sobre Leyes administrativas, cuestionaban sobre diecisiete Leyes aplicadas a la empresa y el colmo de todo ello, fue el desarrollo de un problema de auditoría que, en un libro de auditoría de un connotado teórico, tenía error de imprenta y, pese a ello, la exigencia de respuesta era sin advertir el error (claro, no meuciono el nombre del examinador por respeto a su existencia).

A diciembre de 1967, sólo 27 CPC había en el país y muchas personas relacionadas con el quehacer contable, opinaban que el reducido número de Contadores se debía a los que integraban el Consejo y a los pocos CPC que existían, habían monopolizado el ejercicio de la profesión, ya que eran ellos los que examinaban, calificaban y evaluaban a todos los aspirantes a obtener la calidad de CPC pues, de esa forma, obstaculizaban el amplio y sano

desarrollo de la profesión, aunque otras personas opinaran lo contrario. Tal situación se dio porque los miembros del Consejo exigían a los aspirantes elevados conocimientos de la profesión, además de rectitud y moralidad, atributos que mantenían en alto la profesión de la Contaduría Pública.

El egocentrismo y ambiciones no satisfechas, produjeron la creación de dos asociaciones más: el Colegio Salvadoreño de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos Académicos, dando lugar al fraccionamiento gremial de los contadores públicos. Es hasta en enero de 1989, cuando la Junta Directiva de la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, de la cual el suscrito autor era miembro Vicepresidente, se propuso un acercamiento gremial, resultando de ese esfuerzo, la integración y organización conjunta de la III Convención Nacional de Contadores de El Salvador (mayo de 1989), cuyo patrocinio sería por la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, Corporación de Contadores de El Salvador y Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador. Dicha Convención fue presidida por el suscrito autor de esta obra y nuestro lema fue: “Hacia la unificación y actualización profesional de la contaduría”. Los logros de esa

Convención fueron notables, porque, por primera vez en El Salvador, se adoptaban, adaptaban y aprobaban las primeras 18 normas de Contabilidad Financiera – NCF, así como las primeras 61 normas de Auditoría Generalmente Aceptadas – NAGA; asimismo, se iniciaron las bases para la constitución del “Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos”, que sería patrocinado por las mismas entidades gremiales que patrocinaron la III Convención Nacional de Contadores de El Salvador y cuya tarea debería ser terminada por la siguiente convención.

Ojalá que el esfuerzo tendente a la unificación y armonía del contador público salvadoreño, sea por siempre y en una sola casa.

Algunos aportes valiosos, referidos a la evolución histórica de la Contaduría Pública en El Salvador, se deben a la gentil cooperación de mis amigos Ricardo A. Morales Estupinián y Benjamín Wilfrido Navarrete (Q.D.D.G.) Contadores Públicos Certificados – CPC y Licenciados en Contaduría Pública; por lo que reitero, por este medio, gran muestra de aprecio, admiración y agradecimiento, muy sincero a ellos y su familia. ¡Gracias, muchas gracias, amigos! ...

2- CONCEPTO DE AUDITORÍA.

Referirse al concepto de auditoría, es importante porque orienta su razón de ser y campos de aplicación, para distinguir claramente las clases de auditorías creadas al final de este siglo. Eric L. Kohler en su obra “Diccionario para Contadores”, cita varios conceptos de auditoría que conviene analizar, para definir un nuevo concepto que tenga vigencia para el siglo XXI. Kohler indica que auditoría proviene del Audit e indica:

- 2.1- Examen de los contratos, pedidos y otros documentos originales, con el fin de comprobar las transacciones individuales antes de su liquidación;= preauditoría (o auditoría previa); auditoría de comprobantes y auditoría administrativa.
- 2.2- Cualquier investigación sistemática o evaluación de los procedimientos y operaciones, con objeto de determinar la conformidad con el criterio prescrito; el trabajo que ejecuta un auditor interno.
- 2.3- Cualquier inspección, llevada a cabo por una tercera persona, de los libros de contabilidad, comprendiendo análisis, pruebas, confirmaciones o comprobaciones.

2.4- Revisión de exploración crítica que ejecuta un contador público de controles internos fundamentales y de los libros de contabilidad de una empresa comercial o de otra unidad económica, antes de expresar una opinión sobre la corrección y “confiabilidad” de sus estados financieros; frecuentemente va acompañada de un adjetivo o de una frase descriptiva que indican su extensión o propósito; por ejemplo, auditoría anual, auditoría de balance, auditoría para fines crediticios, auditoría de caja, etc.

En general, el término no se refiere a procedimientos específicos, sino que connota solamente cualquier trabajo que ejecuta un contador, para comprobar o examinar una transacción, el registro de una serie de transacciones, un estado financiero o una cédula que comprende una o más transacciones o cuentas. En un sentido más restrictivo, el término se refiere a los procedimientos particulares reconocidos generalmente por los contadores, como esenciales, para adquirir la suficiente información que permita expresar una opinión fundada acerca de un estado o estados financieros.⁽⁴⁾

⁽⁴⁾ Kohler Eric L. – Diccionario para Contadores – Págs.: 44 – 45 – Uteha – México 1990.



Todos los conceptos anteriores ilustran de alguna manera, para definir un concepto integral y moderno que satisfaga intereses específicos; para ello, se hará uso de las palabras siguientes:

- 1- **Previsión:** Es el análisis mental que, sin hacer uso de instrumentos, se prevé los requerimientos para un trabajo de auditoría.
- 2- **Planeación:** Es la acción previa a la auditoría, que implica instrumentos de trabajo, para la formulación del plan de auditoría.
- 3- **Programa:** Es una guía del trabajo de auditoría, conforme el alcance y tiempo asignado para realizarlo.
- 4- **Examen:** Verificación de cuentas y cifras, de sistemas y métodos de información con suficiencia profesional y cumplimiento de normas de auditoría, por medio de papeles de trabajo y métodos circunstanciales pertinentes o creativos del auditor.
- 5- **Supervisión:** Acción verificadora sobre el examen o actitudes de la auditoría, control de calidad - CDC.


6- Evidencia: Prueba suficiente, competente y adecuada que respalda un hallazgo en la auditoría.

7- Informe: Producto final de acuerdo a normas y al tipo de auditoría que se haya realizado.

Estos siete enunciados permiten definir un concepto sobre auditoría de la manera siguiente: Auditoría es el examen que, mediante la previsión, planeación, un programa y supervisión del trabajo, realiza un Contador Público, para definir un informe que, respaldado con la evidencia, satisfaga los intereses de los inversionistas y público en general.

El concepto anterior permite involucrar todos los elementos que conciernen a una auditoría profesional; pero no debe entenderse que es un concepto limitado, absoluto o inflexible, ya que la auditoría crea métodos de trabajo en las circunstancias y de conformidad a los adelantos tecnológicos.

Otro aspecto importante que debe comprenderse es que, a diferencia de otros colegas que aún sostienen que la auditoría es una disciplina, mi entender y comprender es otro, ya que sostengo que la auditoría es científica, basada en dos tesis fundamentales que son: La Tesis sustantiva y relacionista.



La primera se refiere a la esencia o sustancia, a las normas de auditoría universalmente aceptadas o las formas en que deberán lograrse los cumplimientos previos, durante y después del trabajo de auditoría, basados asimismo en principios o verdades generalmente aceptadas por los contadores públicos de todo el mundo. La segunda tesis o Tesis Relacionista es la variable independiente, que comprende la relación de dos o más sujetos pasivos (documentos o comprobantes) con un sujeto activo (persona o contador público) que es el que ejecuta el trabajo. Si bien una norma de auditoría es una verdad fundamental o una doctrina principal, sin que ésta constituya una sustitución de las leyes primarias en sentido filosófico, sino que son reglas que se derivan de la razón y la experiencia, para guiar la actuación del contador público o auditor; por ello es que las normas de auditoría son las doctrinas básicas, que indican los objetivos de la auditoría y las formas o metas en que tales objetivos deban alcanzarse; una norma podrá surgir de prácticas aceptadas y puede desarrollarse como el resultado de una aceptación general de un procedimiento aplicado en forma consistente. Por ejemplo, si el auditor deberá determinar que exista un adecuado enfrentamiento entre las ventas y productos con los costos y gastos de un período determinado, será de tal

forma que determine con certeza la ganancia o pérdida del período que se trate; asimismo, si un principio básico de la Contabilidad indica “que a todo cargo o cargos, corresponde un abono o abonos”, es porque dicho principio resultó de la práctica de reconocer la igualdad monetaria en cualquier registro de la actividad económica o financiera.

Es importante aclarar que principio no es igual a norma, ya que un principio involucra una o más normas; una norma de auditoría es la medida de actuación o criterio, que se ha establecido por una autoridad profesional; es decir, la característica básica de una norma de auditoría se basa en que es un medio para medir los actos del auditor, así por ejemplo: a través de la verificación, observación y la confirmación, el auditor debe obtener evidencia suficiente y relevante para asegurarse de que ha habido un adecuado enfrentamiento entre las ventas y productos con los costos y gastos de un período, para validar su resultado económico.

La confirmación científica de lo afirmado, se puede probar también desde el concepto de ciencia, ya que ciencia es un conjunto de conocimientos estructurados, sobre principios universalmente reconocidos y comprobables o aquel conocimiento

orgánico que permite conocer, entender e interpretar hechos de la realidad natural y social; por tanto, si todo lo afirmado permite además el conocimiento científico, la investigación científica, para conformar un método científico, no habría duda de que la auditoría como la contabilidad son científicas y, más aún, existen y contribuyen de gran manera a la actividad económica empresarial y pública.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, que es una autoridad profesional, cuya sede está en Estados Unidos de Norte América, es la entidad seria que periódicamente está innovando las normas de auditoría, previas a consulta, análisis y aceptación por parte de los contadores públicos, para que sea considerada una norma de auditoría de general aceptación. Dichas normas son traducidas del inglés al castellano, por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y cada uno de los países de América Latina las adopta a través de convenciones nacionales de contadores públicos. Las normas de auditoría constituyen la base científica de la auditoría, confirmando con ello el cumplimiento de la Tesis sustantiva; asimismo, la praxis de la auditoría es un arte, porque el contador público hace uso de su creatividad y habilidad para realizar su trabajo, cuya

interacción con los sujetos pasivos, le permiten confirmar el cumplimiento de la Tesis Relacionista.

Si bien es cierto, no me he referido a elementos o las bases para la investigación científica experimental, pero mis afirmaciones corresponderían entonces a las bases para la investigación científica histórica y descriptiva o, si se quiere, calificar a la investigación – acción, para que mi verdad no necesariamente sea su verdad; pero que sirva de base para otra investigación científica, que logre superar o mejorar mi verdad.

Las normas de auditoría se clasifican en tres grupos: las normas generales, las normas relacionadas con el trabajo de investigación y las normas relativas a la información o sistemas de información. Las cualidades básicas comprenden aspectos relevantes, tales como: Que el examen lo deberá de realizar una persona con capacitación adecuada y experiencia suficiente. Estos dos elementos se traducen a suficiencia profesional; los auditores deben poseer independencia (mental – económica – política) y el cuidado profesional desde la previsión, planeación, programa, examen, supervisión, evidencia e informe con su dictamen, dependiendo la clase de auditoría.



Finalmente la auditoría, por el hecho de ir en función inversa a la contabilidad (de efectos a causas) y no (de causas a efectos) como funciona la contabilidad, debe cuidarse de que no es copiando o reejecutando los registros de contabilidad como se cumple, ya que la auditoría posee un elemento fundamental que es la parte cualitativa. Deben entenderse los sistemas de información y la cantidad de información que habrá de vertirse en los Papeles de Trabajo - PTA, previo análisis de los elementos pasivos, que habrán de relacionarse con el soporte o evidencia comprobatoria de cada uno de los hallazgos relevantes (materialidad). Para ello, deberá conocerse la actividad, empresa o negocio, sus políticas, procedimientos del control interno administrativo, producción financiera y contable, pues sólo conociendo al ente auditado será adecuada su auditoría y útil a la administración, ya que la auditoría moderna es un apoyo para la administración y, como tal, debe excluir todo comportamiento de tipo autoritario (policíaca – prepotente) con el recurso humano de la organización sujeta a la auditoría.

3- CLASES DE AUDITORÍA Y TIPOS DE AUDITORES.

La auditoría tiene sus características básicas y su campo de acción, debido a la diversidad de actividades económicas y financieras; pues, hasta ahora, han surgido diferentes clases de auditoría en correspondencia a la diversificación y globalización de la economía (neoliberalismo). Para ilustrar, se detallan las clases de auditorías, algunas reconocidas por la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC que existen y se aplican cuyas características básicas son las siguientes:

<u>CLASE DE AUDITORÍA</u>	<u>CARACTERÍSTICAS BÁSICAS</u>
1- Auditoría interna	<ul style="list-style-type: none">- Auditoría tradicional.- Verifica eventos pasados.- Examina la actividad económica.- Comprueba los eventos financieros.- Dependencia de la Gerencia General o Junta Directiva.- Reporta e informa de quién depende.- Independencia respecto a las partes auditadas.- Independencia mental (no económica).



CLASE DE AUDITORÍA **CARACTERÍSTICAS BÁSICAS**

2- Auditoría operacional

- Auditoría funcional.
- Examina de acuerdo a las normas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).
- Verifica eventos preventivos y pasados.
- Examina sistemas de información.
- Verifica el proceso administrativo.
- Audita los eventos económicos.
- Examina la actividad financiera.
- Verifica el desempeño de los factores productivos.
- Independencia respecto de la organización.
- Reporta a la Junta Directiva o Gerencia.

3- Auditoría administrativa

- Auditoría del recurso humano.
- Examina de conformidad a las normas.
- Verifica el desempeño del recurso humano (cuantitativo – cualitativo).
- Audita la gestión administrativa.
- Examina el cumplimiento de políticas administrativas.

<u>CLASE DE AUDITORÍA</u>	<u>CARACTERÍSTICAS BÁSICAS</u>
---------------------------	--------------------------------

- Verifica sistemas, métodos y medios de operación.
- Revisa grados de eficiencia del recurso humano.
- Examina calidades de los medios de producción.
- Audita los recursos financieros.
- Reporta a la Junta Directiva.

4- Auditoría externa	
-----------------------------	--

- Auditoría de estados financieros.
- Examina de acuerdo a las normas de Instituto Americano de Contadores Públicos - IACPA - SAS (adoptadas).
- Verifica a base de muestreo.
- Audita el ambiente de control interno.
- Examina los ciclos operativos.
- Revisa la actividad financiera.
- Verifica los estados financieros básicos contables (tomados en conjunto).
- Valida las cifras de los estados financieros (certificándolas).

<u>CLASE DE AUDITORÍA</u>	<u>CARACTERÍSTICAS BÁSICAS</u>
---------------------------	--------------------------------

- | | |
|-----------------------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none">- Verifica sistemas, métodos y medios de operación.- Revisa grados de eficiencia del recurso humano.- Examina calidades de los medios de producción.- Audita los recursos financieros.- Reporta a la Junta Directiva. |
| 4- Auditoría externa | <ul style="list-style-type: none">- Auditoría de estados financieros.- Examina de acuerdo a las normas de Instituto Americano de Contadores Públicos – IACPA – SAS (adoptadas).- Verifica a base de muestreo.- Audita el ambiente de control interno.- Examina los ciclos operativos.- Revisa la actividad financiera.- Verifica los estados financieros básicos contables (tomados en conjunto).- Valida las cifras de los estados financieros (certificándolas). |



CLASE DE AUDITORÍA **CARACTERÍSTICAS BÁSICAS**

- Salvaguarda o representación.
- Dictamina la situación económica y financiera.
- Da fe pública de las cuentas y cifras de la contabilidad.
- Informa a la Junta General de Accionistas, socios o dueños de la entidad.

5- Auditoría legal

- Auditoría de asuntos legales.
- Examina de acuerdo a las normas jurídicas.
- Verifica cumplimientos legales mercantiles.
- Examina los cumplimientos formales tributarios (fiscales y municipales).
- Revisa cumplimientos inherentes a la seguridad y previsión social.
- Verifica todas aquellas leyes primarias y secundarias aplicables a las empresas o entidades públicas.
- Reporta a la Junta Directiva.

6- Auditoría gubernamental

- Auditoría financiera de instituciones del Estado.

<u>CLASE DE AUDITORÍA</u>	<u>CARACTERÍSTICAS BÁSICAS</u>
---------------------------	--------------------------------

- | | |
|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none">- Examina de conformidad a las normas de Auditoría gubernamental generalmente aceptadas – “NAGGA”, “GAGAS” y “GAO” del “IACPA”.- Verifica la ejecución presupuestaria.- Examina los flujos de fondos.- Revisa la actividad económica.- Audita los aspectos legales inherentes.- Dictamina la situación financiera, ejecución presupuestaria, el flujo de fondos, el rendimiento económico y “Rendición de Cuentas”. (Éste es proyecto).- Da fe pública de las cuentas y cifras de la contabilidad gubernamental.- Informa al ministro o presidente de autónoma, así como al Concejo Municipal, cuando se trate del gobierno municipal. |
|--|---|

7- Auditoría de sistemas	
---------------------------------	--

- | | |
|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none">- Audita sistemas computacionales.- Examina módulos integrados.- Verifica los programas fuente. |
|--|---|

CLASE DE AUDITORÍA CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

- Examina de conformidad a las normas de Auditoría gubernamental generalmente aceptadas – “NAGGA”, “GAGAS” y “GAO” del “IACPA”.
- Verifica la ejecución presupuestaria.
- Examina los flujos de fondos.
- Revisa la actividad económica.
- Audita los aspectos legales inherentes.
- Dictamina la situación financiera, ejecución presupuestaria, el flujo de fondos, el rendimiento económico y “Rendición de Cuentas”. (Éste es proyecto).
- Da fe pública de las cuentas y cifras de la contabilidad gubernamental.
- Informa al ministro o presidente de autónoma, así como al Concejo Municipal, cuando se trate del gobierno municipal.

7- Auditoría de sistemas

- Audita sistemas computacionales.
- Examina módulos integrados.
- Verifica los programas fuente.



CLASE DE AUDITORÍA

CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

8- Auditoría ambiental

- Audita los “CDC” del PED.
- Examina salvaguarda de información.
- Informa a la Junta Directiva o Gerencia General, según el caso.
- Auditoría moderna (1995 – 1996).
- Examina el ecosistema.
- Verifica lo ecológico.
- Examina residuos peligrosos.
- Revisa actividades altamente riesgosas.
- Verifica cumplimientos ambientales.
- Audita recursos naturales.
- Verifica los impactos ambientales.
- Examina riesgos de conservación humana, plantas y animales.
- Cuantifica en tiempo y espacio los efectos al ambiente.
- Valida el ambiente situacional.
- Informa a la Junta Directiva o Gerencia.

CLASE DE AUDITORÍA CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

9- Auditoría integral

- Auditoría moderna (1996 – 1997).
- Examina de acuerdo a normas “NAGA”.
- Revisa el control organizacional.
- Verifica riesgos internos y del entorno.
- Audita operaciones y resultados.
- Examina la arquitectura financiera.
- Verifica el desempeño gerencial y empresarial.
- Audita cumplimientos y regulaciones.
- Valida la situación integral de la empresa.
- Informa a la Junta Directiva y accionistas o dueños.

De las nueve auditorías indicadas, estas últimas aún no se han desarrollado plenamente, debido a que están en su etapa final de aceptación general. Algunos colegas han afirmado que no le ven mucho futuro a la auditoría ambiental por los intereses económicos y políticos y a la auditoría integral, pese a que en la Vigésima segunda Conferencia Interamericana de Contabilidad,



celebrada en septiembre de 1997, en Lima, Perú, fue discutida ampliamente por todos los Contadores Públicos que asistimos a dicho evento, patrocinado por la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC; sin embargo, los obstáculos que podría enfrentar básicamente son los siguientes:

- 1- Requiere de un insumo de horas auditor mayor al tiempo invertido en una auditoría de estados financieros.
- 2- Los costos de la Auditoría integral serían mayores de los que la empresa ha enfrentado en las otras auditorías.
- 3- La aceptación de la Auditoría integral en las empresas, la verían en función de mayor costo que beneficios.
- 4- Las Firmas de auditoría tendrían que contratar una diversidad de profesionales especialistas en áreas que no son de competencia de la Contaduría Pública, un apoyo muy costoso, debido a que la dimensión integral de la empresa implica no sólo lo interno, sino que el entorno de la misma; especialistas en sistemas de información computarizados, en ingeniería de procesos, en impactos del medio ambiente, en economía internacional, en el derecho internacional, en impactos sicosociales, en economía empresarial y otras, dependiendo del tamaño y diversificación de las empresas.

Lo anterior no implica que la Auditoría integral no tenga sus bondades ya que, hasta ahora, es una auditoría bastante completa porque es totalista; esto quiere decir que comprende la verificación del comportamiento operativo de los tres factores productivos (Recurso Humano – equipos o materiales y bienes de capital o bienes de K); pero, además, comprende una comunicación de doble vía, monitoreos internos y externos, un entorno tau complejo lleno de competidores - enemigos y de competidores – adversarios, éstos con derechos de convivencia y aquéllos con intenciones de exterminio. Por cuanto la Auditoría integral le daría un apoyo y advertencias oportunas a la cúpula de la empresa, sobre la visión y misión, objetivos y metas, políticas y estrategias, para que las tácticas actúen como los correctivos preventivos y circunstanciales pertinentes.

En cuanto a la “Auditoría legal”, es otra auditoría de gran necesidad para las empresas. Su importancia la ha logrado desde que entró en vigencia el “delito fiscal”, pues la necesidad de verificar que la actividad económica haya cumplido con los requerimientos formales de las leyes tributarias y mercantiles, es por sí, un beneficio de salvaguarda para la administración, ya que previene a la empresa de sus incumplimientos legales de

una manera preventiva y, a su vez, las correctivas en el tiempo previsto por la legislación tributaria.



En cuanto a los tipos de auditores, existen como tantas clases de auditorías se han indicado, pero en dos aspectos: el referente a la cualidad de la función de auditoría y el que atañe a la cualidad profesional del auditor; sin embargo, como en todas las profesiones, los hay de todas las categorías, desde la “A” hasta la “Z” y no clasificados y es así por muchas razones: algunos porque no tuvieron la oportunidad de haberse nutrido de excelentes conocimientos, por la poca calidad de sus catedráticos; otros, por el desinterés en el aprendizaje (sólo se preocuparon por las notas – estudiaron para exámenes y nunca para saber); también existen otros tipos de auditores: aquellos contadores públicos que se graduaron y creyeron que fue el fin del camino, sin pensar que era el inicio o el punto de partida de un camino, que requeriría de una educación continuada que, a su vez, constituiría la búsqueda de la excelencia, para que más tarde fuera una pasión por la excelencia profesional.

El auditor tiene el deber de poseer virtudes con un alto componente de moralidad; para ello debe cumplir con todos los valores derivados de las normas morales, ya que sólo así será

ético en sus actos. El desempeño profesional de un auditor debe ser acompañado de la transparencia, que no es más que una honradez demostrada; ello implica decir siempre la verdad, independientemente de los hallazgos de auditoría que surgieren y las personas involucradas en el proceso; es asimismo un deber para el auditor, validar las cuentas y cifras que le consten, después de haber verificado con suficiencia profesional su trabajo (no sólo firmar los Estados Financieros); es también ético para el auditor cobrar sus honorarios, de acuerdo al alcance y responsabilidad de su trabajo. Esto implica el número de horas que le dedique a la auditoría y tiempo diligente del mismo.

De la categoría que sean los auditores, así será su valor moral y profesional, lo que contribuirá con el tiempo a ubicar la profesión en los primeros lugares de importancia de la actividad económica del país.

“La honradez, responsabilidad y eficiencia son valores que impulsan con éxito al contador público”.



4- LA ESTRATEGIA.

La estrategia ha sido asociada con las artes militares; sin embargo, se verá que no es de uso exclusivo de los militares. Para ello citaré al estratega chino Sun Tzu, un personaje controvertido que existió en la época entre 771 al 481 antes de Jesús Cristo - J.C. y que escribió 13 capítulos relativos al “arte de la guerra”. En esa época, Ho Lu era el rey de Wu, parte de lo que hoy es China Continental. Sun Tzu, sostenía que... “generalmente en la guerra la mejor política es la de tomar el Estado intacto, aniquilarlo no es más que un mal menor... Finge estar en inferioridad de condiciones, estimula su arrogancia... Lo que es, pues, de gran importancia en la guerra es combatir la estrategia del enemigo... Conoce al enemigo y concóctete a ti mismo y, en cien batallas, no correrás jamás el más mínimo peligro... Cuando no conozcas al enemigo, pero te conozcas a ti mismo, las probabilidades de victoria o de derrota son iguales... Si un tiempo ignoras todo del enemigo y de ti mismo, es seguro que estás en peligro en cada batalla... Nuestra invencibilidad depende de nosotros, la vulnerabilidad del

enemigo, de él... Lo que depende de mí puedo hacerlo; lo que depende del enemigo nunca está garantizado... la invencibilidad reside en la defensa; las oportunidades de victoria, en el ataque... Cuando se dispone de medios suficientes, lo adecuado es la defensa; cuando se dispone de medios más que suficientes, el ataque... llegad como el viento y partid como el relámpago... si está unido, divídele. ⁽⁵⁾

Todo lo anterior son estrategias, que si se analizan, no sólo son actitudes para la milicia, ya que son acciones por seguir en cualquier empresa, sea ésta privada o pública.

(5) Tzu Sun – El Arte de la Guerra – Págs.: 90 – 91 – 103 – Colofón – Sexta Edición – México 1995.



4.1- CONCEPTUALIZACIÓN.

Para tener una idea más clara acerca de lo que significa estrategia, es importante que se conozca su etimología, ya que proviene del latín *strategia*, cuyo significado está dado en tres acepciones por el Diccionario de la Lengua Española que son: 1- “Arte de dirigir las operaciones militares. 2- Arte, traza para dirigir un asunto. 3- Es un proceso regulable; el conjunto de las reglas que aseguran una decisión óptima en cada momento”.⁽⁶⁾ Se puede observar que los tres conceptos apuntan en direcciones diferentes, esto confirma que la estrategia no es de uso exclusivo de la actividad militar, y los profesores Marín y Ketelhöhn, del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas – INCAE, en su obra “Inversiones Estratégicas”, cuando se refieren a la estrategia, la conceptualizan así: “Por estrategia entendemos el conjunto de decisiones importantes tomadas y ejecutadas, con el fin

⁽⁶⁾ Real Academia Española – Diccionario de la Lengua Española – Vigésima primera Edición – Madrid, España. – 1992.

de lograr los objetivos de la empresa”.⁽⁷⁾ Y, de la misma manera, se podrían citar otros conceptos inherentes a la estrategia; sin embargo, para simplificar el concepto, basta con analizar que, si la estrategia es aplicable en todo lo que pretenda realizar una persona, entonces la estrategia: serán las acciones o actitudes que deban realizarse con una finalidad o propósito determinado. Así habrá estrategia para la misión de la empresa, estrategia competitiva para la misma y una diversidad de estrategias, que habrán de diseñarse en el contexto situacional interno y externo de las organizaciones, hasta llegar a enfilear muchas estrategias para una actividad específica.

⁽⁷⁾ Marín, José Nicolás y Ketelhöhn Werner – Inversiones Estratégicas– Imprenta Lil – Libro Libre – Tercera Edición – Costa Rica – 1991.



4.2- TIPOS DE ESTRATEGIAS.

Es cierto que el empleo de la estrategia en la época antigua, sólo era para las artes militares y muy bien lo relata su creador Sun Tzu, por el empleo que hizo de ella para el rey Ho Lu de Wu; sin embargo, en nuestra época, ha surgido una diversidad de estrategias como diversificación económica de las empresas; asimismo, el diseño de estrategias según los adelantos tecnológicos y científicos. Para conocer algunos tipos de estrategia, se detallan algunos con sus características básicas.

TIPO DE ESTRATEGIA

CARACTERÍSTICA BÁSICA

1- Misión estratégica:

- Aquella estrategia global, que diseña la empresa para lograr su misión conforme su visión empresarial.

2- Alianza estratégica:

- Fusión parcial de alguna actividad productiva o de comercialización entre dos o más personas naturales o jurídicas.

TIPO DE ESTRATEGIA

CARACTERÍSTICA BÁSICA

3- Estrategia competitiva:

- Acciones inherentes a la mercadotecnia, a fin de ampliar el mercado competitivo.

4- Estrategia logística:

- Actitudes ante los suministros cuantitativos y cualitativos del mercado.

5- FODA estratégico:

- Evaluación permanente de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas de la empresa.

6- Análisis estratégico:

- Acciones relativas a los problemas coyunturales políticos que atañen a la empresa.

7- Capacidades estratégicas:

- Aquellos recursos potenciales y fortalezas disponibles ante el entorno empresarial.

8- Amenazas estratégicas:

- Recursos que necesita la organización, para garantizar su continuidad como negocio en marcha.



<u>TIPO DE ESTRATEGIA</u>	<u>CARACTERÍSTICA BÁSICA</u>
9- Eficacia estratégica:	- Formas para lograr el máximo rendimiento de los recursos productivos (Tres factores – R.H. – E. – K.).
10- Poder estratégico:	- Instrumentos políticos para legitimar un posicionamiento en el ambiente mercadológico y sector productivo.
11- Contabilidad estratégica:	- Registros de la contabilidad basados en las actividades productivas u operativas.
12- Planeación estratégica:	- Planes flexibles y acordes al contexto situacional, que habrá de enfrentar una entidad privada o pública.
13- Estrategia de reactivación:	- Acciones tendentes a reactivar un sector de la economía nacional.
14- Reservas estratégicas:	- Ahorros de recursos para enfrentar crisis de coyuntura.
15- Estrategias para el desarrollo:	- Diseño de acciones con el propósito de desarrollar una entidad, un sector social o una nación.

4.2.1- COMPETITIVIDAD.

El tipo de estrategia, y sus características básicas, determinarían aspectos relacionados con las ventajas competitivas claramente sostenibles en el tiempo. Para cualquier empresa, sus actividades ajustadas a estrategias propias y únicas, la llevan con seguridad a la eficacia operativa. Uno de los fracasos de las entidades es porque no tienen estrategias definidas, pero ¿quién es el culpable de que no tenga estrategias? Pues serán su gerente con el comité decisorio. Ellos son los responsables de que existan o no estrategias, debido a que la responsabilidad gerencial no sólo se limita a la administración de las rutinas o las crisis que experimenten sus compañías; su responsabilidad va más allá del conformismo de las limitaciones personales. Es así como la creatividad gerencial se luce en el diseño de nuevas estrategias, cuyo renuevo posibilite mayores fortalezas competitivas; aunque los cambios del entorno empresarial puedan ser problemáticos, la mayor amenaza a toda estrategia proviene

generalmente desde adentro, ya que una estrategia sólida puede ser socavada por apariencias a las que no se les brinda la importancia debida. Otro aspecto, es por fallas organizacionales que surgen con el ánimo de crecer, sin que previamente se hayan posibilitado las bases del crecimiento, a fin de que se sostengan en el tiempo; porque, a veces, la trampa del crecimiento surge sin advertir las demás influencias, por el único deseo de crecer y, lo que es más grave, no mirar que los efectos más perjudiciales los cargará la estrategia.

La mayor parte de las compañías deben su éxito inicial a una posición estratégica única, que implica disyuntivas claras. Las actividades estuvieron una vez alineadas con esa posición. Sin embargo, el paso del tiempo y las presiones de crecimiento condujeron a arreglos que fueron, inicialmente, casi imperceptibles. Mediante una sucesión de cambios incrementales, cada uno de los cuales parecía tener sentido en su momento, muchas compañías establecidas han llegado a comprometerse con el logro de homogeneidad con sus rivales. El asunto

aquí no tiene que ver con las compañías cuya posición histórica ya no es viable; su desafío es empezar de nuevo, al igual que un nuevo participante. Lo que está en discusión es un fenómeno mucho más común, pues la compañía establecida que logra rendimientos mediocres y que carece de una estrategia clara, mediante adiciones incrementales de variedades de productos, mayores esfuerzos por servir a nuevos grupos de clientes y emulación de las actividades de los rivales, la compañía existente pierde su clara posición competitiva. Típicamente, la compañía ha copiado muchas de las ofertas y prácticas de sus competidores y trata de vender a la mayoría de grupos de clientes recurrentes y potenciales.

Una serie de métodos pueden ayudar a una empresa a reconectarse con la estrategia. El primero es un examen cuidadoso de lo que está haciendo. En la mayoría de las entidades bien establecidas, hay un núcleo de particularidades, que se identifican respondiendo a preguntas tales como las siguientes:

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa



- ¿Cuáles variedades de nuestros productos o servicios son diferentes?
- ¿Qué variedades de nuestros productos o servicios son las más rentables?
- ¿Cuáles de nuestros clientes son los más satisfechos?
- ¿Qué clientes, canales u ocasiones de compra son los más rentables?
- ¿Qué actividades son las más particulares y eficaces?

Alrededor de este núcleo de particularidades hay nuevos elementos que se agregan con el tiempo, y otros que deben eliminarse para revelar el posicionamiento estratégico. Un pequeño porcentaje de variedades o clientes, bien puede representar la mayoría de ventas de una sociedad y especialmente sus utilidades; el desafío es, entonces, reconcentrarse en el núcleo particular y realinear con él las actividades de la compañía. Los clientes y las variedades de productos de la periferia pueden

venderse o dejar que desaparezcan gradualmente por falta de atención o aumentos de precios.

La historia de una empresa también puede ser ilustrativa. ¿Cuál fue la visión del fundador o fundadores? ¿Cuáles fueron los productos y clientes que formaron la compañía en sus inicios? Mirando el pasado, se puede reexaminar la estrategia original, para ver si aún es válida. ¿Puede el posicionamiento histórico implementarse en forma moderna y consistente con las tecnologías y prácticas de la actualidad? Este tipo de pensamiento puede conducir a un compromiso con la renovación de la estrategia y puede desafiar a la organización a que recupere su particularidad. Dicho desafío podría, en todo caso, reactivar la organización y dar confianza para hacer los cambios necesarios. Estos aspectos los puntualiza Porter.

Otro aspecto fundamental es que, después de una década de reestructuración y reducción de costos, muchas empresas prestan su atención en el crecimiento. Con demasiada frecuencia, los

esfuerzos por crecer hacen borrosas las condiciones particulares de las mismas, crean arreglos, reducen el ajuste y, en última instancia, socavan la ventaja competitiva con un imperativo de crecimiento peligroso para la estrategia y culparla después.

¿Qué métodos para el crecimiento preservan y fortalecen la estrategia? Es la pregunta que debe hacerse. La prescripción es concentrarse en profundizar la posición estratégica más bien que extenderla y hacer arreglos. Porter recomienda que un método es buscar extensiones de la estrategia, que apalanquen el sistema de actividad existente, ofreciendo características o servicios que a los rivales les resultaría costoso o imposible de copiar en forma independiente.⁽⁸⁾

En otras palabras, los gerentes pueden preguntarse qué actividades, características o formas de competencia son factibles o menos costosas para

⁽⁸⁾ Porter Michael E. – Qué es Estrategia – Revista INCAE – Vol. X No.1 – 1997.

ellos, debido a actividades complementarias que realiza su compañía.

Profundizar una posición implica hacer las actividades de la empresa más diferentes, fortalecer el ajuste y comunicar mejor la estrategia a los clientes que la deben valorar. Sin embargo, muchas entidades sucumben a la tentación de perseguir el crecimiento “fácil” agregando características, productos o servicios atractivos, sin seleccionarlos o adaptarlos a su estrategia. O bien, eligen como objetivos nuevos clientes o mercados en los que la compañía tiene poco que ofrecer. Una compañía puede crecer más rápido y en forma mucho más rentable, enfocando más en las necesidades y variedades en que es diferente, que tratando de triunfar en campos de crecimiento potencialmente más altos, en los que la empresa carece de particularidad, según Michael Porter. “Carmike” la mayor cadena de cines de Estados Unidos, debe su rápido crecimiento a la disciplinada concentración en mercados pequeños.

...“La globalización a menudo permite un crecimiento consistente con la estrategia, abriendo los mercados más grandes para una estrategia concentrada. A diferencia de ampliarse a nivel nacional, la expansión a nivel global probablemente apalanque y refuerce la posición y la identidad únicas de una compañía.

Las instituciones, que buscan crecimiento mediante ampliación dentro de su giro, pueden restringir mejor los riesgos de la estrategia creando unidades independientes, cada una con su propia marca y actividades ajustadas. “Maytag” es una compañía que ha luchado con este problema. Por una parte, ha organizado sus marcas de alto valor y con sobreprecio en unidades separadas con diferentes posiciones estratégicas; por la otra, ha creado una compañía cúpula de electrodomésticos para todas sus marcas, a fin de obtener masa crítica. Con diseño, manufactura, distribución y servicio al cliente compartidos, será difícil evitar la homogenización. Si una determinada unidad empresarial trata de competir con diferentes posiciones para productos o

clientes distintos, será casi imposible evitar los arreglos.

El desafío de elaborar o restablecer una estrategia clara es principalmente organizacional y depende de los líderes. Con tantas fuerzas en contra en la escogitación e intercambios en las organizaciones, un marco intelectual claro que oriente la estrategia, es un contrapeso necesario. Además, son esenciales los líderes fuertes dispuestos a escoger.

En muchas compañías, el liderazgo ha degenerado en lograr mejoras operativas y hacer tratos. Sin embargo, el papel del líder es más amplio y mucho más importante. La gerencia general es más que la administración de funciones individuales. Su núcleo es la estrategia: definir y comunicar la posición particular de la compañía, hacer escogencias y lograr ajustes entre actividades. El líder debe proporcionar la disciplina para decidir a cuáles cambios de la industria y a qué necesidades de los clientes responderá la compañía, mientras evita las distracciones organizacionales y mantiene el carácter

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

distintivo de la empresa. Los gerentes de los niveles más bajos carecen de la perspectiva y la confianza para mantener una estrategia. Habrá constantes presiones por lograr arreglos, moderar las disyuntivas y emular a los rivales. Una de las tareas del líder es enseñar a otros en la organización respecto a la estrategia, y decir que no cuando lo amerite.

La estrategia hace igualmente importante lo que no se debe hacer y lo que sí se debe hacer; de hecho, la fijación de límites es otra función de los líderes, decidir a qué grupo objetivo de clientes, variedades y necesidades debe servir la empresa es fundamental para desarrollar una estrategia; pero también lo es decidir, no servir a otros clientes o necesidades y no ofrecer ciertos servicios o características. Por tanto, la estrategia requiere disciplina constante y comunicación clara, ya que una de las funciones más importantes de una estrategia explícita y comunicada, es guiar a los empleados en las elecciones que surgen debido a disyuntivas en sus

actividades individuales y en las decisiones cotidianas.

Aumentar la eficacia organizacional es parte necesaria de la administración, pero no es estrategia. Al confundir las dos, los gerentes han regresado, sin proponérselo, a una forma de pensar respecto a la competencia que está impulsando a muchas industrias hacia la convergencia competitiva, lo que no es inevitable y a nadie favorece.

Los gerentes deben distinguir claramente la eficacia operativa de la estrategia; ambas son esenciales, pero las dos agendas son distintas. La agenda operativa implica una mejora continua en todas sus partes; no hay disyuntivas. Fallar en esto, hace vulnerables, incluso, a las entidades que tienen buena estrategia. La agenda operativa es el lugar apropiado para el cambio constante, la flexibilidad y los esfuerzos continuos por lograr prácticas óptimas. En contraste, la agenda estratégica es el lugar correcto para definir una posición única, escoger claramente y fortalecer el ajuste. Implica la

búsqueda continua de modos de reforzar y extender la posición de la empresa. La agenda estratégica demanda disciplina y continuidad y no son compatibles con la distracción y el arreglo.

La continuidad estratégica no implica una visión estática de la competencia. Una institución debe aumentar continuamente su eficacia operativa, y tratar activamente de ampliar la frontera de productividad; a la vez, debe hacer un esfuerzo continuo por extender su particularidad, mientras fortalece el ajuste entre sus actividades. La continuidad estratégica debe hacer más eficaz la mejora continua de una organización.

Quizá una entidad tenga que cambiar su estrategia si hay grandes cambios estructurales en su giro; las nuevas posiciones estratégicas surgen a menudo debido a cambios en las actividades, y los nuevos participantes, que no se ven estorbados por la historia, pueden explotarlas con más facilidad; sin embargo, la elección de una nueva posición, por parte de una entidad, debe estar impulsada por la

capacidad de encontrar nuevas disyuntivas y apalancar un nuevo sistema de actividades complementarias para lograr una ventaja sostenible.

La Kaisha (empresa japonesa), sigue sosteniendo Porter, tiene una estrategia distintiva en el mundo, que le permite alcanzar con creces, aquello de lo cual deben ser responsables los dirigentes empresariales en todas partes: servir a sus consumidores y ampliar la red del mercado, obtener alta satisfacción y desarrollo del personal y crear riqueza o incrementar el valor económico social. Todo ello lo consiguen dentro de un sistema que tiene características “estratégicas”: tomando riesgos, orientados a largo plazo, con una visión de futuro, con sentido de misión y espíritu de grupo, con claridad sobre lo que se hace con los recursos estratégicos”.⁽⁹⁾

⁽⁹⁾ Porter Michael E. – Qué es Estrategia – Revista INCAE – Vol. X No.1 – 1997.



4.2.2- CAPACITACIÓN Y ADIESTRAMIENTO.

Desde el ambiente militar y empresarial, hasta el ambiente deportivo, como el fútbol, Tae Kwon Do y el ajedrez, la estrategia es la asignación de recursos para conseguir resultados de largo plazo. En la conducción de las instituciones cuyo fin es primordialmente económico, los recursos estratégicos generalmente son tres y en esto muchos científicos coinciden: Recursos humanos, de capital y una capacidad o habilidad diferentes. Aunque los norteamericanos tienen muchos textos y conceptos sobre estrategia, también las empresas japonesas manejan adecuadamente su desarrollo a largo plazo y actúan de una manera “estratégica” y sus resultados son mejores. Las principales características del proceso estratégico en la empresa japonesa son las siguientes: 1- Hacen énfasis en recursos humanos. 2- Disciplina y habilidades diferentes en la producción y calidad. 3- Alianzas estratégicas con otras entidades similares. 4- Estructura y flujo de decisiones de equipos de trabajo.

Se dijo antes que la estrategia de una empresa es lo que hace con sus recursos humanos, de capital y una cierta capacidad diferente. La empresa japonesa favorece el desarrollo de sus recursos humanos y está más centrada en estos últimos que en los de capital. El rendimiento del capital no es un criterio importante en la evaluación anual del desempeño de los ejecutivos, ni lo son las utilidades de la empresa, sino el crecimiento y aceptación que obtengan durante el año por parte de un número mayor de consumidores. Un gerente japonés es así evaluado, por la ampliación en el mercado que abarca (lo que al final incida en ganancias a largo plazo). Estas empresas invierten en el desarrollo de su personal y esto puede examinarse desde el punto de vista clásico de las relaciones industriales en cuanto a la selección, evaluación, capacitación, remuneración y promoción del personal.

Como dijera el gran Gengis Khan, ...“una muralla es tan fuerte como los hombres que la defienden”. Por ello es que las empresas valen lo que vale su personal. El secreto está en escoger el recurso

humano apropiado y en conseguir que su trabajo sea productivo. La selección de personal en la empresa japonesa la realizan todos los niveles de la organización y participa la presidencia misma. Para entrar a trabajar en una de esas empresas, se necesita inteligencia general antes que capacidad técnica, para un puesto determinado (pues no se selecciona a una persona para un cargo, sino que por sus potencialidades a largo plazo en la organización). Otro criterio importante de la selección del recurso humano es la energía, la capacidad de trabajo productivo; también evalúan si la persona encajará bien con la cultura organizacional y estilo personal con el espíritu de la empresa. El potencial ejecutivo, la capacidad de trabajo en equipo y la habilidad personal son, entonces, factores clave en la selección del personal.

La evaluación del desempeño no es individualizada sino por equipos de trabajo. Si una persona pertenece a un equipo que fue muy bien evaluado durante el año anterior, el individuo quedó muy bien evaluado; si el equipo no funcionó, la persona queda

mal evaluada ese año. Este sistema pone al personal a colaborar y a sacar adelante a su equipo de trabajo; también hacen que los equipos puedan funcionar con bastante autonomía y autocontrol; las bonificaciones individuales en dinero o especie, que dependen de los resultados de la empresa, reflejan la evaluación. Para ser nombrado gerente, el ejecutivo tiene que haber tenido un desempeño sobresaliente en todos los equipos de trabajo a los que perteneció en su carrera.

El sistema de capacitación también tiene algunas características. El éxito en la vida de un japonés depende de su rendimiento escolar desde los primeros años en la escuela. El país tiene los mejores sistemas educativos en primaria y bachillerato, públicos y gratuitos. A través de una serie escalonada de exámenes nacionales, donde se compite contra todos, un estudiante puede llegar a las mejores escuelas y pasar finalmente a las mejores universidades. A pesar de este énfasis por la educación como requisito y criterio para el éxito personal, que pone grandes presiones a los niños y

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

adolescentes japoneses, al llegar a trabajar a una empresa no se considera que han completado su educación; por el contrario, las empresas se toman el trabajo de prepararlos, de capacitarlos para las funciones que están realizando; por eso prefieren contratar a jóvenes recién graduados que van a hacer carrera allí mismo. La capacitación es una inversión a largo plazo, pues puede incluir el envío de ejecutivos para realizar estudios de maestría en universidades extranjeras por dos o más años, con todos los gastos pagados. La capacitación en el lugar de trabajo también es importante y es responsabilidad central de los gerentes.

Un profesor de administración solía iniciar sus clases preguntando qué se debía hacer, si el empleado de una empresa golpeaba o deterioraba su máquina en un impulso de mal genio. Muchos en la clase le respondían que debía despedirlo. El profesor hacía otra pregunta “¿qué hacer con el que deteriora la motivación de una persona o pone a funcionar mal a un grupo de subordinados? Por ello es que los *gerentes japoneses son evaluados por el desempeño*

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

adolescentes japoneses, al llegar a trabajar a una empresa no se considera que han completado su educación; por el contrario, las empresas se toman el trabajo de prepararlos, de capacitarlos para las funciones que están realizando; por eso prefieren contratar a jóvenes recién graduados que van a hacer carrera allí mismo. La capacitación es una inversión a largo plazo, pues puede incluir el envío de ejecutivos para realizar estudios de maestría en universidades extranjeras por dos o más años, con todos los gastos pagados. La capacitación en el lugar de trabajo también es importante y es responsabilidad central de los gerentes.

Un profesor de administración solía iniciar sus clases preguntando qué se debía hacer, si el empleado de una empresa golpeaba o deterioraba su máquina en un impulso de mal genio. Muchos en la clase le respondían que debía despedirlo. El profesor hacía otra pregunta “¿qué hacer con el que deteriora la motivación de una persona o pone a funcionar mal a un grupo de subordinados? Por ello es que los gerentes japoneses son evaluados por el desarrollo de

sus subordinados (y una forma de calmar o hacer que se desahoguen, es en un gimnasio dándole golpes a un muñeco de hule con la imagen del jefe sobrepuesta o del causante del malestar).

El sistema de capacitación incluye la circulación por diferentes puestos o grupos organizacionales; una rotación de personal cada dos o tres años, que permite aprender cosas nuevas y desarrollar una lealtad generalizada hacia toda la organización y no solamente hacia uno de sus departamentos o divisiones.

La remuneración de los trabajadores tiene varias características que pueden resaltarse. Comparativamente con otros países del mundo, no hay grandes diferencias entre lo que gana el presidente de setenta años y lo que gana el trabajador recién llegado a la empresa (la estadística promedio es de ocho a uno). El Japón tiene una clase media que constituye la mayoría de la población. Los niveles de ingresos son modestos, aunque es el país con el más alto índice de ahorro personal

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

(aproximadamente el 22% del ingreso); pero los trabajadores japoneses tienen vivienda subsidiada por la empresa, así como sistemas públicos de salud, educación, recreación y transporte masivo.

Otro elemento importante del sistema de remuneración, es el pago de bonificaciones cada seis meses, pero las que están directamente relacionadas con los resultados de la empresa y cuyo monto es discrecional y a juicio de la gerencia. Si la empresa no tiene resultados satisfactorios, los primeros que dejan de recibir bonificaciones son los niveles altos de la organización, quienes con certera racionalidad asumen en primer término la responsabilidad, renunciando. Las empresas tienen, por lo general, políticas de estabilidad de empleo; pero si la crisis es muy pronunciada deben despedir a los obreros, los cuales tienen contratos de un día, pero pueden llevar años en la empresa; luego siguen en ese orden laboral con los temporales, quienes, igualmente que los anteriores, generalmente llevan años de vinculación. Después siguen con los que han ingresado por último. Esta es la estructura del

mercado laboral, donde cuenta la antigüedad y después el sexo; es muy poco común que una empresa japonesa entre en un programa de despidos, porque su política es mantener estable el empleo y porque en el país la tasa de desempleo es bajísima (cerca al 2%). En todos estos procesos existen elementos comunes: la perspectiva del largo plazo, un esquema de cooperación en el trabajo en equipo, una visión de conjunto de la empresa y el desarrollo del recurso humano; todo, desde luego, tiene implicaciones estratégicas.

4.2.3- ALIANZAS ESTRATÉGICAS Y MODELOS ADMINISTRATIVOS.



Las empresas japonesas tienen una red de relaciones con otras empresas, algunas de las cuales son sus clientes o proveedores, relaciones que son estratégicas para su funcionamiento de largo plazo. Aunque los grandes grupos financieros familiares, llamados zaibatsu, fueron desmembrados cuando el país emprendió una democratización económica después de la Segunda Guerra Mundial, los lazos informales de comunicación se mantuvieron en una ambigua red de relaciones económicas y hasta familiares, que hacen más sólida la estructura empresarial del país en conjunto; pero este tipo de relaciones no son exclusivas de las grandes empresas, pues incluye también a las empresas pequeñas y llegan hasta el nivel de la distribución al detalle en barrios y aldeas japonesas.

La empresa más antigua es el centro de la red, que se formaliza por inversiones en los planes de expansión de las más pequeñas, por traslado de

ejecutivos y otro personal clave, por las mutuas relaciones de dependencia de negocios, por colaboración y planeación conjunta en programas de producción e inventarios (como el “justo a tiempo”, que surge precisamente de esta estructura). Confirmando los hallazgos de Porter, no se trata de una estructura que lleve a la complacencia, pues se caracteriza también por una sana competencia y perspectiva al exterior. Las relaciones son de dependencia mutua, pero tienen la flexibilidad de iniciar negocios en pequeño fuera de la red, si la situación llega a un extremo.

Las “alianzas estratégicas” son relaciones estrechas de colaboración, basadas en un estilo integrado de negociación que busca el beneficio mutuo, antes que ventajas exclusivamente para una de las partes. Esta negociación de intereses diferentes es una forma de cooperación más que competitiva; resulta muy beneficiosa a largo plazo, mantiene sanos los compromisos y el cumplimiento de acuerdos y pactos entre las partes, lo que favorece un flexible sentido

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

de grupo y en suma constituye una ventaja estratégica.



Las ventajas de establecer sólidas alianzas de tipo estratégico con proveedores, distribuidores, clientes, banqueros, productores, subcontratistas, consumidores e instituciones gubernamentales, sindicales o las organizaciones no gubernamentales – ONGs, de todas ellas han surgido esquemas administrativos como el “justo a tiempo”; una planeación de necesidades mutuas, que permite a todos en la cadena de producción y valor agregado, reducir inventarios al mínimo por el cumplimiento de compromisos entre las partes. Esto es la efectiva realización de una planeación estratégica al detalle, que se cimienta en los valores de “cumplir la palabra empeñada”, el respeto personal y pensar, a largo plazo, dentro del grupo de asociados. Claro está que en el Japón e igual que en el resto del mundo, las relaciones entre empresas implican diferencias de interés y conflictos potenciales, así sean instituciones asociadas; lo que debe resaltarse aquí es la clara perspectiva de que las relaciones son a largo plazo

para conveniencia mutua, y que deben mantenerse dentro del espíritu de cumplir la palabra empeñada, más que las cláusulas de un contrato entre las partes, ya que es el buen entendimiento el que debe regir una relación de largo plazo. Cuestiones que sorprenden a los latinoamericanos, cuando establecen negociaciones con los japoneses, es su peculiar insistencia en mantener la palabra y proponen como primer punto al acuerdo: “Las partes se comprometen a mantener relaciones cordiales, a tener reuniones mensualmente de intercambio de información y acercamiento, así no haya necesidad de ellas”. Este fue el primer planteamiento de una empresa japonesa, ante una situación potencialmente agitada y cargada de conflictos comerciales con sus distribuidores latinoamericanos.

Otra característica de la empresa japonesa: el flujo de las decisiones es desde abajo hacia arriba y el desarrollo de la estrategia, se orienta desde adentro hacia afuera. La junta directiva tiene interesantes características respecto a las nuestras, ya que es una

junta interna de empleados y el delegar el análisis y recomendaciones estratégicas a los niveles inferiores. En la toma de decisiones de la empresa japonesa, las relaciones horizontales entre equipos de trabajo, del mismo nivel, son tan importantes, o más, que las relaciones jerárquicas entre niveles organizacionales, por el hecho de que las decisiones las toman en equipo y no por mayoría y por consenso pues las exhaustivas discusiones permiten que todos deben estar de acuerdo para que una decisión se adopte.

Aunque las grandes decisiones básicas las tomen en el nivel más alto, la configuración de propuestas para llevar adelante las estrategias, se origina en los niveles inferiores de la empresa. Las decisiones estratégicas las toma una junta directiva compuesta por empleados de la organización (que son pequeños, ínfimos, accionistas), la cual comisiona a un grupo de nivel bajo en la organización para que proponga opciones y soluciones. De esa manera, empieza un proceso de propuestas que se origina desde abajo y que va encontrando rápidamente la aceptación de los niveles altos. Dentro de este

camino, es importante un proceso de circulación de información, a través del cual, se consulta a todos sobre una decisión que se está tomando, particularmente los equipos de colegas del mismo nivel y se cimenta o diluye la responsabilidad a toda la organización. Las relaciones laterales entre colegas son críticas en el funcionamiento de la empresa japonesa; existe un control horizontal que se basa en valores comunes, disciplina, amplia y franca información.

La toma de decisiones es más lenta que en nuestro medio; pero se planea a largo plazo y la implementación de una decisión, se facilita por la amplia discusión y por el requisito del consenso o unanimidad del equipo de trabajo.

Cada nivel jerárquico realiza un trabajo diferente; el nivel bajo trabaja largas jornadas y propone soluciones, políticas, procedimientos y mejoras. El nivel medio gerencial maneja todo el papeleo rutinario, desarrolla al personal a su cargo y organiza las actividades. El nivel alto de los

presidentes y vicepresidentes piensan a largo plazo; establecen la misión y cultura organizacional, dan congruencias internas y externas a la empresa a través de compromisos y valores compartidos y generan las ideas básicas de la estrategia, bajo el supuesto de que el proceso de planeación y decisiones, se retomará por los niveles bajos y habrá propuestas para la realización de la estrategia.

En el balance entre los dueños del capital y el trabajo, la empresa japonesa se inclina más hacia los empleados; esto se refleja en que las empresas trabajan con pequeños márgenes de utilidad y distribuyen muy bajos dividendos, lo que requiere paciencia de los accionistas y también en la gestión misma; las juntas directivas están constituidas por ejecutivos que trabajan a tiempo completo en la empresa y no por representantes externos de los accionistas, que apenas asisten dos o tres horas al mes a las reuniones de dirección general. Para ser elegido miembro de la junta directiva de su empresa, un ejecutivo tiene que haber llegado al nivel de gerente, haber tenido un desempeño sobresaliente en

su trabajo, conseguir el apoyo formal del sindicato de la empresa, ser nominado por el presidente y salir elegido por la asamblea de accionistas; la asamblea de accionistas de una gran empresa japonesa está compuesta por cinco o seis bancos o entidades financieras, ninguna de las cuales tiene más del 10% de las acciones y por representantes de pequeños grupos de accionistas. Generalmente los empleados compran acciones de sus empresas.

La junta directiva tiene funciones semejantes a las de una junta directiva de las empresas de nuestro medio; pero es excelente en la formulación de la "misión" o propósito esencial a largo plazo, a pesar de que la define de una manera generalmente más ambigua y por su capacidad de conseguir legitimidad interna y externa a la organización.

Los japoneses hacen una planeación por perspectiva en lugar de prospectiva. En el enfoque de la perspectiva, se ve al futuro desde el presente, basándose en unas tendencias actuales, se trata de identificar los lineamientos dentro de los cuales se

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

desenvolverán los acontecimientos; se trata entonces de adecuar el trabajo de la empresa dentro de esas líneas. La perspectiva fue muy criticada, por los no japoneses como “el arte de adivinar el pasado”. Así como el objetivo del estudio histórico, es comprender al pasado en sus propios términos, en la estrategia se trata no sólo de adelantarse sino de crear el futuro independientemente del presente. La corriente predominante en Europa y Estados Unidos, ha sido la prospectiva; interpretar escenarios futuros y definir objetivos no ligados al presente, sino a un estado deseado del futuro; a partir de esto se planea “hacia atrás”, identificando lo que hay que hacer para llegar a ese objetivo, independientemente de que esté o no en las tendencias o estadísticas históricas. Con el enfoque prospectivo llegaron los astronautas a la luna y se construyó el avión Concorde. Lo paradójico del asunto es que este revolucionario método de planeación no es seguido por las modernas y sofisticadas empresas japonesas; ellos planifican de adentro hacia afuera, por mejoras incrementales sobre lo existente. No siguen la moda

o las corrientes de pensamiento administrativo, están teóricamente atrasadas... pero tienen éxito.

En síntesis, la empresa japonesa realiza estrategias de crecimiento antes que de rentabilidad, orientadas al largo plazo, basadas en el desarrollo de recursos humanos y una continua mejora gradual de productos. Aunque las decisiones las toman al nivel más alto, se planea su realización de abajo hacia arriba y de adentro hacia afuera, por incrementos graduales y desarrollo de recursos para crear su propio mercado; por lo que, al final, son prácticas que tienen elementos de sentido común.

Lo fundamental en todo esto, para que motive el diseño de estrategias, es que siempre la precederán los problemas complejos, sean éstos existentes o simulados, pero que en todo caso, se dan situaciones complejas tales como:

- 1- La diversificación de productos en respuesta a ventas estancadas o presiones competitivas o porque los gerentes obtienen una

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

retroalimentación o comunicación de doble vía limitada sobre las ventas, costos y gastos.

- 2- Tendencias de ambiciosas estrategias de mercado – producto o servicio en la fase de crecimiento de la empresa y departamentos e inversiones adicionales, que llevan a aumentos desproporcionados en los costos y gastos de los artículos o servicios.
- 3- Factores estructurales como la toma de decisiones lineales y secuenciales o funcionales dentro de la empresa.

Si los gerentes no entienden los costos y gastos, los generadores de complejidad (costos ocultos), podrían participar en actividades de bajo valor que tendrían serias consecuencias. Manejar la complejidad puede mejorar significativamente la competitividad, al reducir simultáneamente los costos y gastos, disminuir el tiempo de respuesta y mejorar los beneficios para el cliente.

En fin, existe una diversidad de tipos de estrategias que potencian la creatividad humana, ya que los

estrategas nacen y se pulen con el tiempo; porque no se debe creer que los estrategas se hacen, eso sería como admitir que los líderes también se hacen. El carisma no se cultiva, lo trae la persona al nacer, porque es debido a los genes de la concepción humana.



5- LA ENERGÍA DEL PENTÁGONO.

El pentágono, así como posee cinco lados de una figura geométrica, aplicado al polígono de cinco ángulos, llega a ser también un pentadecágono, polígono de quince ángulos y quince lados, hasta un multiplicador del mismo llevado con exactitud, por ser una serie de sumas sucesivas; para completar el pentágono, es necesario involucrar, en cada uno de sus lados, un componente explicativo que asegure y pruebe cada una de sus funciones orgánicas, porque de esa manera se logra la energía, cual es la dinámica relacionista entre los sujetos activos y pasivos.

5.1- DESCENTRALIZACIÓN.

La descentralización es un sistema que propende a transferir la autoridad y la responsabilidad de una manera no absoluta, lo que constituye una parte de las responsabilidades acompañadas de un grado de autoridad delegados a una persona; debe existir un sistema de organización descentralizado, sea éste de una entidad privada o pública para aprovechar sus ventajas funcionales o geográficas.

Independientemente de las circunstancias particulares de cada país, resulta posible identificar ciertas tendencias en los procesos económicos, sociales y políticos, visibles en todo el mundo, que tienden a crear escenarios más favorables a los proyectos descentralizados. Se trata de, por lo menos, cuatro megatendencias que atraviesan cada día más, la línea tenue de la división ideológica del mundo y, para desmitificar la descentralización o para quitarle atributos imaginarios de una u otra especie, es conveniente volver a resumir tales tendencias. En primer término, cabe citar la actual revolución científica y tecnológica como un

fenómeno que, a través de sus efectos en el ambiente de la producción, de la información y del transporte, está produciendo una nueva geografía industrial ...“Se ha denominado esto como la economía difusa (Vásquez Barquero. 1986; Curbelo. 1987) o como una economía de geometría variable (Castells. 1989) cuyas características esenciales son, por el lado de la organización industrial, el reemplazo del modelo fordista (Gatto. 1989); por el lado de la organización sindical, la quiebra del sindicalismo de gran escala y por nuevas relaciones entre el capital y el trabajo”...⁽¹⁰⁾ por el lado de la tecnología productiva, la preeminencia de los insumos de “conocimiento” sobre los insumos tradicionales y, finalmente, por el lado del asentamiento territorial del nuevo parque industrial, la presencia de estructuras industriales, que incorporan procesos de desconcentración o descentralización.

Los impactos de la revolución científica y tecnológica, en el ambiente de la producción, pueden sintetizarse en dos aspectos principales:

⁽¹⁰⁾ Boisier Sergio – La descentralización un tema difuso y confuso – Instituto latinoamericano y del caribe de planificación económica y social – ILPES/ONU – Chile – 1990.

1- La nueva tecnología industrial ha trasladado la importancia de las economías de escala, desde la fase de ensamblaje final del producto a las fases de fabricación de partes componentes, acentuando la flexibilidad de respuesta industrial ante variaciones de la demanda. Este argumento se sustenta con la fabricación de automotores. El caso del "Escort" europeo es interesante, ya que muestra que la economía de escala no implica que la industria deba estar ubicada en un lugar más que en otro. Revela, más bien, que las economías de escala son una cuestión que surge en la etapa de especificación y producción de partes y en menor medida, en el ensamblaje. Esto no significa que la producción de partes no se pueda dispersar; es razonable que las ganancias provenientes de las ventajas comparativas y de las economías de escala, se puedan lograr juntamente con la creación de un mercado ampliado para automóviles y con localización regional de la industria de autopartes y de ensamblaje que refleje las ventajas comparativas.

2- La fabricación por sistemas permite producir piezas en distintos lugares de un país o del mundo, para ser

ensambladas en cadenas de montaje directamente ligadas a los mercados finales. Ello permite disociar espacialmente las distintas unidades productivas sin que haya ruptura de la unidad funcional del proceso, maximizando la productividad y rentabilidad, pero vulnerando la geopolítica de algunos estados nacionales.

En el ambiente de las comunicaciones, el efecto de la revolución científica y tecnológica, se expresa en innovaciones tales como la computación en línea, fibras ópticas, sistemas de transmisión de imágenes y datos (telefax, fonovideo, correo electrónico, etc.) y otros que facilitan la segmentación espacial de las funciones empresariales, al mediatizar electrónicamente la comunicación.

En el ambiente del transporte, el impacto de la revolución científica y tecnológica tiene su expresión más clara en la expansión de trenes de alta velocidad (Francia, Japón, Alemania, Italia); nuevos sistemas que permiten el transporte sin ruptura de la carga, en la superación de la saturación del tráfico aéreo y en la sustitución entre elementos transportables.

Todos estos efectos configuran la nueva economía de geometría variable, que genera un espacio potencial para una mayor descentralización.

Debe destacarse el proceso de reestructuración política del Estado y su administración, como una fuerza verdaderamente transideológica que empuja a la descentralización. Los cambios en el sistema de producción industrial consecuentes en el modelo de acumulación de las economías industriales nuevas y maduras, así como las funciones de acumulación del Estado, están pasando un proceso de metamorfosis para dar origen a un estado funcional (megaestado). Las políticas de apoyo a la investigación científica y tecnológica, en lugar de las políticas de fomento industrial o la conducción estatal de nuevas formas de inserción internacional (donde no cuenta la soberanía de los estados).

La nueva estructura del orden económico, a través de la aplicación intensiva de las nuevas tecnologías y la internacionalización de las operaciones del capital (donde el capital no tiene nacionalidad), siguiendo paralela al proceso de pérdida de confianza y funcionalidad del



Estado, tanto en su papel de productor de bienes y servicios, como de agentes que posibiliten la reproducción del sistema económico. El nuevo orden económico parece estar caracterizado, por una parte, por la coexistencia de una concentración alta de la propiedad y el poder económico en un número reducido de empresas gigantes (donde no hay cabida para las compañías medianas) sólo para las multinacionales y transnacionales, y un modelo de extremada descentralización en la producción, en la cual la fricción del espacio está dejando de ser un obstáculo para la acumulación. En este contexto, el contrato social característico del Estado de Bienestar, pierde toda justificación y utilidad. Asimismo, la reducción de las barreras proteccionistas, el debilitamiento de los Estados nacionales y su descentralización no son más que la expansión del capitalismo a ultranza y deshumanizado; por consiguiente, la tendencia a la descentralización de los Estados nacionales es explicable y entendible sin mayor esfuerzo.

La desconcentración, un acto mediante el cual se traspasan capacidades para tomar decisiones desde un nivel determinado de la estructura administrativa a otro nivel de

rango inferior, dentro de la propia organización en forma exclusiva y permanente; sólo hay que tener presente que, para desconcentrar, no se necesita crear nuevos organismos. Sencillamente aquellas partes de la organización, que se encuentran en niveles subordinados, reciben atribuciones (poder y responsabilidad) adicionales; los organismos desconcentrados no necesitan una personalidad jurídica propia, pues operan con la personalidad jurídica del ente central; tampoco requieren un presupuesto propio, pues operan con los recursos traspasados por los niveles superiores de la misma organización y sus normas administrativas son las mismas reglas que regulan la actividad del organismo al cual pertenecen. En un banco estatal o comercial, la autorización permanente para que una sucursal regional o agencia, administre créditos hasta por un monto determinado, constituye un ejemplo de desconcentración (la habilitación de sucursales y agencias en el territorio o extraterritorio). El concepto más complejo de la descentralización significa reconocer determinadas competencias a organismos, que no dependen jurídicamente del Estado. Para que ello sea así, los

organismos descentralizados necesitan tener personalidad jurídica propia, presupuesto propio y normas propias de funcionamiento. El rasgo exclusivo de la descentralización consiste en que éste es un acto que involucra a sujetos que detentan diferentes personerías jurídicas.

La descentralización puede ser funcional, territorial o política; cualquiera de estas formas de la descentralización, puede combinarse con otras, dando origen a formas mixtas.

La descentralización territorial supone el traspaso de poder de decisión a órganos cuyo ámbito de actuación y jurisdicción, está constituido por un territorio o municipio. Aunque los órganos tengan personalidad jurídica propia, mantendrán una relación de dependencia jerárquica en la generación de autoridad.

La descentralización política, máxima expresión de la función descentralizadora, se establece cuando el órgano descentralizado, se genera mediante procesos electorales o de competencia política sobre el orden político establecido.

Así, cuando la descentralización revela formas de condicionamiento, jurídicamente disciplinadas, por parte

de cuerpos electorales locales, sobre las estructuras administrativas descentralizadas, se puede reconocer el carácter político de las estructuras descentralizadas y hablar de descentralización política, ya sea a nivel municipal o regional; la descentralización político – territorial representa una de las formas de mayor interés para el desarrollo del municipio o una región del país. Aunque no está muy bien definida la relación entre descentralización y la democracia, ya que algunos sostienen que sería erróneo entender que un régimen políticamente centralizado es antidemocrático y que un régimen descentralizado gozaría de la legitimidad democrática, puesto que el concepto de democracia no es un concepto administrativo, sino político y la democracia, tampoco es un fin, sino un medio para gobernar y el ejercicio del poder democrático supone una serie de relaciones políticas y sociales que pueden darse, tanto dentro de un régimen centralizado como descentralizado; porque el deber ser, es gobierno del, por y para el pueblo. La historia cómo en ciertas democracias representativas, han permitido desarrollar relaciones políticas y sociales democráticas, permitiendo no sólo de la sociedad política, sino también de

la sociedad civil de los países, un importante control hacia sus representantes, aunque en democracias muy jóvenes como las que experimentan algunos países latinoamericanos, existe resistencia al control; sin embargo, la descentralización política puede, bajo ciertas condiciones, contribuir a la democratización de los países, esto debido a que favorece otros mecanismos de participación de la sociedad civil, no directamente relacionados con la representación parlamentaria y porque permite reforzar el derecho del sufragio, pues podría manifestarse a través de las organizaciones no gubernamentales - ONGs y ser instituciones representativas de la sociedad civil.

La democracia es forma y sustancia y un sistema político, para calificarse como democrático, debe permitir el ejercicio formal de ella y el beneficio real derivado de su práctica; la separación real de los poderes, renovación periódica de autoridades mediante procesos electorales, el reparto equilibrado del poder, igualdad de oportunidades, respeto a las minorías, protección a ciertos grupos sociales, etc. No es un absoluto impropio sostener que la forma y sustancia de la democracia, se expresan en la vivencia permanente de los derechos humanos establecidos por las

Naciones Unidas, en su totalidad, pero particularmente de los establecidos a partir del Art. 21 de la Declaración Universal de los Derechos Fundamentales de la Humanidad.

La característica de la descentralización política consiste, según se señaló, en la generación del ente descentralizado mediante procesos electorales, y éstos significan, en la práctica, abrir espacios políticos que puedan ser llenados por corrientes políticas diferentes y aun antagónicas a las dominantes.

...“Es importante lo manifestado por Vergottini - 1986: Un segundo caso de relieve sustancial de la descentralización política se tiene, cuando la existencia de entes políticos diferenciados respecto al Estado central, puede utilizar como ocasión de garantía de la totalidad del sistema político – constitucional en cuanto a que los partidos nacionales de la oposición en el Parlamento estatal pueden tener la mayoría en las asambleas regionales, asegurando un mejor equilibrio político – institucional, como muestran las experiencias anstriacas, alemanas y la italiana misma. En esta hipótesis, por lo tanto, la presencia de entes

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

políticos regionales no se destaca como una garantía directa de las comunidades territoriales, sino como garantía de las minorías políticas de oposición a nivel nacional”⁽¹¹⁾.

La descentralización es condición necesaria, pero jamás suficiente para la práctica democrática. Lo que induce al error de muchos analistas en relación con este punto, es la verificación histórica en el sentido de que, para avanzar en ciertos aspectos del complejo democrático, ha sido necesario un mayor grado de descentralización (Francia es un ejemplo de lo afirmado). Se ha dicho que la descentralización política, sólo puede ser impulsada por demócratas verdaderos, por aquéllos que están dispuestos a aceptar los costos - gastos políticos del juego democrático. Esa es otra razón para dificultar la ejecución de un proyecto político descentralizado; casos apreciados en El Salvador, como las asignaciones presupuestarias, para que sean administradas por los Concejos municipales.

(11) Boisier Sergio – La descentralización un tema difuso y confuso – Instituto latinoamericano y del caribe de planificación económica y social – ILPES/ONU – Chile – 1990.

Es importante señalar que la descentralización no se produce en un marco de situaciones ideales, ni menos en un vacío político, sino en un marco político concreto y específico, el régimen político unitario centralizado. ...“algo similar como lo señala el tratadista español Baena del Alcázar - 1989. Debe advertirse que una de las coordenadas políticas de la descentralización, consiste en que se da siempre en un Estado centralista. En efecto, la descentralización supone partir del punto de vista de que la totalidad de las funciones públicas corresponde al Estado y de que ésta adopta la decisión de traspasarlas parcialmente a otras entidades”...⁽¹²⁾ La descentralización es, por lo tanto, resultado de una voluntad política de un Parlamento o Asamblea Legislativa, si las funciones se traspasan por Ley, o del Órgano Ejecutivo, si el traspaso se hace por acuerdo. Los entes beneficiarios de la descentralización, por regla general, no son consultados por el Estado central, de modo que pueden recibir las funciones en condiciones que no son las deseadas por ellos.

⁽¹²⁾ Boisier Sergio – La descentralización un tema difuso y confuso – Instituto latinoamericano y del caribe de planificación económica y social – ILPES/ONU – Chile – 1990.

A la luz del argumento anterior, existen otras posturas ...“como las del especialista colombiano, Restrepo - 1989. ...“Por otro lado, cabe destacar que, en la mayoría de los casos, son los mismos Estados centrales lo que impulsan los procesos de descentralización, buscando con ello administrar mejor, dividir para reinar. Generalmente, la descentralización no es el resultado de luchas democráticas territoriales que buscan con ello liberarse del autoritarismo del Estado y de su burocracia centralizada. Se trata más bien de iniciativas del grupo en el poder”.⁽¹³⁾

Aceptado el carácter dialéctico del proceso, no es indiferente, cuál es el actor político que inicia el movimiento descentralizador. Si es el Estado, la descentralización puede caer en un vacío formalista y, lo que es peor, puede transformarse precisamente en un ejercicio no democrático en todos aquellos casos en que no existe un receptor social y políticamente adecuado, sin antes haber construido socialmente las regiones o

⁽¹³⁾ Boisier Sergio - La descentralización un tema difuso y confuso - Instituto latinoamericano y del caribe de planificación económica y social - ILPES/ONU - Chile - 1990.

subregiones, para prepararlas en una práctica democrática de la descentralización política y territorial.

Llama profundamente la atención en la discusión sobre la descentralización, el hecho de que, teniendo la descentralización tres matrices la Política, el Derecho y la Economía, la mayor parte de las deliberaciones en América Latina, se ha basado sólo en la del Derecho y con un leve componente de Política.

Aunque la teoría económica ha dado un fuerte respaldo a la descentralización; pero hubiese impregnado más, si la Política con la negociación hubieran participado todos los representantes sociales, lo que se ha denominado como federalismo fiscal que pretendía proporcionar, tanto una justificación normativa de la descentralización de la cosa pública, como criterios de descentralización eficientes, desde el punto de vista de la teoría económica"... En conclusión, la superior eficiencia, para iguales condiciones de costo, de las estructuras colectivas descentralizadas en comparación con las centralizadas, si bien son varias, las contribuciones al desarrollo de la teoría del federalismo fiscal, se rescatan dos: el planteamiento del mecanismo

para revelar correctamente las preferencias individuales, lo que algunos denominaron "votación con los pies" y el así llamado teorema de la descentralización, formulado inicialmente por Pennock - 1959 y reformulado por Oates - 1977.

En la teoría del federalismo fiscal, las ventajas en eficiencia, que se derivan de la descentralización de la actividad pública, suelen demostrarse mediante el "teorema de la descentralización". Este teorema sostiene que, en iguales condiciones de costo, nunca será más eficiente el suministro colectivo de un bien, mediante formas centralizadas que descentralizadas. El contenido de este teorema parece en comparación con el suministro colector centralizado, que por definición ofrece la misma cantidad del bien en cuestión a todos los ciudadanos, el suministro descentralizado mediante jurisdicciones geográficas separadas y distintas parece que hace posible la oferta de niveles distintos del bien en cada jurisdicción, permitiendo así un mayor ajuste entre las cantidades suministradas y las preferencias individuales. La existencia de costos distintos a diferentes niveles de producción, debido a economías de escala, en contra de lo que, a veces, se

sostiene, no invalida necesariamente el teorema de la descentralización, sino que sirve para determinar el nivel óptimo de descentralización para suministrar los diferentes bienes y servicios públicos.

La primera exposición del teorema de la descentralización se debe a Pennock. Éste lo presentó como un problema de selección de alternativas binarias mutuamente excluyentes, sosteniendo que, en la selección entre dos alternativas mutuamente excluyentes, nunca las elecciones centralizadas producirían un menor número de “frustraciones” que las elecciones descentralizadas hechas en jurisdicciones distintas. Es lógico que el número de frustraciones dependerá de cómo se distribuyan las preferencias entre las jurisdicciones de una estructura descentralizada, pero el teorema de la descentralización asegura que el número de frustraciones siempre será menor, bajo decisiones descentralizadas. En el peor de los casos, cuando el número de frustraciones sea máximo con la descentralización, esta cifra se igualará al número de frustraciones que se obtendría con decisiones centralizadas.



En el plano de los valores, se produce una situación poco clara: casi todos los autores atribuyen a la descentralización una connotación meramente instrumental. Se le considera un medio o una cuestión administrativa. Por ejemplo, Baena del Alcázar, es en este sentido enfático: "En definitiva, la descentralización tiene siempre un carácter administrativo" (Baena del Alcázar - 1989). También Mattos - 1989, participa de una posición similar ... "No parece sensato sostener que una reforma de carácter político - administrativo, por sí sola, sea capaz de modificar el tipo de sociedad en que se implanta".⁽¹⁴⁾

La dualidad determinada por la política y administración para la descentralización, es un problema que en principio tiene aspecto administrativo y que es tratado como tal; sin embargo, revela hechos como eminentemente políticos.

La descentralización es también para algunos una cuestión finalista, ligada a una utopía social y, por lo tanto, un

⁽¹⁴⁾ Boisier Sergio - La descentralización un tema difuso y confuso - Instituto latinoamericano y del caribe de planificación económica y social - ILPES/ONU - Chile - 1990.

asunto que, por encima de legítimas consideraciones inmediatas, presupone una suerte de búsqueda y lucha permanente; naturalmente, un fin en sí mismo, un objetivo finalista, sólo puede establecerse acudiendo a juicios de valor, a juicios éticos; ésta es una de las situaciones donde los que buscan una organización social en la cual el Estado tiene un papel subsidiario, solidario, además, para quienes reconocen como su matriz doctrinaria el humanismo cristiano.

Desde la perspectiva del Estado subsidiario y solidario se aboga por una estructuración piramidal de la sociedad, la que se organiza en múltiples asociaciones de ámbito y complejidad creciente, desde la familia hasta el Estado, la asociación política por excelencia. Cada nivel de esta pirámide asociativa, se crea para satisfacer necesidades colectivas, que los niveles de rango inferior no pueden o no deben satisfacer, reservando al Estado no sólo aquello que resulta de este principio general, sino también las funciones que el interés social aconseja no dejar entregadas a entidades menores, desde las funciones vinculadas a la defensa, pasando por las funciones económicas, hasta aquellas relacionadas con la coordinación, la

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

administración, la justicia y la consecución del bien común. Pero las asociaciones intermedias libremente establecidas no son todas iguales, incluso dentro de un mismo nivel piramidal coexisten municipios ricos y municipios pobres.

La sola aplicación de la subsidiaridad, podría generar situaciones de injusticia con un alto potencial de violencia política, si no es acompañada de la aplicación sistemática del principio de solidaridad ejercido por el Estado para garantizar el bien común.

En síntesis, la descentralización política constituye también el arte de devolverle al pueblo parte de su tributación, por medio de obras que beneficien a todos sin exclusión alguna, ya sea por sus creencias ideológicas, religión o posición social.

5.2- RESPONSABILIDAD.

La responsabilidad está considerada como la carga moral para una cosa o asunto determinado; es una capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente; la responsabilidad es de y para personas dignas de crédito, ya que constantemente estará decidiendo sobre aspectos de importancia en su organización. La responsabilidad es inherente a las atribuciones delegadas por un superior a un inferior, son funciones de rutina y eventuales que, por la característica de las mismas y grado de importancia, deben ser ejecutadas por los cargos intermedios del ambiente organizacional de una compañía privada o una entidad del Estado; pero, ante todo, con responsabilidad política.



5.3- AUTORIDAD.

La autoridad es el poder que tiene una persona sobre otra que le está subordinada; carácter o representación de una persona por su empleo, mérito o don de mando, implica que la autoridad no puede ser delegada a una persona que no tiene mística de mando, porque no produciría las expectativas deseadas. Por ello es que el ejercicio de la autoridad, es propio de personas con carácter fuerte y muy bien definido, ya que la autoridad debe hacerse sentir sobre el subordinado sin daño o menoscabo de su dignidad. La delegación de la autoridad siempre es acompañada de la responsabilidad, debido a que ésta define las atribuciones y propósitos y aquélla, el énfasis de su cumplimiento y poder que la caracteriza; pero, ante todo, debe ser un poder delegado que debe administrarse muy cuidadosa y eficientemente, caso contrario, sería para ganar enemigos.

5.4- CREATIVIDAD.

La creatividad es aquella capacidad humana, que tiene la facultad de crear o inventar ideas o cosas; es producir algo de la nada, es hacerla nacer o darle vida. La creatividad es propia de los seres racionales; todos los humanos la tenemos en mayor o menor grado. Claro está que es un don de la inteligencia, porque proviene de mentes inteligentes y es gracias a los creativos que han surgido la ciencia y tecnología, la creación de nuevos modelos y métodos, que superan los anteriores, para que la investigación experimental proporcione a la humanidad nuevos elementos simplificados. La creatividad la encontramos en personas de los diferentes estratos sociales y en cargos diferenciados de las organizaciones.

Una manifestación creativa que llamó la atención, en ocasión de la celebración del Día del Trabajo (1 de mayo 1998), se dio cuando la fuerza laboral salvadoreña desfiló por las principales calles de la ciudad capital de San Salvador y muy recientemente al desfile que realizaron, habían promulgado la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, por medio de la cual facultaban la creación de

empresas “Administradoras de Fondos de Pensiones – AFP”. A esa fecha, la Superintendencia de Pensiones había autorizado cinco empresas “AFP” denominadas: Confía, Máxima, Porvenir, Profuturo y Previsión. Lo notable, en el marco de dichos acontecimientos y descontento con las mismas, es que uno de los obreros que iba en la marcha, gritando consignas y pintando paredes, se detuvo y con un “spray” de pintura negra, rotuló lo siguiente: “Confía que la Máxima defraudación está Porvenir y tu Profuturo no tendrá ninguna Previsión; exigimos derogar Ley de Pensiones”. Si analizamos lo redactado, su desacuerdo con las “AFP”, lo manifestó claramente e hizo alusión de las cinco “AFP” autorizadas; sin embargo, podría ser desagradable para los accionistas, administradores y empleados de esas compañías que los relacionen con la defraudación bancaria más alta de la historia de El Salvador (casos Finsepro – Insepro – Crediclub); pero la motivación mental del trabajador es válida en el ambiente de la desconfianza; pero lo más valioso que manifestó, es su creatividad en cuanto a lo redactado, exteriorizando un desagrado y desconfianza en el sistema financiero.

5.5- PARTICIPACIÓN.

La participación es la acción de compartir las opiniones o ideas con otra persona; es tomar una parte en las discusiones grupales; es donde convergen varias personas con sus ideas a efecto de participar en la conformación de un nuevo sistema o método que supere el existente. La participación debe ser total; esto implica que deben participar todos los empleados de la organización, desde el presidente hasta el de oficios varios, ya que en estos niveles surgen las mejores ideas, que han contribuido al desarrollo económico y social de las entidades. La participación debe ser también global, porque impacta de alguna manera su entorno; es así como las mejores compañías tienen consultores técnicos externos que, con sus ideas de mucha experiencia y credibilidad en el medio, debido a sus apreciaciones globales del entorno empresarial, contribuyen a pulir los elementos fundamentales. La participación en la toma de decisiones es vital y no debe ser excluyente, debido a que todos los participantes deben ser agentes de cambio en el proceso del desarrollo institucional. De esto se ilustró mucho con la mística de las empresas japonesas en el ambiente estratégico.



5.6- VOLUNTAD.

La voluntad es un acto con que la potencia volitiva admite o rehúye una cosa, queriéndola o aborreciéndola y repugnándola; es una fuerza del alma, que mueve a hacer o no hacer algo. La voluntad es el poder que realiza toda aspiración humana, materializa las ideas y las dispone para el bien común; el poder de la voluntad mueve elementos tangibles e intangibles; es una de las virtudes humanas que realiza y eterniza las ideas inteligentes, sin ella no habría creación ni desarrollo de las instituciones, sean privadas o públicas, ya que hace gala de la ejecución de la misión y políticas institucionales. Si no existe voluntad política, no se llevan a cabo los proyectos, el teorema de la descentralización y el desarrollo de las instituciones, para beneficio de la sociedad.

5.7- SINCERIDAD.

La sinceridad es la sencillez, veracidad, modo de expresarse libre de fingimiento; es la pureza sin mezcla de materia extraña. Constituye la transparencia de la honestidad, es la virtud humana por excelencia de los que actúan dentro del marco del bien, donde la hipocresía no tiene cabida. La sinceridad humana armoniza el comportamiento y vigoriza las actitudes, es fundamental en todo lo que emprenda el hombre, ya que sin ella no es posible el crecimiento de las entidades privadas y públicas. La sinceridad se inicia desde las previsiones mentales consigo mismo, luego se actúa o se materializan las ideas, como producto de dicha virtud, puesta de la misma manera para los demás.



5.8- SOLIDARIDAD.

La solidaridad es la adhesión circunstancial a la causa de otros; es el sentido de cooperación humana sin que haya sido solicitada; es la espontaneidad de ayuda a los demás, sin esperar recompensa. La solidaridad actúa sin intereses o retribuciones que compensen sus acciones; es una compensación social por los severos ajustes a las economías, es de importarle al pobre e indigente, es crear oportunidades de subsistencia, es trabajar por las mayorías de la sociedad, cuyas desgracias le aquejan y es ser sensible al dolor humano.

Todo lo anterior son los componentes básicos de la energía del Pentágono, desde un triángulo equilátero, representado por la descentralización en su base, la responsabilidad y autoridad en sus otros dos lados; para representar la igualdad humana ante las normas morales y jurídicas, cuyo fondo es la sustentación del Pentágono. La creatividad, es la base y el lado de partida de la energía del Pentágono, seguido de la participación como el segundo lado; la voluntad como el tercer lado; la

sinceridad representando el cuarto lado y la solidaridad en representación del quinto lado, para representar la totalidad del Pentágono. La energía del Pentágono será la sustentación básica de la auditoría estratégica, la cual constituye el aporte fundamental de esta obra.

Si toda estructura organizativa, ya sea privada o pública, se sustenta con sus recursos, tomando de base la energía del Pentágono, es seguro su desarrollo, ya que las cualidades posibilitan un ambiente sostenible, que se traduce en el beneficio de todos sus protagonistas. Si las bases para el desarrollo son claras, tomando en consideración todos los conceptos y argumentos anteriores en el modelo de organización de la dimensión estratégica, sólo quedaría darle el mantenimiento adecuado a través de la auditoría estratégica, ya que por medio de la verificación de las decisiones e impacto de las mismas, así como el comportamiento económico, financiero, contable y administrativo, confirmarían en hechos puntuales su desempeño y cumplimientos lo que, al final constituiría una retroalimentación o lo que se conoce hoy en día como la comunicación de doble vía.



FIGURA - JAVS - 1



ENERGÍA DEL PENTÁGONO

6- ESTRATEGIA BÁSICA PARA SU IMPLEMENTACIÓN.

La conformación de la energía del Pentágono está diseñada para cualquier tipo de empresa, sea pequeña o grande y privada o pública; es fundamental seguir cada una de las recomendaciones y adaptarlas a la idiosincrasia y estilo de administración, para que se logren las expectativas. Sin pensar que no es lo ideal sino lo necesario, para que funcione adecuadamente la organización y la administración se haga sentir en un ambiente de estrategias dinámicas.

El triángulo, que es el núcleo de la energía del Pentágono, debe estar conformado por una “Descentralización” funcional y geográfica, que reúna los aspectos teóricos indicados; es decir, no se puede operar la empresa bajo un estilo de administración centralizado, porque desvirtúa los propósitos del método; implica que esa Descentralización debe hacerse delengado a cada Responsabilidad su respectiva Autoridad, atendiendo también la territorialidad geográfica de la institución (agencias y sucursales). Por ello es el núcleo energético, es la dinámica estratégica en las actividades operativas, es la interacción adecuada de los elementos activos y pasivos, es en síntesis, la

ocupación del recurso humano adecuado en las actividades apropiadas a sus aptitudes y capacidades.



El Pentágono debe ser una figura que contenga las virtudes humanas y que es imprescindible en todo el recurso humano de la organización, ya que todos, absolutamente todos, deben poseer Creatividad, así como un espíritu de Participación, debe de sobrarles la Voluntad en todo lo que hagan así también Sinceridad y un alto componente de Solidaridad. Podría pensarse que es utópico encontrar personas para ser empleadas con todas esas características, pues no lo es. Si existe la voluntad política para hacerlo, ya será tarea de los administradores de recursos humanos, cumplir con todos los elementos técnicos del reclutamiento y selección de los empleados, así como la decisión en la contratación, y la Creatividad, para que todo el recurso humano toque la Pentasinfonía o la misma música de la canción.

El programa de inducción del recurso humano debe ser, por lo menos, de tres meses. Ese tiempo ha sido comprobado como el necesario, para que una persona pueda entender las políticas administrativas y el método o estilo de administración institucional y, en dicho tiempo, comprobar si el prospecto

posee las cualidades básicas y diligencia suficiente para adaptarse al rol que le corresponda.

Existen algunos elementos cualitativos que deben ser evaluados semanalmente, para que el mantenimiento del recurso humano sea apropiado, como:

1- Poseer y demostrar:

1.1- Honradez.

1.2- Capacidad cuantitativa y cualitativa.

1.3- Eficiencia.

1.4- Destreza.

1.5- Experiencia.

1.6- Suficiencia.

1.7- Compañerismo.

2- Discrecionalidad:

2.1- Oficina.

2.2- Hogar.

2.3- Familia.

2.4- Recreación.

2.5- Amistad.



3- Optimismo:

3.1- Ambiente interno.

3.2- Ambiente externo.

4- Lealtad:

4.1- Institucional.

4.2- Laboral.

4.3- Familiar.

4.4- Patriótica.

5- Orden:

5.1- Personal.

5.2- Puesto o cargo.

5.3- Trabajo.

5.4- Subordinados.

6- Disciplina:

6.1- Personal.

6.2- Laboral.

6.3- Familiar.

7- Puntualidad:

7.1- Trabajo.

7.2- Hogar.

7.3- Recreativa.

7.4- Estudio.

8- Respeto:

8.1- Superiores.

8.2- Inferiores.

8.3- Mayores.

8.4- Menores.

9- Generosidad:

9.1- Laboral.

9.2- Familiar.

9.3- Amistades.

9.4- Desconocidos.

10- Gratitud:

10.1- Laboral.

10.2- Cooperante.

10.3- Familiar.



11- Laboriosidad:

11.1- Permanente.

11.2- Intralaboral.

11.3- Extralaboral.

12- Presentación:

12.1- Oficina.

12.2- Entorno oficina.

12.3- Recreación.

12.4- Estudio.

13- Higiene:

13.1- Trabajo.

13.2- Hogar.

13.3- Recreación.

14- Urbanidad:

14.1- Trabajo.

14.2- Hogar.

14.3- Recreación.

15- Protocolo:

15.1- Trabajo.

15.2- Hogar.

15.3- Fiesta.

15.4- Actos sociales.

16- Cortesía:

16.1- Laboral.

16.2- Profesional.

16.3- Familiar.

16.4- Amistad.

16.5- Desconocidos.

17- Servicio:

17.1- Trabajo.

17.2- Hogar.

17.3- Recreación.

18- Pragmatismo:

18.1- Sesiones laborales.

18.2- Sesiones familiares.

18.3- Sesiones recreativas.



19- Visionario:

19.1- Empresarial.

19.2- Bienestar laboral.

19.3- Bien común.

La lista podría ser mayor que la anterior, pero dependerá del tipo y actividad económica de la entidad, sea privada o pública. Algo importante en todo este proceso, es que el énfasis y esfuerzo se orientan al recurso humano. Esto es así por la importancia que tiene dentro de los tres factores productivos (Recurso Humano – Bienes de ‘K’ y materiales), porque de nada servirían los bienes de capital o de ‘K’ o los materiales o equipos si, por sí solos, no interactúan, pues es el recurso humano el que dinamiza o no la actividad económica y financiera de la empresa; no existiría cualquier institución si no es por sus empleados, la calidad de los mismos. Esa es la razón del porqué se insiste en que la razón de ser de toda entidad radica en las cualidades de su personal y no en la cantidad de ellos; por eso es que encontramos organizaciones eficientes con la mitad del recurso humano de otros y eso sólo se ha logrado con la preocupación y voluntad política del nivel de decisión y la diligencia permanente del nivel operativo. No

debe olvidarse que el recurso humano interactúa de conformidad al medio ambiente y al mandato síquico; su parte objetiva y subjetiva en algunos es armónica, posibilitando con ello los desajustes emocionales para otros; para su atención debida, el facilitador deberá ubicarse circunstancialmente, bajo los lineamientos siguientes:

- 1- Al inmaduro emocionalmente, hablarle en su lenguaje.
- 2- Evitar las amenazas, para lograr resultados satisfactorios.
- 3- Nunca adule los actos o posiciones de la persona.
- 4- No se burle de las debilidades humanas.
- 5- No condicione su irradiación magnética a la adversa.
- 6- Comuníquese escuchando detenidamente, aun lo ilógico.
- 7- Hable con ejemplos y testimonios de su persona.
- 8- No juzgue por las apariencias de la persona.
- 9- Busque constantemente las causas de los problemas.
- 10- Involucre a todo su equipo de trabajo, sin exclusión alguna, en la solución de los problemas, para que sea parte de la solución y no del problema.



Al principio de esta parte, se dijo que todo lo especificado sería para el mantenimiento del recurso humano, porque no se debe olvidar que sólo las máquinas requieren del mantenimiento preventivo, para preservar su vida útil; el humano requiere de un mantenimiento desde el más sencillo al más sofisticado. Ello se debe a que cada persona en la organización es multigeneradora de problemas (cada cabeza es un mundo), los cuales requieren de una atención oportuna y eficiente; caso contrario, todas las estrategias sugeridas podrían derrumbarse y con ellas todo un gran esfuerzo grupal o de equipos de trabajo; la complejidad debe tratarse como tal, pues son emociones humanas y muy cambiantes para algunas, ya sean por influencias generadas en la institución o del entorno de la misma.

7- LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

7.1- MARCO TEÓRICO.

Se ha mencionado claramente el significado de la auditoría y estrategia pues, en ese orden, se le dará forma a la auditoría estratégica; pero antes se hará alusión a la obra de “Contabilidad Estratégica” del autor hindú Bala Balachandran, porque si el método que se ha creado sobre auditoría estratégica no hiciere referencia de tan importante obra, cuya sustentación genérica está de causas a efectos, no se sustentaría claramente que la auditoría estratégica actuaría de efectos a causas entre otros fundamentos esenciales: ...“Balachandran, en su obra, centra toda su atención en las actividades y sobre las aparentes causales de la rentabilidad decreciente de algunas empresas; explica que las causas de tal situación, pese a que no habrían disminuido las ventas ni aumentado los costos, se habría constatado que se debería al constante crecimiento de las actividades de apoyo, en relación con los costos directos; asimismo, que los mecanismos de redistribución de la carga indirecta era obsoleta, debido a que hacían uso casi exclusivo del factor de la mano de

obra, para las operaciones de reparto de la mencionada carga; también, que había constatado que hubiera necesidad de efectuar estudios especiales permanentemente, sin que hubiera una necesaria coordinación entre las partes analizadas y que los gerentes de línea o jefes de equipo, no creían en la autenticidad del cálculo de los costos, basado en los costos convencionales existentes”.⁽¹⁵⁾

Si las empresas se encuentran inmersas en una economía global, donde los ciclos de vida de sus producciones de bienes y servicios son cada vez reducidas, donde las tecnologías son más sofisticadas y una fuerte presión competitiva, es entonces cuando surgen las necesidades y la importancia de nuevos sistemas y métodos para el control y manejo de los costos, para marcar la diferencia entre una rentabilidad sostenible y una quiebra inminente. Los métodos tradicionales de costear las actividades, suelen ser aparentes, porque su obsolescencia ya no contribuye más a la toma de decisiones; es el principal síntoma cuando la entidad no puede sostener una rentabilidad, constituyendo así una motivación de cambio.

⁽¹⁵⁾ Lozada Valle Pedro – Una modalidad para la aplicación de los costos ABC – Lima, Perú 1997.

...“El maestro Balachandran, cuando se refiere al Contador Público, arguye que el Contador moderno, debe ser a la vez un ingeniero de costos, desde la planificación hasta el control y que sus mejoras continuas deben notarse y no conformarse exclusivamente a contabilizar datos en sus registros históricos”.⁽¹⁶⁾ Para el Contador Público es imprescindible la actualización en reingeniería administrativa, las finanzas, contabilidad, costos de producción de bienes y servicios, así como los costos operativos y de distribución, hasta entender a su vez en qué casos es aplicable un recambio en el marco del planeamiento estratégico situacional.

Otros investigadores han creado métodos muy importantes como el caso del “Benchmarking” de Michael J. Spendolini de Estados Unidos, cuya investigación se basó en 57 empresas grandes que involucraban sus procesos, los errores y descubrimientos entre las principales compañías tales como la Boeing, 3M, Xerox, AT & T, Du Pont, DEC y Motorola ...“La conclusión de Spendolini se basó en el

⁽¹⁶⁾ Lozada Valle Pedro – Una modalidad para la aplicación de los costos ABC – Lima, Perú 1997.

proceso sistemático y continuo para evaluar los productos, servicios y procesos de trabajo de las organizaciones. El cuidado en la creación del método, se centró en qué clase de personas van a llevar a cabo la actividad de “benchmarking” y cuántas van a tomar parte. Son asuntos bastante extensos y es necesario que las organizaciones que establecen un proceso de “benchmarking”, organizado y estructurado, los traten tempranamente; esto es así, según lo sostiene Spendolini, porque una vez que se conozcan las necesidades del cliente para el “benchmarking”, puede comenzar el proceso propiamente dicho. La planificación, la organización y el despliegue de una investigación de “benchmarking” bien diseñada implican una considerable cantidad de tiempo y de energía”.⁽¹⁷⁾ Los refuerzos atractivos para compartir la carga del trabajo y para desarrollar una división equitativa de la labor no sólo son consideraciones prácticas, sino que, en muchos casos, son necesarias. Igualmente, identificando temprano en el proceso un equipo calificado y motivado, usted puede

⁽¹⁷⁾ Spendolini Michael J. – Benchmarking – Editorial Norma – Colombia – 1994.

aprovechar las diversas experiencias del mismo, las afiliaciones profesionales y los intereses individuales. El llamamiento para la formación de equipos de “benchmarking” debiera ser la cantidad de trabajo que justifica la participación de un equipo. Sin embargo, existen otras razones para que el “benchmarking” sea una actividad apropiada para un equipo. En muchas investigaciones de “benchmarking”, un grupo de empleados pueden designarse a sí mismos como el cliente primario o usuario de la información de “benchmarking”. Estos empleados son los beneficiarios del proceso de “benchmarking” y son los responsables de implementar los cambios, basándose en los resultados de su investigación.

En general, hay tres tipos básicos de equipos de “benchmarking”, de acuerdo con sus estructuras y a quién debe rendir cuentas.

...“El primer tipo de equipo es el grupo funcional de trabajo. Este grupo habitualmente se encuentra en una sección aislada, y todos los miembros del grupo son subalternos de un director común. En estos grupos, el

director puede desempeñar o no desempeñar el papel de líder del equipo “benchmarking”; todos los miembros del grupo de trabajo participan como miembros del equipo de “benchmarking”. Sin embargo, en grupos grandes, el número de participantes puede ser limitado, según el alcance del proyecto y la carga de trabajo de los diversos miembros del personal.

Los grupos funcionales de trabajo suelen ser los clientes, para sus propias investigaciones de “benchmarking”. Esto se debe a la integración del “benchmarking” con otras herramientas y técnicas como, por ejemplo, solución estructurada de problemas. Un beneficio de esta situación es que el equipo no necesita obtener aprobaciones externas para proceder a ejecutar el proceso. Igualmente, el equipo puede hacer ajustes en sus propios objetivos y necesidades, basándose en la información que se produce a medida que progresa la investigación. En la mayoría de los casos, estos tipos de equipos probablemente consideren el “benchmarking” como un proceso continuo, que rebasa el alcance de cualquier investigación o proyecto particular.

Estos equipos suelen estar estructurados como equipos de tareas con trabajos específicos y conjuntos definidos de clientes, que suelen ser los gerentes que designan a los participantes. Los individuos seleccionados para estos equipos son escogidos por sus conocimientos específicos o sus niveles de habilidad, pero también actúan como representantes de sus respectivos departamentos, divisiones o secciones. El líder o gerente de proyecto de este tipo de equipos habitualmente no es el gerente corriente”.⁽¹⁸⁾

En muchos casos, estos tipos de equipos se integran para trabajar en un asunto o problema específico. Una vez realizada la investigación, el equipo se disuelve. Sin embargo, hay situaciones en que se espera que el equipo realice investigaciones periódicamente, de especialistas funcionales (como gerentes de capacitación, programadores de computadores, especialistas en transporte) pueden realizar un proyecto en conjunto cada año, a fin de evaluar las más recientes y modernas prácticas de negocios

⁽¹⁸⁾ Spendolini Michael J. – Benchmarking – Editorial Norma – Colombia – 1994.

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa
en sus áreas funcionales y de recomendar cualquier acción
que mejore sus rendimientos o sus procesos de trabajo.



Estos tipos de equipos suelen hacer recomendaciones o producir informes, y les presentan sus hallazgos a los patrocinadores o a la administración. En algunos casos, los miembros del equipo están facultados para hacer cambios; pero, en la mayoría de los casos, su trabajo es realizar una investigación y luego hacer recomendaciones.

Equipos Ad hoc. Este tipo de equipo representa la esencia de la flexibilidad. Un equipo ad hoc puede componerse de cualquier número de empleados, quienes comparten intereses o responsabilidades comunes y deciden una investigación de “benchmarking” en un tema específico.

El equipo ad hoc lo puede convocar un individuo, o se puede formar como resultado de la decisión de un equipo; generalmente, el equipo ad hoc define un tema específico para el “benchmarking” y continúa funcionando hasta que la investigación esté completa. Este tipo de equipo puede estar integrado por gerentes o por personal no administrativo, cualquier empleado o grupo de empleados que identifiquen una necesidad de información. El papel

del líder del grupo o gerente de proyecto a menudo lo define el equipo o lo desempeña la persona que inicia la actividad del equipo.

...“En las compañías maduras en “benchmarking” tales como: Xerox y Motorola, la habilidad para formar equipos ad hoc de “benchmarking” está sumamente mejorada por los niveles globales de conocimiento del proceso, por el apoyo al proceso y por la verdadera experiencia práctica en “benchmarking”. Estas organizaciones han creado un ambiente en que se estimula y se recompensa este tipo de actividad y de iniciativa. De este modo, probablemente los empleados busquen oportunidades para aplicar a cualquier situación que pueda garantizar una investigación. Las organizaciones que apenas están comenzando el “benchmarking” quizá gasten algunos años practicando la experiencia antes de que los equipos ad hoc se conviertan en una realidad.

Los especialistas de “benchmarking” también se pueden encontrar en divisiones individuales o en diferentes ubicaciones geográficas de las organizaciones. Estas personas suelen ser responsables de las actividades en un

sitio particular. Pueden formar parte de una red formal o informal, cuyo centro suele estar a nivel corporativo". (19)


Existen casos en organizaciones descentralizadas en que la introducción y el desarrollo de algunos departamentos han tenido lugar sin planificación, sin organización y sin cooperación entre las diversas unidades de operación. Esto puede dar por resultado una organización, que tiene varios procesos con sus divisiones o componentes. En esa situación, puede haber algunas diferencias en los modelos y los procesos empleados, en el posicionamiento relativo y el empleo del proceso mismo y en la manera de recopilar y utilizar la información. Una forma en que pueden las organizaciones coordinar estas actividades descentralizadas es mediante la formación de redes o controles de calidad - CDC. Estos equipos les proporcionan un foro a quienes hacen y representan las diferentes secciones organizacionales, divisiones o especialidades funcionales. Para reunir, compartir información y experiencias, las redes internas brindan oportunidades de compartir información, coordinar

(19) Spendolini Michael J. - Benchmarking - Editorial Norma - Colombia - 1994.

esfuerzos, realizar proyectos conjuntos y eliminar esfuerzos redundantes.

En general, según Spendolini y tomando lo conveniente de él, las responsabilidades de los especialistas en dos áreas importantes pueden tomar parte en un área o varias, de acuerdo con las necesidades de las organizaciones.

1- La organización y administración de procesos. A nivel macro, estas responsabilidades pueden comprender hallazgos de recursos para el proceso de personas que pueden capacitar y asesorar e introducir en la organización, herramientas de calidad y procesos. Los especialistas en el proceso pueden desarrollar una estrategia o un plan de global, un proyecto para utilizar en sus organizaciones o en sus funciones; estos especialistas también pueden ser responsables de la educación o la orientación de los empleados, desde la dirección de la administración hasta abajo e incluso la contratación y la capacitación de otros practicantes o de contratar a alguien para que haga el trabajo. Los especialistas internos a menudo son responsables de establecer y mantener una base de datos o un sistema



de archivo, para asegurar que el trabajo de los equipos se registre, con el objeto de hacer presentaciones, dar informes y estimular el uso de la información por otros empleados de la organización. También suelen ser responsables de evaluar el estado del proceso y de informar periódicamente a la Gerencia acerca de la situación de las actividades.

A nivel micro, los especialistas internos suelen trabajar directamente con los equipos. Se podría incluir, entre sus responsabilidades, determinar las necesidades del cliente para la actividad, seleccionar los miembros del equipo y darles instrucciones y ser gerentes del proyecto. En algunos casos, también pueden ser facilitadores del proceso para asegurar que los empleados o asesores estén cumpliendo los procesos prescritos y que estén elaborando un producto que satisfaga las necesidades de sus clientes. Entre sus responsabilidades, se pueden también incluir la producción y la presentación de informes con los equipos o para los equipos.

2- La capacitación. Los especialistas pueden capacitar a los empleados para la gestión y realización de los procesos, bien se trate de un programa que se cumpla con regularidad, es decir, dar clases como un programa regular o bien de acuerdo con las necesidades que surjan. Ellos pueden servir para capacitar maestros y pueden prestarles servicios de “enséñele al maestro” a las organizaciones o a los departamentos.

Hay varias áreas importantes de responsabilidad relacionadas con el esfuerzo de un equipo de trabajo. Cada una de estas funciones es importante para que, con el tiempo, el proyecto tenga éxito. En la mayoría de las organizaciones hay una estructura bastante común de equipo central; existen empleados que realizan la mayoría de las tareas. Además de este equipo central, hay diversos empleados o especialistas externos, que pueden prestarle servicios específicos al equipo, cuando sean necesarios. La estructura del equipo de trabajo debe permitir que estos especialistas o personas, que apoyan el proyecto, entren en el equipo y salgan de él con un alto grado de facilidad y flexibilidad.



La estructura básica se describiría como un conjunto de círculos intersectados que demuestra la flexibilidad de una estructura de un equipo de trabajo - EDT.



FIGURA – JAVS – 2

**ESTRUCTURA TÍPICA DE UN EQUIPO DE TRABAJO - EDT
(DINÁMICA SITUACIONAL FLEXIBLE)**



...“También es importante citar a otro connotado teorizante del “ABC” - Costeo Basado en las Actividades como es el norteamericano Michael Porter, conocido por su famosa “Cadena de valor” y que tipifica las actividades operativas como “actividades de valor”; por cuanto, al mencionar “operaciones”, son las actividades asociadas con la transformación de insumos hasta la forma final del producto; por “actividad” se entiende todo el camino o sendero, por el que debe seguir la empresa industrial, para realizar el objetivo de ser “competitiva” en el mercado, lo cual supone una acción continua desde la estación de inicio o partida, la de un intermedio o parcial y la de un final o destino de llegada.

La “función” en cambio pertenece a los diversos aspectos de la actividad, en cuanto a la modalidad o forma como se recorre ese camino; aunque en algunos casos, la actividad y la función pueden confundirse en una sola.

Existiendo un camino principal, que en lengua inglesa se le conoce como “main road” o “high - way”, también tenemos que aceptar que pueden coexistir con el camino

principal, diversos senderos alternos, pero que con todos ellos se tiene como misión llegar al mismo destino”.⁽²⁰⁾

En el caso de Sistema de la Gerencia basada en las actividades, y en el de su instrumento primordial, que es el sistema de los costos basados también en las actividades, igualmente existen estos caminos alternos, que son las sub-actividades, o sea que nunca dejan de ser actividades, y éstos son los que se llaman “centros de costos”, pudiendo ser departamentales, seccionales o simplemente de “proceso”, pero todos constituyen un conjunto, una sola red de comunicación, que tiene por finalidad la rentabilidad sostenida de la empresa y su estabilidad indefinida en el tiempo.

Es importante, si se toma en cuenta, que en lo que se refiere a la implementación práctica del sistema del ABC, los ejecutantes, aparentemente, figuran como que no interpretan fielmente la teoría del sistema e inician su divulgación desde las ramas, vale decir sobre el conjunto

⁽²⁰⁾ Lozada Valle Pedro – Una modalidad para la aplicación de los costos ABC – Lima, Perú 1997.

de vías alternas, en vez de centrarse previamente en el tronco principal del sistema.



Si volvemos a los teóricos del ABC quienes, para su propio modelo, con imágenes de unos tipos de empresas industriales de alto desarrollo y establecidas también en países de inmenso potencial económico – financiero y tecnológico, es comprensible que demuestren decenas, cientos y hasta quizás miles de “actividades funcionales”, si es que para eso necesitan fraccionarse analíticamente, porque así responden a sus expectativas de rentabilidad y de otros fines.

Esto explica, cómo en muchos casos de publicaciones y en otros, los de seminarios de alta especialización que, cuando han debido de tratar de lo “básico”, que desde luego debió ser la “actividad” o “actividades relevantes”, hicieron en cambio la relación de una serie extensa de sub-actividades, como si fueran todas de la misma jerarquía, siendo lo más aconsejable una simplificación por grandes grupos de actividades, que pudieran ser después fácilmente reclasificadas, en tantas divisiones como fueran

necesarias, para cada empresa o entidad, según su giro o naturaleza.

En el caso de los países de limitado espacio económico, donde sólo existen muy pocas empresas de gran desarrollo y sí muchas de mediano y limitado alcance, dichos modelos resultan totalmente inoperantes y casi imposibles de reproducir en nuestra realidad, puesto que no se trata de forzar cierto tipo de calcomanías o de enlatados, que se puedan adaptar a toda la generalidad de las empresas. El mismo Michael Porter, como ya se ha indicado, al explicar su famosa “cadena de valor” ya hacía él una identificación de lo que llama “las actividades de valor” en la clasificación siguiente:

Actividades primarias:

- Logística interna.
- Operaciones.
- Logística externa.
- Mercadotecnia y ventas.
- Servicios.

Actividades de apoyo o secundarias:

- Abastecimientos.
- Tecnología.

- Administración.
- Infraestructura de la empresa.



Así como ésta, que es una buena concentración de las actividades por categorías, también pueden coexistir muchas otras más, según la modalidad con que se miren las funciones que realizan todas y cada una de las actividades empresariales o institucionales.

Esta indefinición invita a meditar un poco sobre la diferencia, que pueda existir entre un planteamiento teórico de algo que debe ser, con la realidad de su aplicación práctica, que significa ya la concreción de lo ideal, a lo racional y efectivo.

Entonces cabe hacer la pregunta ¿Cómo es que se puede reconocer o distinguir una actividad, dentro de una empresa industrial, comercial, financiera, de servicio o pública? Acaso cuando se realiza un gasto o costo, que se identifica como una “carga”, es cierto que en primer término hay que reconocer que se trata de un pago de una promesa de pago, pero esto es un acto financiero, de lo que se encargaría Contabilidad financiera, precisamente en registrar; pero, al mismo tiempo, tenemos que

reconocer que nada tiene que ver ese pago con el motivo o destino para el que fue hecho, lo que presumiblemente fue un acto económico, que afecta algo que se está elaborando o que está facilitando su producción o que evita su interrupción o que promueve su comercialización, etc. En resumen, dicho pago tiene su origen o su destino o su porqué en una “actividad”. Cuando se paga una remuneración o se cancela en efectivo una factura a un proveedor por una compra cualquiera, es claro que el instrumento fue el pago en efectivo o la promesa de hacerlo, lo cual es un hecho financiero, que tiene su propia contabilización; pero, al mismo tiempo, esa remuneración o esa compra de un insumo o de un servicio, se originaron en el Departamento de Personal (Recursos Humanos) o, en el otro caso, en el de la administración interna de la fábrica, respectivamente y son éstas las actividades responsables y, por lo tanto, las que deben asumir las cargas que como gastos o costos computables, les corresponde en cada caso. Si esto se desarrolla en esta forma, al mismo tiempo que la Contabilidad financiera, registra el pago o la promesa de pago; por la parte de Costos, las partidas deberán ser aplicadas a las

“actividades”. Y las actividades, en principio, son una cualquiera de las dos grandes divisiones que ya aclaró Michael Porter: es a una actividad primaria o la de apoyo o secundaria.

Aceptando esta cuestión previa, existe entonces un hecho financiero del que se encarga la Contabilidad financiera de registrar como una carga por naturaleza, para los fines de uso exclusivo de terceros, incluyendo accionistas, socios o dueños, acreedores y las autoridades fiscales o municipales.

En cambio, al implementar el sistema de los costos ABC, el procedimiento ya es distinto, porque las mismas cargas registradas se tienen que reconvertir con aplicación a las “actividades” de la empresa, que en resumen son:

- 1- Hacia las actividades de apoyo específico o hacia la actividades de apoyo genérico a toda la explotación.
- 2- Todo lo que se haya acumulado en las actividades de apoyo, tiene que concentrarse en las actividades primarias o básicas de la empresa.

Planteado así el problema, que parece del todo lógico y de acuerdo con la opinión indiscutible de Porter, nada puede impedir, entonces, universalizar el sistema de los costos ABC, a todas las diversas clases de empresas industriales, sin perjuicio de que éstas puedan dividir y subdividir en tantas actividades y subactividades, conforme se necesite para el análisis de su organización interna.

Se creería entonces que con el objeto de generalizar una fórmula, que sea aplicable a todos los tipos de empresas industriales, más que identificar las actividades mínimas o parciales ya explicadas, se impone una clasificación más racional, conforme lo recomienda Michael Porter y es la que divide toda la actividad central o básica en dos grandes secciones, aunque éstas también se subdividan en otras actividades menores, lo cual daría la estructura funcional siguiente, pero que sólo tiene por objeto servir de modelo para cada caso en particular:

I- Para las actividades primarias:

- 1.1- La actividad de producción, para atender la fabricación de bienes y/o servicios y satisfacer las necesidades del consumo.

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

1.2- La actividad de vender, que es la de la comercialización de los bienes y/o servicios producidos por la actividad de producción.

2- Para las actividades de apoyo o secundarias:

2.1- Actividades de apoyo específico a la producción, comprendiendo éstas la de abastecimientos, suministros, compras o logística, la de recursos humanos y la de administración interna de la empresa.

2.2- Actividad de apoyo específico a las ventas, las actividades de mercadotecnia, gestión de ventas, despacho y transporte de los productos vendidos.

2.3- Actividades de apoyo genérico a toda la organización, que comprenden las actividades financieras, las de contabilidad, las de la administración general, las de la tecnología y las de la dirección general, incluyendo investigación y desarrollo.

Conforme se ha indicado previamente, esta presentación ha sido formulada en un modo enunciativo, para que sirva de modelo a cualquier otro

tipo de clasificación, que ya quedaría a criterio de la organización empresarial, según el giro de su actividad en cada caso.

De todos modos es necesario reiterar, en cuanto al concepto de “actividad”, que ésta tácitamente se extiende a las subactividades, que reciben el nombre de “centros de costos” y que se vinculan con cada una de las líneas, que se encuentran en explotación de la empresa o diversificación de las mismas.

Así, por ejemplo, si se trata de una entidad industrial, que explota las líneas de tejidos, fibras de poliéster, fabricación de envases también de poliéster y la elaboración de productos derivados de la industria química o sea el caso de una industria diversificada, sus actividades primarias serían: Producción y ventas.

Teniendo en cuenta la diversidad de líneas que explota la empresa, cada una de ellas es una actividad primaria de producción, de modo que se subdividirían en “centros de costos”, de “tejeduría”, otro “centro de costos de fibras sintéticas”, el otro “centro de costos de envases” y el último “centro de costos de productos

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

químicos” y todos, por tanto, serían actividades primarias de producción.



Pero, a su vez, el “centro de costos de tejeduría” se clasificaría en los centros de costos departamentales de “preparación, hilandería, telares, tintorería, acabado, etc.”.

Y, finalmente, cada uno de estos centros de costos departamentales, a su vez se dividirían en procesos, para lo cual también se les denominaría “centro de costos proceso (1) (2) (3)”, etc. siendo que, como ya se explicó anteriormente, para los efectos de la aplicación del Costeo ABC, todos estos centros de costos, son igualmente actividades o subactividades. De igual forma, se tendría que proceder si se tratara de otra actividad primaria, que es la de ventas; siendo obvio que, para los efectos de identificación de cada una de estas actividades y/o subactividades, se debe emplear el sistema de codificación, que usa la contabilidad de acuerdo a su catálogo de cuentas y manual de procedimiento contable.

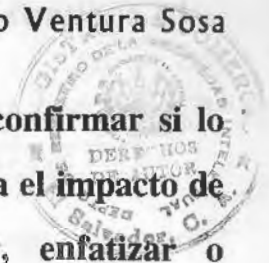
CAPÍTULO II

En este capítulo se hará el aporte esencial del método que se ha sustentado, sobre la auditoría estratégica, ya que lo detallado en el capítulo anterior fueron las bases esenciales y el marco teórico y operativo ideal en condiciones normales, para que funcione dicho modelo.

8- CONDICIONES PARA IMPLEMENTAR LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

El marco teórico y bases, sobre las que debe descansar el método de auditoría estratégica, han sido indicados; pero también las investigaciones notables hechas por los doctores Balachandran, Spendolini y Porter, ya que bajo cualquiera de sus tesis, es viable el método de auditoría estratégica; pero no debe entenderse que sólo en los casos de una organización ampliamente definida, funcionaría este tipo de auditoría, ya que es aún más notable en aquellas entidades que presumen de ser organizadas, puesto que la auditoría estratégica confirmaría, a través de sus medios técnicos, la situación real de una actividad específica. Las ventajas que tendría toda administración que apoyara en las verificaciones de sus

decisiones, son múltiples, ya que le permitiría confirmar si lo planeado se ejecutó o no adecuadamente, mediría el impacto de sus decisiones con el propósito de reiterar, enfatizar o reificar actos volitivos; pero la condición primordial para implementar la auditoría estratégica en una entidad privada, gubernamental y ONG, es tener voluntad política, un genuino deseo de poder demostrar y comprobar el liderazgo, la honestidad institucional y la eficacia productiva, ya sea de bienes o servicios.



8.1- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

Antes de mencionar las normas, es importante estar claro que no es lo mismo una Norma que un Principio. Éste es una verdad fundamental, una ley o doctrina básica o elemental; es, asimismo, una regla definida de acción que aplicada a la auditoría, sugiere la forma en que se realizan los objetivos; los principios deben cumplir y pasar la prueba de una investigación científica, mediante la comprobación de las tesis Sustantiva y Relacionista (lo esencial y existencia real o tangible, así como la prueba de relación de un sujeto activo con un sujeto pasivo). En cambio la Norma es lo que se fija y establece con autoridad como regla para la medición de cantidad, peso, extensión, valor o calidad; es establecida por la autoridad (Convención de Contadores Públicos), la costumbre o el acuerdo general como modelo o criterio probado; aplicado a la auditoría, una Norma es una medida de trabajo, determinada con autoridad y consentimiento profesional de todos los Contadores Públicos. Fundamentalmente, las Normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia, que ha de obtenerse a través de los

procedimientos. Por ello es que los principios comprenden una o más normas de auditoría, las cuales se tipifican de generales, del trabajo y de los informes de auditoría. Al referirse a los procedimientos, son los actos que han de realizarse en el curso del examen, aplicando la técnica apropiada, ya que los procedimientos sirven para probar la exactitud de cuentas, cifras y la acción administrativa. En, síntesis, Principio es una verdad generalmente aceptada (Ecuación Patrimonial: Cargos = Abonos). En cambio la Norma es la forma en que deberá lograrse el cumplimiento del Principio.

En los procedimientos de auditoría estratégica, al identificar una “actividad crítica” (entendida ésta como el procedimiento administrativo u operativo, susceptible de incumplimientos de Normas de Control Interno administrativo – financiero – contable – político), debe verificarse la totalidad de los elementos influyentes de carácter interno y externo, basada en la técnica y arte de la auditoría, cuyos procedimientos deben extenderse con la creatividad del auditor.

8.2- LA IMPORTANCIA DE LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

Al referirse a este tema, es importante recordar a un maestro que afirmaba ... “todo lo que hacemos es importante, porque si el que lo hace es bueno, será bueno para él y los demás; pero si el que lo hace es malo, será excelente para él y malo para los demás”. Dichas expresiones hacen reflexionar en el sentido de que todo es importante, dependiendo del cristal que nos permita mirarlo, pero sí es seguro que muchos quisieran atenuar lo malo y resaltar lo bueno.

La auditoría estratégica es importante, porque participa desde el planeamiento estratégico de las decisiones, durante la ejecución y al final de éstas, para evaluar su impacto y retroalimentar el flujo operativo de las mismas, mediante un informe de auditoría.

Para que tenga vigencia la auditoría estratégica, debe crearse con un recurso humano idóneo, para cada una de las expresiones del poder nacional (en lo político). En el campo de la política, sería de gran ayuda para el sistema político establecido, para las élites políticas, partidos políticos y sus líderes. En el campo económico, ayudaría y

atenuaría la brecha entre los ricos y los pobres, contribuyendo a su vez a una sociedad más humana y más justa. En el campo sicosocial, sus factores se verían fortalecidos para los cambios sociales. Y, en el campo militar, mayor fortaleza institucional de la nación para y al servicio de la Nación – Estado.

Todo lo anterior implica voluntad y sinceridad política, basadas en el respeto mutuo y con una visión social que garantice el progreso, donde exista la “deliberación” en vez del “debate” (ya que no es lo mismo deliberar aceptando la mayoría y tolerando a las minorías que debatir, para confrontar aceptando a la mayoría y excluyendo a las minorías), y los adversarios políticos en vez de enemigos (por el hecho de que en la política moderna, no existen oponentes enemigos, sólo oponentes adversarios).

Con las aclaraciones anteriores, se puede iniciar lo que es la “Técnica de auditoría estratégica”.

8.3- BASE FUNDAMENTAL DE LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

Su base fundamental es la creatividad. Esto implica que, no obstante tener Principios y Normas de auditoría que la sustentan, ante las circunstancias y una actividad compleja, no basta que una vez agotados los recursos rígidos (Programa de Auditoría), tenga que ser una limitación para el cumplimiento de la estrategia de auditoría, pues habrá enfiladas otras estrategias secundarias con sus respectivas tácticas, para enfrentar el nuevo fenómeno que esté experimentando el sujeto activo (auditor). La ventaja de este tipo de auditoría es que, de alguna manera, supera la auditoría tradicional rígida, enmarcada en una guía que limita la creatividad del auditor; es así como una forma de hacer el trabajo de auditoría, es superada por el hecho de que se hará bajo acciones estratégicas diferenciadas, acompañadas de sus respectivas tácticas. Esto debe hacerse así, debido a que el auditor hará frente a sujetos activos (auditados) impredecibles y a sujetos pasivos (información) desordenada o inexistente, involucrada con las actividades sujetas a la revisión.

8.4- APLICACIÓN DE LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

Es una auditoría aplicada a las actividades específicas, tales como: actividades de Caja Chica, Caja general, Bancos, comportamiento de los suministros de bodegas o almacenes e inventarios y su administración, gestión financiera, derechos de la entidad a través de letras, documentos, títulos valores e inversiones, alzas y bajas de activos fijos, los diferidos y otros activos; las obligaciones a corto y mediano plazo, así como la parte no comprometida de la empresa; los ciclos por ventas y productos, costos y gastos de carácter periódico y eventual; los flujos de efectivo por actividades operacionales, de inversión y financiamiento; situación financiera y capacidad de endeudamiento, compromisos adquiridos y cumplimientos, presupuestos operativos y de inversión con su ejecución presupuestaria, capacidad de rendimiento económico sostenible en el tiempo de la entidad, la descentralización y principio de excepción, responsabilidad cuantitativa y autoridad cualitativa, grados de participación del recurso humano, voluntad y moral de los empleados, sinceridad laboral, solidaridad

interna y externa, creatividad de equipos de trabajo y productos de los mismos, medición del impacto de las decisiones, cumplimiento de políticas administrativas, ética – política de los mandos medios y cargos claves, optimización de recursos, eficiencia de empleados, eficacia productiva, efectividad institucional, rendición de cuentas, procedimientos previamente convenidos con el cliente, cálculo de impuestos, ventas para cálculo de arrendamiento, cálculo de regalías, etc. Por ser una auditoría puntual, estratégica y bajo intereses específicos, verifica el comportamiento de las micropartes del ambiente económico, financiero, contable y administrativo. Al nivel de decisión y de responsabilidad institucional, le conviene comprobar o monitorear, a través de la auditoría estratégica, el cumplimiento o incumplimiento de cada una de las actividades críticas generales y de apoyo, así como la medición del impacto sicosocial de las decisiones y entorno empresarial, previo un orden de prioridades. La auditoría estratégica, a través de sus métodos flexibles, no admite juicios de valor subjetivo. Esto implica que todo hallazgo de auditoría debe respaldarse con la evidencia, aun cuando las

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

valoraciones aparentes sean subjetivas; para ello los medios e instrumentos utilizados, junto a los papeles de trabajo, deben ser claros, oportunos e irrefutables y auxiliarse de métodos cuantitativos, para darle valor a los factores cualitativos.

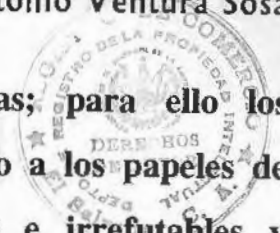


FIGURA - JAVS - 3



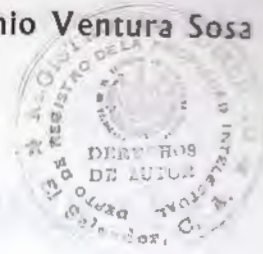


FIGURA - JAVS - 4

RENDICIÓN DE CUENTAS



8.5- LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA SITUACIONAL.

En el marco del planeamiento estratégico situacional, la auditoría estratégica es dinámica en el contexto, actúa bajo capacidades creativas ante diversas situaciones, donde lo imposible se realizará de todos modos; para ello, se apreciará mejor a través de algunas situaciones en el cuadro de correspondencia siguiente:

SITUACIONES

- Se está auditando el comportamiento cualitativo de caja general y el hallazgo determina un cheque a nombre de la entidad auditada; pero el cheque ha sido rechazado por el banco y la nota de cargo específica "por insuficiencia de fondos".

ESTRATEGIAS

- Investigar: Por qué el cheque y la nota de cargo están en caja; si la nota de cargo ha sido registrada por contabilidad y si el cheque no tiene errores.
- Cuál ha sido el comportamiento del cliente, su estadística, clasificación de riesgo.
- Existe parentesco consanguíneo o de afinidad con algún ejecutivo o empleado de la organización.
- Si existen políticas administrativas al respecto.
- Con qué frecuencia se dan esos casos.



SITUACIONES

ESTRATEGIAS

- En la auditoría de la cartera de clientes, se encuentran clientes en mora y sin expedientes de los mismos.
 - Comprobar la existencia del cliente por el medio más accesible (teléfono – visita).
 - Confrontar el estado de cuenta de la entidad auditada con el control que lleve el cliente.
 - Medición de la capacidad de gestión de cobros.
 - Cotejar el control administrativo de cartera con el registrado en contabilidad.
 - Verificación de las políticas de créditos y cobros.
 - Las estadísticas de cartera.
 - Comprobar el cumplimiento de control interno inherente.
 - Grados de relación empleado – cliente, etc.
- Qué grado de amistad existe del cliente con el empleado de caja.
 - Si el empleado de caja está afianzado, es antiguo en la institución y lo rotan con otros cargos, etc.

SITUACIONES

- Estado de flujos de efectivo o flujos de fondos, los hallazgos de auditoría indican salidas de fondos duplicadas en las actividades operativas.

ESTRATEGIAS

- Verificación del recurso humano involucrado en las decisiones y ejecuciones de pagos, su ambiente económico, sus relaciones sociales, sus actividades extralaborales.
- Medición de las transferencias de fondos.
- La razonabilidad de los suministros de bienes y servicios (los que normalmente adquiere la empresa), el comportamiento normal de proveedores de bienes y servicios con su política de pagos.
- Las obtenciones y amortizaciones de préstamos.
- Los pagos derivados de préstamos.
- El comportamiento de los cheques rechazados; notas de cargo y abono del banco o bancos.
- Alzas y bajas del activo fijo y patrimonio.
- Pagos y depósitos diferidos.
- Rotación de inventarios y cartera, etc.



SITUACIONES

- Un proyecto de construcción de calle, para una comunidad, determina un costo mayor al razonablemente adecuado.

ESTRATEGIAS

- Revisión del cumplimiento de licitación pública (Leyes - Reglamentos).
- Aspectos cualitativos de la asignación del proyecto (cumplimiento de políticas, normas morales y jurídicas).
- Verificación de cláusulas contractuales.
- Revisión de subcontratos involucrados en el proceso de desarrollo del proyecto.
- Aspectos cuantitativos circundantes.
- Lo cualitativo de los elementos circundantes.
- Análisis de cotizaciones del material utilizado en la obra.
- Comprobación de precios de los materiales con la competencia (calidad - cantidad).
- Analizar con especialista (ingeniero civil) la razonabilidad del monto de materiales utilizados en el proyecto (piedra, grava, arena, cemento, asfalto, etc.).

SITUACIONES

ESTRATEGIAS

- Comprobar la razonabilidad de mano de obra utilizada en el proyecto (sueldos competitivos, prestaciones sociales, legales y tiempo requerido).
- Revisión de documentos que sustenten las compras de bienes y servicios (originalidad – contenido).
- Comprobación del origen de facturas y recibos (cruce de la información).
- Medición de la razonabilidad (cantidad – valores – comparados).
- Confrontación de lo pagado por la obra y lo razonablemente adecuado.
- Ordenamiento de la evidencia comprobatoria que respalde los hallazgos de auditoría.
- Verificación de otros factores que creativamente defina el auditor.
- Conclusión de papeles de trabajo de la actividad relacionada.
- Informe de auditoría sobre la actividad auditada con todos los factores internos y circundantes.

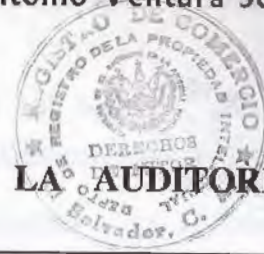


SITUACIONES

ESTRATEGIAS

- Procedimientos previamente convenidos.
- Cruce de todos los cheques pendientes que incluye la conciliación bancaria, contra los cheques reportados en el estado de cuenta bancario de un mes subsecuente.
- Compare las cantidades de las facturas o comprobantes de crédito fiscal incluídas en la antigüedad de saldos a cobrar a 30, 60 y 90 días plazo en una fecha determinada.
- Cruce las facturas y comprobantes de crédito fiscal pendientes de cobro con las copias de las mismas que están en poder de los clientes.
- Cruce las facturas y comprobantes de crédito fiscal pendientes de pago con los originales de los mismos que están en poder de los proveedores.
- Pruebe las facturas vinculadas con lo cuantitativo y cualitativo de aspectos previamente convenidos con el cliente.

Todo lo anterior son algunas situaciones con sus estrategias, que deberá enfrentar el auditor en las circunstancias, cuyas ampliaciones son válidas, dependiendo de la creatividad, tipo de institución y actividad crítica sujeta a la auditoría estratégica.



8.6- SUSTENTACIÓN TÉCNICA DE LA AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

La auditoría estratégica se basa en Normas. Para ilustrar, se hará mención de algunas que se inician con la Planeación, Programas, Papeles de Trabajo e Informe. Las normas de auditoría generales ya existen y han sido adoptadas por los Contadores Públicos y todas provienen de “Statement on Auditing Standards= SAS” (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas - NAGA), “Generally Accepted Government Auditing Standards= GAGAS” (Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas - NAGGA), “U.S. General Accounting Office= GAO” (Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos) y Normas Internacionales de Auditoría - IFAC.

Iniciar con la Planeación del trabajo de auditoría, implica el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperado del examen que se hará de una actividad determinada, ya sea de una institución privada o pública. Para esa etapa deben aplicarse los SAS o NAGA – 22, 25, 30, 31, 36, 39, 41, 47, 48, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

y 58,⁽²¹⁾ bajo las consideraciones generales y específicas siguientes:

A- Consideraciones generales básicas:

- 1- Naturaleza del trabajo.
- 2- Extensión de la auditoría.
- 3- La oportunidad con que se realizará el examen.
- 4- El conocimiento del negocio y actividades específicas de la entidad.
- 5- La experiencia (si es cliente recurrente o no).
- 6- Asuntos que se relacionen con el negocio.
- 7- Las políticas contables de la entidad.
- 8- Procedimientos contables de la empresa.
- 9- Grado de confianza del control interno contable.
- 10- Las estimaciones contables y niveles de importancia relativa.
- 11- Partidas y ajustes que pueden influir en los estados financieros.
- 12- Ampliación de las pruebas de auditoría en los casos de errores o irregularidades importantes, así como las transacciones con partes relacionadas.

(21) Declaraciones sobre normas de auditoría – American Institute of Certified Public Accountants, Inc. – USA 1993.



- 13- Los informes de auditoría para diferentes usuarios.
- 14- Revisión de correspondencia, papeles de trabajo, archivo permanente, estados financieros, informes, cartas de gerencia y dictámenes (cliente recurrente).
- 15- Responsabilidad de otros servicios de la firma.
- 16- Acontecimientos actuales que afecten a la entidad (problemas de coyuntura).
- 17- Coordinación con personal de la entidad.
- 18- Requerimiento de especialistas.
- 19- Definición de cronograma de trabajo.
- 20- Requerimiento y coordinación del personal auditor.

B- Consideraciones de detalle:

- 1- Hacer una descripción de los factores económicos y condiciones que afecten el negocio.
- 2- Detallar las características importantes de la empresa, actividad económica, desempeño financiero, requerimientos de entidades del Estado o del municipio.
- 3- El nivel de competencia administrativa.
- 4- Obligaciones formales mercantiles y tributarias.
- 5- Las políticas contables y sus cambios.
- 6- Aplicación de principios de contabilidad - PCGA.

- 7- El sistema de control interno administrativo - financiero – contable; describir su organización, características operativas, sistema de información, tecnología aplicada y sus efectos.
- 8- Evaluación de riesgos inherentes, de control y detección.
- 9- Identificación de áreas y actividades críticas.
- 10- Niveles de materialidad e importancia relativa.
- 11- Evaluación de cuentas y cifras que originen contingencias.
- 12- Evaluación de la auditoría interna (hasta donde permitiría apoyarse en ella).
- 13- Describir la metodología o procedimientos de auditoría en las circunstancias (estrategias).
- 14- Identificación del personal clave del negocio.
- 15- Investigación de relaciones externas del personal clave de la institución.
- 16- Asignación del tiempo de personal auditor.
- 17- Cuantificación de horas del personal de la firma.
- 18- Cuantificación de horas del personal de apoyo.
- 19- Definición del apoyo de especialistas externos.
- 20- Estructuración del cronograma y programas de auditoría a la medida de cada actividad.



Lo anterior constituye una guía para elaborar un plan de requerimientos mínimos de auditoría, (que lo denomino bases para la planeación 20-20).

Pero como en la auditoría estratégica, se otorga un mayor protagonismo al auditor creativo, se esperaría que las bases 20 – 20, sean superadas o ampliadas a efecto de que la auditoría sea más práctica y sin ninguna limitación o rigidez, que afecte el desempeño y conclusión del trabajo del auditor estratégico.

FIGURA - JAVS - 5

PROCESO PREVIO PARA FORMULAR EL PLAN DE AUDITORÍA





FIGURA - JAVS - 6

PROCESO PARA FORMULAR EL PLAN DE AUDITORÍA



FIGURA - JAVS - 7

PROCESO PARA FORMULAR EL PLAN DE AUDITORÍA



FIGURA - JAVS - 8



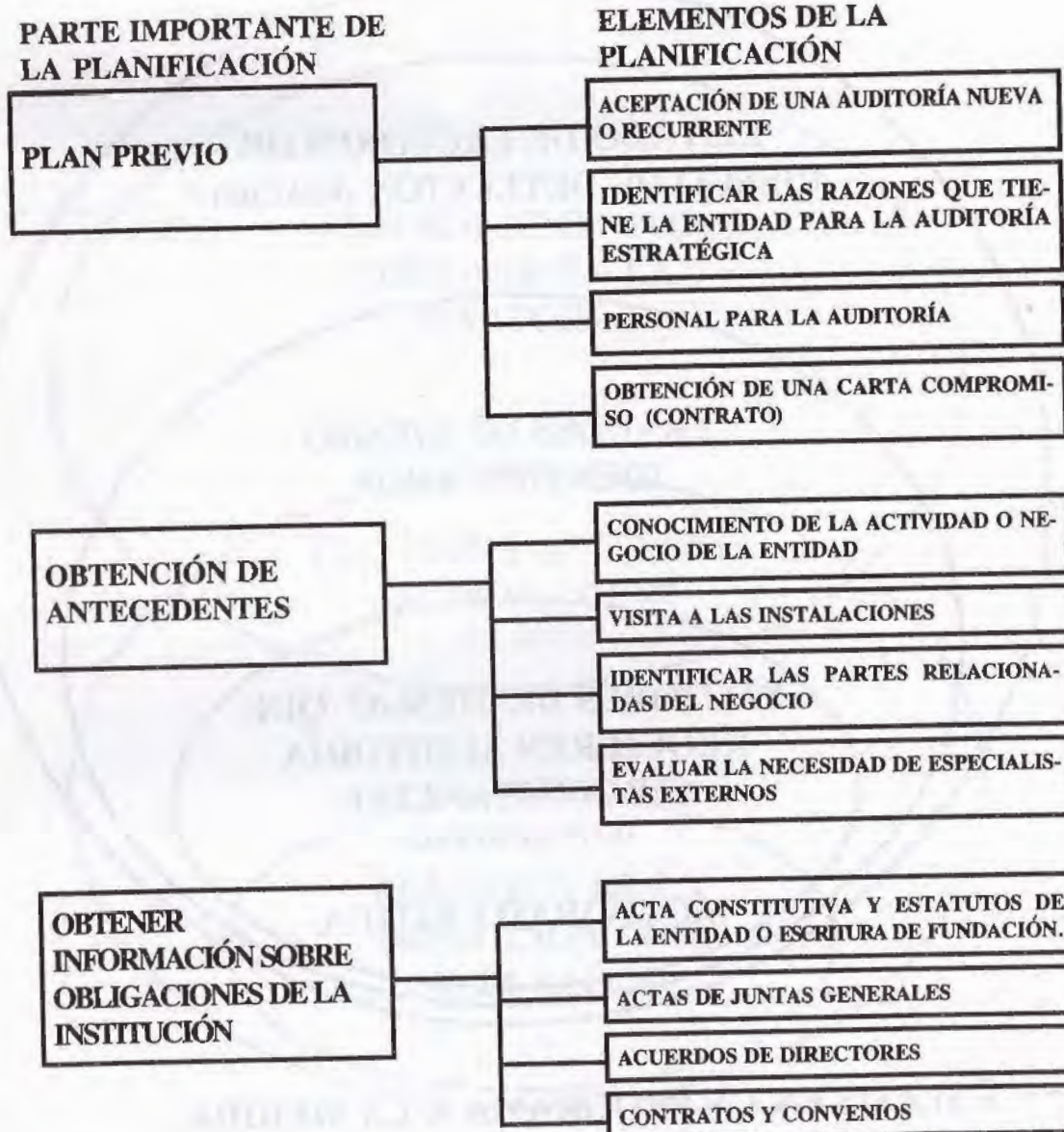
PROCESO PARA FORMULAR EL PLAN DE AUDITORÍA



* = ÉNFASIS EN UN PROGRAMA A LA MEDIDA.

FIGURA - JAVS - 9

ESTRUCTURA DEL PLAN DE AUDITORÍA





Luego que se ha realizado el plan de auditoría, se procede a cumplir con las normas inherentes a los programas de auditoría, los cuales deben ser flexibles, circunstanciales y situacionales. El programa de auditoría estratégica debe hacerse a la medida de cada actividad productiva, operativa o de apoyo. Esto se hace así por el hecho de las circunstancias que pueda enfrentar el auditor, pues son heterogéneas y a veces hostiles; para ello, el auditor debe actuar con una mentalidad creativa, carácter tolerante y manejo de las situaciones con prudencia y cortesía, sobre todo con sentido común; para ello, la planeación previa dará las pautas a las estrategias del programa por desarrollar, identificando la actividad sujeta a la auditoría, referencia de los elementos circundantes y el procedimiento de auditoría con una lógica sencilla, conocimiento suficiente sobre lo que se auditará y las pruebas sustantivas o evidencia comprobatoria de los hallazgos de auditoría. El programa debe expresar quién hará el trabajo y cuántas horas tardará para desarrollarlo.

La oportunidad y propósito de un programa de auditoría, sigue la lógica y ejemplos que en la Figura – JAVS – 10 siguiente, se explica.

FIGURA - JAVS - 10

BASES DEL PLAN PARA EL PROGRAMA DE AUDITORÍA

OPORTUNIDAD

PROPÓSITO

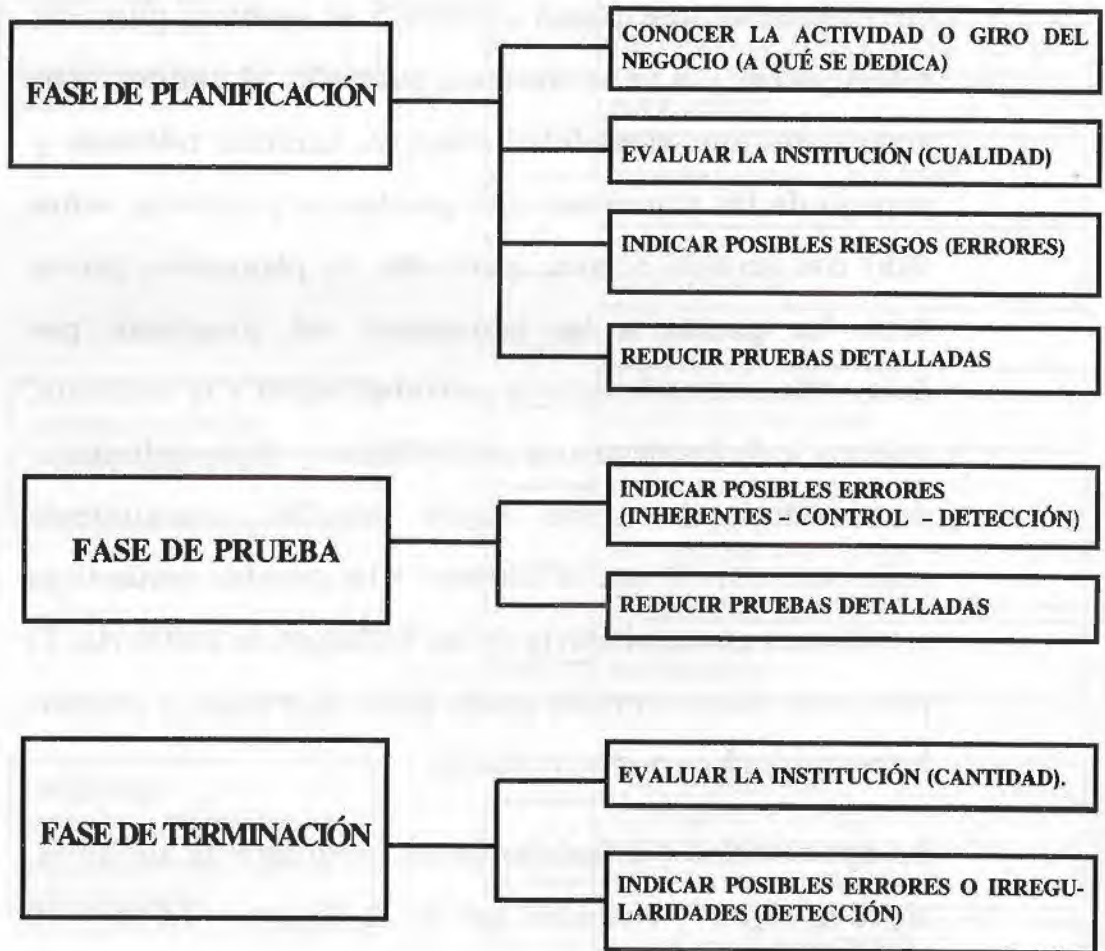




FIGURA - JAVS - 11

ESTRUCTURA BÁSICA PARA UN PROGRAMA DE AUDITORÍA

<u>OBJETIVOS ESTRATEGIAS</u>	<u>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA</u>	<u>TIPO DE EVIDENCIA</u>
EXAMINAR UN ESTUDIO RAZONABLEMENTE DETALLADO DE UN DOCUMENTO O ARCHIVO, PARA DETERMINAR EVIDENCIAS ESPECÍFICAS SOBRE EL MISMO.	EXAMINE UNA MUESTRA DE LAS FACTURAS DE PROVEEDORES, PARA DETERMINAR SI LOS PRODUCTOS O SERVICIOS RECIBIDOS SON RAZONABLES Y DEL TIPO QUE LA ENTIDAD NORMALMENTE UTILIZA.	DOCUMENTACIÓN.
EXPLORAR UN EXAMEN MENOS DETALLADO DE UNA DOCUMENTACIÓN O ARCHIVO, PARA DETERMINAR SI EXISTE ALGO INUSUAL QUE AMERITE MAYOR INVESTIGACIÓN.	EXPLORE EL DIARIO DE VENTAS, BUSQUE OPERACIONES GRANDES E INUSUALES POR LOS INGRESOS DE LA ENTIDAD (AQUELLO QUE NO ES DEL GIRO O ACTIVIDADES NORMALES).	PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.
LEER UN EXAMEN DE INFORMACIÓN ESCRITA, PARA DETERMINAR EVIDENCIAS PERTINENTES DE AUDITORÍA.	LEA LAS ACTAS DE LAS JUNTAS DEL CONSEJO DIRECTIVO Y RESUMA LA INFORMACIÓN QUE SEA PERTINENTE PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS EN DOCUMENTO DE TRABAJO.	DOCUMENTACIÓN.
RECALCULAR LO QUE DEBE HACER EL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA INSTITUCIÓN.	RECALCULE LAS TASAS DE INTERÉS ACTIVAS Y PASIVAS COMPARÉLAS CON LOS CÁLCULOS DEL ENCARGADO COMO PRUEBA.	DESEMPEÑO.
TOTALIZAR SUMA DE UNA COLUMNA DE NÚMEROS, PARA DETERMINAR SI EL TOTAL ES EL MISMO QUE EL DE LA ENTIDAD.	TOTALICE EL DIARIO DE VENTAS DE UN PERÍODO O UN MES Y COMPARE TODOS LOS TOTALES CON EL MAYOR Y CONTROLES FORMALES DEL IVA.	DESEMPEÑO.

<u>OBJETIVOS ESTRATEGIAS</u>	<u>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA</u>	<u>TIPO DE EVIDENCIA</u>
<p>REEJECUTAR UNA INSTRUCCIÓN QUE NORMALMENTE SE ASOCIA CON LA DOCUMENTACIÓN O EL DESEMPEÑO. LA INSTRUCCIÓN DEBE INDICAR LO QUE ESTÁ RASTREANDO EL AUDITOR, DESDE Y HASTA CUÁNDO SE RASTREA. A MENUDO, UN PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA, QUE INCLUYE EL OBJETIVO REEJECUTAR O RASTREAR, TAMBIÉN INCLUYE UNA SEGUNDA INSTRUCCIÓN. COMPARE O VUELVA A CALCULAR.</p>	<p>RASTREE UNA MUESTRA DE OPERACIONES DE VENTA DEL DIARIO DE VENTAS CON LAS FACTURAS DE VENTA Y COMPARE EL NOMBRE DEL CLIENTE, LA FECHA Y EL VALOR TOTAL EN COLONES DE LA VENTA (CRUCE LA INFORMACIÓN DEL CLIENTE Y COMPRUEBE).</p>	<p>DOCUMENTACIÓN.</p>
<p>EFFECTUAR LA COMPARACIÓN DE INFORMACIÓN EN DOS LUGARES DIFERENTES. LA INSTRUCCIÓN DEBE INDICAR QUÉ INFORMACIÓN SE ESTÁ COMPARANDO CON EL MAYOR DETALLE POSIBLE.</p>	<p>RASTREE LOS REGISTROS DEL DIARIO DE VENTAS CON LAS CUENTAS DEL MAYOR Y REGISTROS IVA.</p>	<p>DESEMPEÑO.</p>
<p>CONTAR UNA DETERMINACIÓN DE ACTIVOS DISPONIBLES EN DETERMINADO MOMENTO. ESTE OBJETIVO DEBE ASOCIARSE SÓLO CON EL TIPO DE HECHOS DEFINIDOS COMO EXAMEN FÍSICO O CUANTIFICACIÓN DE LOS MISMOS.</p>	<p>ESCOJA UNA MUESTRA DE FACTURAS DE VENTA Y COMPARE EL PRECIO UNITARIO DE VENTA DE LA FACTURA CON EL DE LA LISTA DE PRECIOS UNITARIOS AUTORIZADA POR LA DIRECCIÓN (CRUCE FACTURAS CON EL CLIENTE).</p>	<p>DOCUMENTACIÓN.</p>
<p>CONTAR UNA DETERMINACIÓN DE ACTIVOS DISPONIBLES EN DETERMINADO MOMENTO. ESTE OBJETIVO DEBE ASOCIARSE SÓLO CON EL TIPO DE HECHOS DEFINIDOS COMO EXAMEN FÍSICO O CUANTIFICACIÓN DE LOS MISMOS.</p>	<p>CUENTE LO QUE HAY DISPONIBLE EN CAJA CHICA - INVENTARIO REALIZABLE E INVENTARIO DE ACTIVO FIJO EN LA FECHA DEL BALANCE (CANTIDAD DE MATERIAL UTILIZADO EN UNA OBRA - SU RAZONABILIDAD Y COMPROBACIÓN CON PROVEEDORES).</p>	<p>EXAMEN FÍSICO DOCUMENTOS. (COMPROBANTES DE CRÉDITO FISCAL, FACTURAS O RECIBOS)</p>



En la ejecución del trabajo de auditoría, deben diseñarse los “Papeles de Trabajo – PTA” (SAS - 41, 67, 68, 69, 73, 75, 80, 81),⁽²²⁾ basándose en el Programa, ya que éste identificará las actividades y áreas sujetas a la auditoría. Debe cuidarse que los “Papeles de Trabajo” no son para copiar los registros contables; también no debe caerse en las deficiencias siguientes:

- 1- Falta de evidencia de que el sistema de control interno se investigó adecuadamente (aplicación de normas).
- 2- No haber hecho notar que los puntos presentados al principio del exameu, han sido aclarados definitivamente. Esta omisión puede causar dificultades al auditor para su informe.
- 3- Falta de descripción de la revisión de las cuentas de ingreso y egresos no analizadas.

⁽²²⁾ Declaraciones sobre normas de auditoría – American Institute of Certified Public Accountants, Inc. – USA 1993.

- 4- No haber indicado, por negligencia, los procedimientos de auditoría seguidos en el proceso de una actividad crítica.
- 5- No haber correlacionado los asientos de ajustes o reclasificaciones contables.
- 6- Datos incompletos para la preparación del informe.
- 7- Omisión de bases para fijación de precios del activo fijo y sus cuentas complementarias.
- 8- Falta de investigación de los métodos de depreciación y consistencia de los mismos.
- 9- No haber obtenido la confirmación de los inventarios, obligaciones y compromisos adquiridos con acreedores.
- 10- No haber incluido las marcas de auditoría debidamente explicadas del trabajo efectuado, relacionado con transacciones posteriores a la fecha del Balance General o Balance de Situación Financiera, así como la conclusión de la actividad crítica.



- 11- No incluir aspectos relacionados con la liquidación de impuestos de años anteriores (contingencias fiscales).
- 12- No haber puesto el nombre completo de los valores mercantiles y de los documentos por cobrar (sus plazos y tasas).
- 13- No haber comparado el precio de costo original y el costo actual de reemplazo en el mercado de los inventarios y valores realizables.
- 14- No indicar la investigación de los controles de inventario, sistemas de costo e inventarios anticuados (los costos ocultos en la actividad).
- 15- No separar de los fondos de caja, las partidas que no pertenecen a ella.
- 16- No reunir todas las respuestas a las solicitudes de ratificación o confirmación de saldos.
- 17- No eliminar de los papeles de trabajo, partidas que se desechan finalmente por las pruebas de descargo presentadas al auditor.

18- Omisión de referencias cruzadas (cruce de la información de contrapartes relacionadas).

19- Exceso de información (no vinculante).

En fin, se pueden indicar más deficiencias en las que podría caer el auditor; sin embargo, muchas de las indicadas dan la pauta para advertir otras que, mediante la creatividad y sentido común, son previstas. Lo importante es que, tanto el auditor estratégico como el supervisor estratégico, sean diligentes en su desempeño, así como intuitivos y cuidadosos en lo que hagan y afirmen.

FIGURA – JAVS – 12



ESTRUCTURA DE UNA CÉDULA DE AUDITORÍA

PTA

Hoja No. _____ de _____

Empresa:		Fecha:	AUDITOR	
Actividad:			SUPERVISOR	
<p>ANÁLISIS DE UNA CUENTA O ACTIVIDAD CRÍTICA Las cuentas se analizan por su <u>saldo</u>, por su <u>movimiento o comportamiento cuantitativo - cualitativo</u>, y según su naturaleza. Convendrá utilizar el número de columnas que sea necesario, pero dejando siempre la última de la derecha para las cifras finales, cuyo total vaya a la cédula sumaria o bien a los estados financieros, según el caso o actividad crítica sujeta a la auditoría.</p>				
<p>JUICIO Y OPINIÓN ...del auditor, acerca del resultado de la verificación (Este dato generalmente aparece sólo en las cédulas sumarias).</p>				
<p>COMPROBACIÓN (con indicación de marcas de auditoría). Aquí la fuente de comprobación del contenido de la cédula, indicando si se examinaron los documentos originales que amparan las operaciones, si se verificaron los cálculos, extensión cualitativa de la actividad o área sujeta, pero con marcas de auditoría debidamente explicadas.</p>				

INSTITUTO VENEZOLANO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS

ESTRUCTURA DE LA AUDITORÍA

1971

Es importante que los procedimientos de auditoría se apeguen a las normas, ya que son el soporte técnico irrefutable. Para ilustrar con algunas técnicas, se hará un detalle de ellas con su componente de área o actividad crítica sujeta a la auditoría con una síntesis descriptiva y subdivisión del procedimiento. La Figura - JAVS - 13, detalla las técnicas de evaluación con sus componentes, descripción del mismo y subdivisión si procede o no, para lo administrativo, financiero o contable.

Figura - JAVS - 13

FIGURA - JAVS - 13

TÉCNICAS DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO:
(ADMINISTRATIVO - FINANCIERO - CONTABLE)

<u>COMPONENTE</u>	<u>DESCRIPCIÓN DEL COMPONENTE</u>	<u>SUBDIVISIÓN (SI PROCEDE)</u>
AMBIENTE DE CONTROL INTERNO	ACCIONES, POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE REFLEJAN LA ACTITUD GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN, LOS DIRECTORES Y EMPLEADOS DE UNA ENTIDAD SOBRE EL CONTROL Y SU IMPORTANCIA.	SUBCOMPONENTES DEL AMBIENTE DE CONTROL: <ul style="list-style-type: none">• INTEGRIDAD, VALORES MORALES Y ÉTICOS.• COMPROMISO CON ENTIDADES SIMILARES.• FILOSOFÍA Y ESTILO OPERATIVO DE LA DIRECCIÓN.• ESTRUCTURA ORGANIZATIVA.• CONSEJO DIRECTIVO O COMITÉ DE ADMINISTRACIÓN.• ASIGNACIÓN DE LA AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD.• POLÍTICAS Y PRÁCTICAS DEL RECURSO HUMANO.

<u>COMPONENTE</u>	<u>DESCRIPCIÓN DEL COMPONENTE</u>	<u>SUBDIVISIÓN (SI PROCEDE)</u>
RIESGOS DE EVALUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN.	IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS, POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN, DE RIESGOS PERTINENTES A LA PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE CONFORMIDAD CON LOS PCGA O NCF Y NORMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, SEGÚN LA ENTIDAD QUE SE TRATE.	<p>AFIRMACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN QUE DEBEN SER SATISFECHAS:</p> <ul style="list-style-type: none"> • EXISTENCIA U OCURRENCIA. • INTEGRIDAD. • VALUACIÓN O ASIGNACIÓN • DERECHOS Y OBLIGACIONES. • PRESENTACIÓN ASÍ COMO REVELACIÓN SUFICIENTE.
INFORMACIÓN CONTABLE Y SISTEMA DE COMUNICACIÓN	MÉTODOS EMPLEADOS PARA IDENTIFICAR, REUNIR, CLASIFICAR, REGISTRAR E INFORMAR SOBRE LAS OPERACIONES DE UNA ENTIDAD Y PARA CONSERVAR LA CONTABILIDAD DE ACTIVOS RELACIONADOS O NO.	<p>OBJETIVOS DE AUDITORÍA RELACIONADOS CON OPERACIONES QUE DEBEN SATISFACERSE:</p> <ul style="list-style-type: none"> • EXISTENCIA. • INTEGRIDAD. • PRECISIÓN. • CLASIFICACIÓN. • OPORTUNIDAD. • REGISTRO Y RESUMEN.



<u>COMPONENTE</u>	<u>DESCRIPCIÓN DEL COMPONENTE</u>	<u>SUBDIVISIÓN (SI PROCEDE)</u>
ACTIVIDADES DE CONTROL.	POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE LA ADMINISTRACIÓN HA ESTABLECIDO PARA CUMPLIR CON SUS OBJETIVOS DE INFORMAR E INFORMES DE ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS O DE UNA ACTIVIDAD CRÍTICA ADVERTIDA.	<p>CATEGORÍAS DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL.</p> <ul style="list-style-type: none"> • SEPARACIÓN ADECUADA DE DEBERES Y OBLIGACIONES. • SEPARACIÓN ADECUADA DE OPERACIONES Y ACTIVIDADES. • DOCUMENTOS Y ARCHIVOS ADECUADOS. • CONTROL FÍSICO SOBRE LOS ACTIVOS Y ARCHIVOS (SALVAGUARDA). • VERIFICACIÓN INDEPENDIENTE SOBRE EL DESEMPEÑO DEL RECURSO HUMANO (SEGÚN JAVS - 14).
MONITOREO	EVALUACIÓN CONTINUA, POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN, DE LA EFICACIA Y FUNCIONAMIENTO DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.	NO ES PROCEDENTE (SÓLO SI ES UNA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA O DE UNA ACTIVIDAD CRÍTICA DERIVADA).



<u>COMPONENTE</u>	<u>DESCRIPCIÓN DEL COMPONENTE</u>	<u>SUBDIVISIÓN (SI PROCEDE)</u>
ACTIVIDADES DE CONTROL.	POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE LA ADMINISTRACIÓN HA ESTABLECIDO PARA CUMPLIR CON SUS OBJETIVOS DE INFORMAR E INFORMES DE ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS O DE UNA ACTIVIDAD CRÍTICA ADVERTIDA.	<p>CATEGORÍAS DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL.</p> <ul style="list-style-type: none"> • SEPARACIÓN ADECUADA DE DEBERES Y OBLIGACIONES. • SEPARACIÓN ADECUADA DE OPERACIONES Y ACTIVIDADES. • DOCUMENTOS Y ARCHIVOS ADECUADOS. • CONTROL FÍSICO SOBRE LOS ACTIVOS Y ARCHIVOS (SALVAGUARDA). • VERIFICACIÓN INDEPENDIENTE SOBRE EL DESEMPEÑO DEL RECURSO HUMANO (SEGÚN JAVS - 14).
MONITOREO	EVALUACIÓN CONTINUA, POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN, DE LA EFICACIA Y FUNCIONAMIENTO DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.	NO ES PROCEDENTE (SÓLO SI ES UNA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA O DE UNA ACTIVIDAD CRÍTICA DERIVADA).

FIGURA - JAVS - 14

GUÍA PARA EVALUAR EL DESEMPEÑO

Empresa: _____

Nombre del empleado: _____

Cargo: _____ **Sección:** _____ **Fecha:** _____

Criterio:	Nulo	Regular	Promedio	Bueno	Excelente
Notas:	0	1 - 2 - 3	4 - 5 - 6	7 - 8 - 9	- 10 -

AUTOEVALUACIÓN SUJETA A COMPROBACIÓN

(El auditor evaluador debe facilitar al evaluado el formulario, para que se autoevalúe y posteriormente comprobará o auditará las calificaciones de una manera objetiva, a fin de excluir cualquier subjetividad).

<u>DESEMPEÑO FUNCIONAL:</u>	<u>NOTA DEL EMPLEADO AUTOEVALUADO</u>	<u>NOTA DEL AUDITOR EVALUADOR</u>
1- Cantidad de trabajo ejecutado.	_____	_____
2- Calidad de trabajo ejecutado.	_____	_____
3- Ejecuta el trabajo con conocimiento.	_____	_____
4- Coopera con los compañeros de trabajo.	_____	_____
5- Resuelve los problemas sin ayuda.	_____	_____
6- Termina las tareas recomendadas.	_____	_____
7- Aporta ideas para resolver problemas.	_____	_____

<u>DESEMPEÑO FUNCIONAL:</u>	<u>NOTA DEL EMPLEADO AUTOEVALUADO</u>	<u>NOTA DEL AUDITOR EVALUADOR</u>
8- Cumple las órdenes superiores.	_____	_____
9- Es discreto en el manejo de información.	_____	_____
10- Salvaguarda adecuadamente la información.	_____	_____
11- Se adecua a las circunstancias.	_____	_____
12- Demuestra dignidad en el trabajo.	_____	_____
13- Su puntualidad en el trabajo.	_____	_____
14- Su responsabilidad en las funciones.	_____	_____
15- Cumple con los deberes.	_____	_____
16- Cumple con los derechos.	_____	_____
17- Cumple con las obligaciones.	_____	_____
18- Cumple con las normas morales.	_____	_____
19- Cumple con las normas jurídicas.	_____	_____
20- Es ético en el desempeño laboral.	_____	_____
21- Estado de salud físico.	_____	_____
22- Estado de salud mental.	_____	_____
23- Es amable con los compañeros.	_____	_____
24- Sabe coordinar equipos de trabajo.	_____	_____
25- Posee capacidad de mando.	_____	_____
26- Es alegre y sonriente en el trabajo.	_____	_____
27- Es experimentado en lo que hace.	_____	_____

<u>DESEMPEÑO FUNCIONAL:</u>	<u>NOTA DEL EMPLEADO AUTOEVALUADO</u>	<u>NOTA DEL AUDITOR EVALUADOR</u>
28- Le incomodan los cambios en el trabajo.	_____	_____
29- El trabajo lo expone a errores.	_____	_____
30- Le atrae trabajar con el sexo opuesto.	_____	_____
31- El aprendizaje permanente.	_____	_____
32- Necesita supervisión permanente.	_____	_____
33- Apariencia en el trabajo.	_____	_____
34- Esfuerzo mental en lo que hace.	_____	_____
35- Esfuerzo físico en lo que hace.	_____	_____
36- Es suficiente lo que gana para sus gastos.	_____	_____
37- Está realizando estudios extralaborales.	_____	_____
38- Sus aspiraciones personales.	_____	_____
39- En la práctica de deportes.	_____	_____
40- En lo sociable extralaboral.	_____	_____

(Una vez el empleado se ha autocalificado, el auditor evaluador procederá a comprobarlo).



PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA EVALUAR EL DESEMPEÑO DE UN AUTOEVALUADO

Para cada una de las preguntas, el auditor evaluador cumplirá con las estrategias siguientes:

DESEMPEÑO FUNCIONAL

ESTRATEGIAS PARA AUDITOR EVALUADOR

- 1- Cantidad de trabajo ejecutado. - Comparación entre la cantidad de trabajo que se realiza normalmente con el realizado por el autoevaluado (el porcentaje debe ser igual a la nota). Ejemplo: La cantidad de operaciones del autoevaluado = 70 dividido entre la cantidad de operaciones que se realizan normalmente = $90 = 0.7777 = (0.7777 \times 100 \div 10) = \underline{7.77}$ de nota, cuyo rango está bajo el criterio de Bueno. Luego se cotejará con la nota que eligió el autoevaluado, para confirmar o rechazar su nota, lo que al final contribuirá en la evaluación de su desempeño.
- 2- Calidad del trabajo ejecutado. - La cantidad de errores (con el CDC), comprobados en el proceso cuantitativo = 25, deberán, restarse a la cantidad de operaciones realizadas por el autoevaluado = $70 (70 - 25) = 45$ operaciones de calidad; luego por regla de tres simple se determi-

DESEMPEÑO FUNCIONAL

**ESTRATEGIAS PARA
AUDITOR EVALUADOR**

na el porcentaje cualitativo: (si a 70 operaciones le corresponde el 100% a 45 operaciones sin error le corresponderá "X") = 64.28% lo que dividido entre 10 = 6.43 de nota, cuyo rango es del criterio Promedio.

3- Ejecuta el trabajo con conocimiento.

- De la cantidad de errores detectados, analizar y segregar aquellos que tengan relación con la omisión, para evaluar los que derivan de la ignorancia de funciones propias del cargo. Por ejemplo: Si de los 25 errores cometidos por el autoevaluado, 10 corresponden a omisiones involuntarias, entonces 15 errores corresponderían al conocimiento de las funciones del cargo y la nota estará determinada por regla de tres simple también (si a 70 operaciones le corresponde el 100% a 15 operaciones con error le corresponderá "X") = $21.42\% - 100\% = 78.58\%$ que dividido entre 10 = 7.86 de nota, que corresponde al rango de Bueno.



DESEMPEÑO FUNCIONAL

ESTRATEGIAS PARA
AUDITOR EVALUADOR

4- Coopera con los compañeros de trabajo.

- Indagaciones acerca de lo siguiente:
Si el evaluado ocupa toda su jornada laboral en las funciones propias del cargo, esto dará la pauta para limitar su cooperación; si los compañeros de trabajo circundantes realizan actividades que las conoce el autoevaluado, es otro indicio que posibilita su cooperación y por último las versiones de los compañeros relativas a cuántas veces han recibido ayuda del autoevaluado y la cuantificación será un referente, así por ejemplo: Si durante una semana se cuantificaron 2 cooperaciones, éstas se enfrentarían con 6 cooperaciones normales en una semana, lo que daría lugar a determinar una nota objetiva (si 6 cooperaciones corresponden al 100% de la cooperación, 2 cooperaciones corresponden "X") = 33.33% que dividido entre 10 = 3.33 de nota, ubicada bajo el rango de Regular.

DESEMPEÑO FUNCIONAL

ESTRATEGIAS PARA
AUDITOR EVALUADOR

5- Resuelve los problemas sin ayuda.

- Las indagaciones anteriores pueden ser extendidas en el sentido de que si los compañeros de trabajo circundantes, les ayudan a resolver sus problemas, así como la jefatura y la cantidad de ayudas durante una semana, serán la base para calificar este desempeño. Ejemplo: Si 3 ayudas las recibe en la semana de 6 ayudas normales ($6 = 100\%$, 3 será a "X") = $50\% - 100\% = 50\% \div 10 = \underline{5}$ de nota, cuyo rango es Promedio.

6- Termina las tareas encomendadas.

- La información debe obtenerse del jefe inmediato, pero no sólo verbal sino que evidenciada, para excluir toda subjetividad; si durante la semana se promediaran 6 tareas normales y de las cuales no terminó 1 ($6 = 100\%$, 1 será "X") = $16.67\% - 100\% = 83.33\% \div 10 = \underline{8.83}$ de nota, bajo el rango de Bueno.

7- Aporta ideas para resolver problemas.

- Deben retomarse las estrategias planteadas en el numeral 5, sólo agregar cuántas veces ha aportado ideas el autoevaluado durante una semana promedio y sobre la base normal de 6 en la semana, él aportó



DESEMPEÑO FUNCIONAL

ESTRATEGIAS PARA AUDITOR EVALUADOR

2 ideas (6 = 100%, 2 será "X") = $33.33\% \div 10 = 3.33$ de nota cuyo rango está en Regular y esa sería al mismo tiempo parte de la evaluación de su creatividad.

8- Cumple las órdenes superiores. - Para evaluar este desempeño, deben retomarse las estrategias apuntadas en el numeral 6; pero agregar aquellas que no tenían relación con las tareas inherentes al cargo. Ejemplo: Si 5 órdenes fueron cumplidas de 8 dictadas como normales por la jefatura, previa evidencia de las mismas (8 = 100%, 5 será "X") = $62.5\% \div 10 = 6.25$ de nota, correspondería al rango de Promedio.

9- Es discreto en el manejo de información. - La verificación deberá hacerse con empleados de la empresa; pero de diferente departamento o sección, relativa a preguntarles si tienen conocimiento de como se maneja la información del cargo evaluado, excluyendo aquellos que hayan desempeñado el cargo y las expresiones subjetivas, derivadas de las relaciones interpersonales. Si del sondeo realizado se comprueba una, eso es

DESEMPEÑO FUNCIONAL

**ESTRATEGIAS PARA
AUDITOR EVALUADOR**

suficiente para calificarlo con el criterio Nulo, ya que una indiscreción revelaría que el empleado no es discreto en el manejo de la información y, al evaluar esta cualidad, no existe el término Medio, ya que es discreto o indiscreto.

- 10- Salvaguarda adecuadamente la información.
- La evaluación de ese desempeño, tiene que ver con el cuidado, archivo y difícil acceso a la información, por personal ajeno a las funciones o no autorizado por la jefatura. Su verificación se basa en examinar el orden, archivo, garantía de no acceso (llave de seguridad) y celo en el manejo de la misma, si los 4 componentes se cumplen, es adecuada la salvaguarda= Excelente, caso contrario habría que cuantificarla (4= 100%, 3 será "X")= $75\% \div 10 = 7.5$ nota que le correspondería por incumplir una de las 4 consideradas como normal y estaría bajo el rango de Bueno.



Se podría evaluar el desempeño y emitir un juicio de valor, sólo con haber calificado las primeras diez funciones; sin embargo, se han detallado otras 30 funciones a fin de que, si el auditor evaluador juzga prudente, las verificaría, para ampliar o enfatizar el resultado. Lo interesante de este método es que de una manera sencilla, es objetiva la evaluación del desempeño laboral de un empleado determinado, excluyendo toda posibilidad subjetiva que desnaturalice la evaluación. Esto contribuirá a sustentar técnicamente los hallazgos de auditoría. Es importante aclarar que el método propuesto no es absoluto, ya que está expuesto a cambios a efecto de ser mejorado por el auditor estratégico.


8.7- HALLAZGOS DE LA AUDITORÍA.

El hallazgo en la auditoría es lo que detecta el auditor como deficiencia o irregularidad, después de haber aplicado las normas de auditoría y sustentable con evidencias irrefutables ante cualquier persona o autoridad competente.

La previsión en el desarrollo de la auditoría es importante, porque si bien es cierto que el auditor debe tener desconfianza, no siempre encontrará errores o irregularidades, sin que esto lo califique como un auditor deficiente o desnaturalizado; pero sí, debe mantener en su mente condiciones como las siguientes:

- Errores por malversación de activos:

- Grado de exposición al robo o hurto de los bienes de la institución.
- Frecuencia de deficiencias en las actividades. (Cometidas por empleados).
- Improbabilidad de recuperación de los derechos por cobrar (cuentas y documentos por cobrar).
- Persistencia de errores contables (contador).

- 
- Poco control de bienes y derechos (activos).
 - Inadecuada salvaguarda de la información.
 - Influencia directriz en control circundante (relaciones).
 - Ausencia de políticas administrativas inherentes al activo.
 - Ambiente laboral de demasiada confianza.
 - Inconsistencia del estilo de dirección (Gerencia).
 - Malestar por presencia de la auditoría.
 - Estrés de empleados y auditores de la entidad.
 - Movimientos inusuales (transacciones).
 - Uso de computadoras para crear errores:
(Irregularidades - fraude)
 - Falsificación o alteración de factores y comprobantes, previo a su digitación (por ausencia de CDC).
 - Alteración del programa fuente de cómputo.
(Aproximaciones de centavos desviados a otras cuentas que no son de la empresa).
 - Eliminación o hurto de documentos.
(Para ocultar un desfalco).

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

- No necesariamente el desfalcador digita la información (errores corrigen errores, para desvirtuar su destino final).
- La no segregación funcional (extremado interés por trabajar más que los demás - no toma vacaciones o con frecuencia trabaja en tiempo extraordinario).
- Deliberada inyección de virus al sistema.
(Eliminación de información del disco duro).
- La importancia relativa (relacionista - irrelevante).
- La materialidad del hallazgo en auditoría.
(Ver centavos – Mirar colones – Ver ausencia de sellos – Mirar ausencia de documentos).
- Resultantes de compromisos de certeza limitada. (Otra información - cartas de cumplimientos - subelementos relativos a estados financieros y gestión administrativa en actividades críticas).
- Sustantivo (tangibile e intangible).
- La evidencia.
(sustantiva – tangible – irrefutable).

Para ilustrar la evidencia comprobatoria la Figura-JAVS-15 lo detalla:

FIGURA - JAVS - 15



EVIDENCIA COMPROBATORIA

<u>BASES DE COMPARACIÓN</u>	<u>CASO LEGAL SOBRE LADRÓN ACUSADO</u>	<u>AUDITORÍA ESTRATÉGICA</u>
USO DE LAS EVIDENCIAS.	DECIDIR SOBRE LA CULPABILIDAD O INOCENCIA DEL ACUSADO.	DETERMINAR SI LAS ACTIVIDADES SE DESARROLLAN RAZONABLEMENTE (NORMAL).
NATURALEZA DE LAS EVIDENCIAS UTILIZADAS.	TESTIMONIO DE TESTIGOS Y PARTES INVOLUCRADAS.	DIFERENTES TIPOS DE EVIDENCIAS DE AUDITORÍA (DOCUMENTAR).
PORTE O PARTES QUE EVALÚAN LAS EVIDENCIAS.	FISCAL, JURADO Y JUEZ.	AUDITOR ESTRATÉGICO.
CERTEZA DE LAS CONCLUSIONES A PARTIR DE LAS EVIDENCIAS.	SE REQUIERE DE LA CULPABILIDAD SIN DUDA RAZONABLE.	NIVEL ALTO DE AFIRMAR Y ASEGURAR CONFORME EL HALLAZGO.
NATURALEZA DE LAS CONDICIONES.	INOCENCIA O CULPABILIDAD DE UNA DE LAS PARTES.	EMITIR UNO DE LOS TIPOS ALTERNATIVOS DE DICTAMEN DE AUDITORÍA (SALVEDAD O ABSTENCIÓN DE OPINIÓN).
CONSECUENCIAS DE LAS CONCLUSIONES INCORRECTAS A PARTIR DE LAS EVIDENCIAS.	LA PARTE CULPABLE NO ES CASTIGADA O LA PARTE INOCENTE ES ENCONTRADA CULPABLE.	LOS USUARIOS DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA TOMAN DECISIONES CORRECTAS O INCORRECTAS.

8.8- CONSISTENCIA DE INFORMES DE AUDITORÍA.

Los informes de auditoría estratégica, sobre una actividad crítica determinada, deben formularse manteniendo los principios siguientes:

- Estructura.

(Observación y su recomendación).

(Hallazgo y su respectiva corrección).

- Apegado a las “NAGA” o “NAGGA” en lo inherente.

(Consistencia – no por personas).

(Conservatismo – con exclusión de personas).

- Información confidencial restringida.

(Su no difusión, sustentar el porqué).

(Su difusión cuándo y en qué casos es público).

- Evidenciar su distribución.

(Usuarios autorizados internos).

(Usuarios autorizados externos).



- Opiniones pertinentes.

(Las vertidas por funcionarios sobre los hallazgos).

(Aún las vertidas en forma adversa a la auditoría).

- El informe oportuno.

(Completo – exacto – objetivo – convincente – claro – conciso – útil – consecuente – comprobable – defendible).

8.9- EL CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA - “CDC”.

El control de calidad - “CDC” en la auditoría es imprescindible, ya que si un auxiliar de auditoría no es sujeto de una supervisión constante, su trabajo podría invalidarse o no ser un respaldo suficiente para un informe.

Desde la previsión y planeación de la auditoría, hasta el archivo de los “Papeles de Trabajo - PTA” y “Archivo Permanente - APA”, deben considerarse los elementos involucrados en el control de calidad - “CDC”, tales como el plan, programas, PTA, independencia, políticas, recurso humano, reingenio o creatividad, circunstancias, situaciones, informe y calidad del mismo.

La supervisión de supervisiones, que constituyen las normas morales, valores éticos, normas profesionales, estrategias y tácticas.

Todos, absolutamente todos los eventos de auditoría, deben ser verificados por otro auditor estratégico de mayor experiencia; nunca debe cometerse el error de



encargar el “CDC” a un auditor inexperto o de menor experiencia del que levantó los Papeles de Trabajo con sus evidencias respectivas.

La Figura – JAVS – 16 demuestra los elementos del “CDC”.

FIGURA - JAVS - 16

ELEMENTOS DEL CONTROL DE CALIDAD - "CDC"

<u>ELEMENTOS</u>	<u>RESUMEN DE REQUISITOS</u>	<u>EJEMPLO DE UN PROCEDIMIENTO</u>
INDEPENDENCIA	TODO EL PERSONAL EN AUDITORÍAS DEBE COMPROMETERSE CON LOS REQUISITOS DE INDEPENDENCIA DEL CÓDIGO DE CONDUCTA MORAL Y PROFESIONAL.	CADA JEFE Y EMPLEADO DEBE RESPONDER A UN "CUESTIONARIO DE INDEPENDENCIA" CADA AÑO, EN EL QUE SE TRATEN ASUNTOS TALES COMO PROPIEDAD DE TÍTULOS VALORES Y PARTICIPACIÓN EN EL CONSEJO DIRECTIVO U OTROS CONCERNIENTES.
ASIGNACIÓN DE PERSONAL A LAS AUDITORÍAS.	TODO EL PERSONAL EN AUDITORÍAS DEBE COMPROMETERSE A TENER UN GRADO ADECUADO DE CAPACITACIÓN TÉCNICA Y COMPETENCIA SUFICIENTE, EDUCACIÓN Y ADIESTRAMIENTO CONTINUADOS.	LA ASIGNACIÓN DE TODO EL PERSONAL LA HACE UN JEFE QUE CONOZCA LAS ACTIVIDADES Y ENTIDADES, PARA QUE ASIGNE AL PERSONAL POR LO MENOS 45 DÍAS DE ANTICIPACIÓN (SALVO CIRCUNSTANCIAS EMERGENTES).
CONSULTA.	CUANDO EL PERSONAL O JEFES TENGAN PROBLEMAS TÉCNICOS, LOS PROCEDIMIENTOS DEBEN ASEGURAR QUE SE BUSQUE AYUDA DE PERSONAL ESPECIALISTA CAPACITADO Y CON EXPERIENCIA SUFICIENTE.	EL DIRECTOR DE AUDITORÍA DEL DESPACHO, DEBE ESTAR DISPONIBLE PARA CONSULTAS Y APROBAR TODOS LOS COMPROMISOS ANTES DE QUE TERMINEN LA AUDITORÍA.



ELEMENTO

RESUMEN DE REQUISITOS

EJEMPLO DE UN PROCEDIMIENTO

SUPERVISIÓN

DEBEN EXISTIR POLÍTICAS PARA ASEGURAR UNA ADECUADA SUPERVISIÓN DEL TRABAJO A TODOS LOS NIVELES DE LA AUDITORÍA Y DE UNA MANERA CONSTANTE.

SE REQUIERE QUE UN JEFE DE AUDITORÍA ANALICE Y APRUEBE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA, ANTES DE QUE TENGA LUGAR UNA PRUEBA DETALLADA O SE DESARROLLEN PLENAMENTE LOS PROGRAMAS.

CONTRATACIÓN

TODO EL PERSONAL NUEVO DEBE ESTAR PREPARADO PARA DESEMPEÑAR SU TRABAJO EN FORMA COMPETENTE, PREVIO UN PROGRAMA DE INDUCCIÓN SATISFACTORIO (DEBE DURAR 3 MESES MÍNIMO).

TODO EL PERSONAL QUE SE CONSIDERE PARA UN EMPLEO, DEBE SER ENTREVISTADO Y APROBADO POR EL JEFE DE PERSONAL, DIRECTOR DE AUDITORÍA Y EN LAS ÁREAS TÉCNICAS EN LAS QUE TRABAJARÁ.

DESARROLLO PROFESIONAL

TODO EL PERSONAL DEBE RECIBIR EL SUFICIENTE DESARROLLO PROFESIONAL QUE LE PERMITA REALIZAR SU TRABAJO EN FORMA COMPETENTE Y CON EDUCACIÓN PERMANENTE.

CADA PROFESIONAL DEBE RECIBIR 50 HORAS DE EDUCACIÓN CONTINUA CADA AÑO, MÁS LAS HORAS ADICIONALES QUE RECOMIENDE EL JEFE DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA O SUPERVISOR.

PROGRESO

DEBEN ESTABLECERSE POLÍTICAS DE PROMOCIÓN, A FIN DE ASEGURAR QUE EL PERSONAL PROMOVIDO ESTÉ CAPACITADO PARA SUS NUEVAS RESPONSABILIDADES.

CADA PROFESIONAL DEBE SER EVALUADO EN CADA AUDITORÍA, UTILIZANDO EL MÉTODO DE EVALUACIÓN DE DESEMPEÑO PARA AUDITORES (MÉTODO SUGERIDO, SEGÚN FIGURA - JAVS - 14).

<u>ELEMENTO</u>	<u>RESUMEN DE REQUISITOS</u>	<u>EJEMPLO DE UN PROCEDIMIENTO</u>
ACEPTACIÓN Y CONTINUACIÓN DE CLIENTES O CLIENTES RECURRENTE.	TODOS LOS CLIENTES POTENCIALES Y EXISTENTES, DEBEN SER EVALUADOS A FIN DE REDUCIR AL MÍNIMO LOS RIESGOS, POR LAS POSIBILIDADES QUE HUBIERE DE QUE SE ASOCIEN O SEAN DIRECTIVOS, CUYA INTEGRIDAD PERSONAL HAYA SIDO CUESTIONADA.	DEBE HACERSE UNA EVALUACIÓN DEL PERFIL MORAL Y ÉTICO DEL CLIENTE O ENTIDAD, SOBRE ASUNTOS O COMENTARIOS DEL AUDITOR ANTERIOR Y UNA EVALUACIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN Y SOCIOS DE LA FIRMA, ANTES DE ACEPTARLO.
INSPECCIÓN	DEBEN EXISTIR POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS, PARA ASEGURAR QUE SE ESTÁN SIGUIENDO EN FORMA CONSISTENTE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE CALIDAD - CDC EN LAS AUDITORÍAS, CUALQUIERA QUE FUERE LA CLASE DE AUDITORÍA.	EL ENCARGADO DE CONTROL DE CALIDAD, DEBE PONER A PRUEBA LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE CALIDAD, POR LO MENOS CADA AÑO, A FIN DE ASEGURAR QUE EL DESPACHO O LA UNIDAD DE AUDITORÍA ESTÁ CUMPLIENDO CON LOS "CDC" SIN EXCEPCIÓN O EXCLUSIÓN ALGUNA.



8.10- CUMPLIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Los cumplimientos básicos en auditoría, no sólo deben descansar en las NAGA o NAGGA, sino en lo intuitivo del auditor, deben cumplirse permanentemente con un monitoreo interinstitucional y extrainstitucional, lo que requiere de mucha inteligencia estratégica para lograrlo y, además, deben de verificarse aspectos derivados tales como:

- **Cumplimiento de recomendaciones.**
(Inherentes a informes de auditoría)
(Si corrigieron o no las recomendaciones de auditoría).

- **Cumplimientos legales.**
(Relativo a leyes - acuerdos - regulaciones).
(Si no han transgredido leyes y contratos).

- **Logros notables.**
(Resaltar cumplimientos relevantes de administración)
(Énfasis en la mejoría de gestión administrativa y en qué actividades específicas ocurrió).

Los cumplimientos de auditoría definen los dictámenes e informes finales, ya que de ellos depende el tipo de dictamen que emitirá el auditor (limpio o estándar – adverso o negativo – con salvedades – abstención de opinión).

Cada uno de los dictámenes, tienen sus características y motivaciones.

1- Dictamen limpio o estándar: Es aquel dictamen que emite el auditor cuando todo lo examinado o auditado, está sin novedad o han cumplido con todas las recomendaciones resultantes de los hallazgos de auditoría.

2- Dictamen con opinión adversa o negativa: Lo emite el auditor cuando los estados financieros, tomados en conjunto, no presentan una situación financiera y económica razonable.

3- Dictamen con salvedades: El auditor lo emite cuando los estados financieros, en conjunto, estén influenciados por alguna información que la administración le haya negado al auditor o una parte

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

de la revelación de dichos estados, no sea suficiente o irreal el saldo de alguna cuenta.



4- Dictamen con abstención de opinión: Sería en el caso de encontrarse un deficiente control interno de la institución y que un porcentaje alto de las cifras que presentan los estados financieros no sea confiable. Esta es la opinión más severa del auditor, ya que se abstiene de dar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

8.11- INTEGRACIÓN DE SUJETOS ACTIVOS.

Para la integración de sujetos activos, es importante haber cumplido con el conocimiento adecuado previo, a fin de que el recurso humano sepa lo elemental y básico de la auditoría. Esto implica conocer de Normas de Contabilidad Financiera – NCF y PCGA, y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas – NAGA y Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas - NAGGA. Asimismo, que posean algunos aspectos cualitativos, tales como: Un liderazgo aceptable, capacidad de integración, creativo, optimista, responsable, organizado, disciplinado, serio, honesto, amigable, comunicador, cooperativo, generoso, etc. Otros aspectos por considerar son los relativos al trabajo específico. Si la auditoría estratégica está orientada a una entidad gubernamental en alguna de sus áreas críticas, el sujeto activo (auditor) deberá poseer el conocimiento suficiente de la institución y la actividad específica sujeta al examen; se ha comprobado en un índice alto, durante el desarrollo de auditorías tradicionales, que el desempeño de algunos sujetos activos ha influido en los hallazgos e informes de auditoría deficientes. Por esas

experiencias se advierte que, para la integración de equipos de trabajo en auditoría, no sólo deben poseer la suficiencia profesional, sino que saber de una manera sobrada la clase y ambiente de otros sujetos activos, que sean distractores en potencia y espíritu de la desnaturalización del trabajo.

En la integración del equipo de trabajo en auditoría, deben considerarse las “once E”, lo que denomino el equipo de fútbol adecuado para ganar; caso contrario, no se aprovecha el tiempo, dinero, empleados y, lo que es más, la mayor cantidad de clientes. Las once “E”, detalladas y conceptualizadas así:

E1: ENTENDIDO:

El auditor enteudido es el que ha comprendido, para que realice el trabajo estratégico adecuado a las necesidades.

E2: ESTRATÉGICO:

Antes de ejecutar el trabajo de auditoría, el auditor tuvo que haber diseñado varias estrategias, para hacerles frente a las tácticas circunstanciales y estrategias adversas.

E3: ETICO:

En la práctica de los valores morales, un auditor debe ser ético; el producto de la auditoría estaría determinado por tal comportamiento.

E4: ECONÓMICO:

En el desempeño del auditor, la economía de tiempo se convierte en la optimización individual y maximización para la firma de auditoría.

E5: EQUITATIVO:

El auditor ante los sujetos activos auditados, a cada quien lo suyo, debe ser justo en su trato, aun en las circunstancias adversas y hostiles.

E6: ECOLÓGICO:

En la praxis de la auditoría estratégica, el auditor debe abstenerse en aquellos casos contrarios al medio ambiente y biodiversidad, lo que lo haría ecológico orgánico y un cooperante del ecosistema.

E7: EMPRENDEDOR:

El auditor estratégico debe poseer un gran ingenio, para que pueda enfrentar el planeamiento estratégico situacional satisfactoriamente; su optimismo debe ser

parte de todo lo que emprenda, porque lo imposible estará por hacerlo.



E8: EFICIENTE:

El auditor por convicción moral y profesional, debe ser eficiente en todo lo que haga en su carácter personal.

E9: EFICAZ:

La eficacia del auditor estará determinada, no sólo por su eficiencia en determinada actividad, sino por la destreza o habilidades de interacción con los otros factores de capital y equipos, para una mayor productividad.

E10: EFECTIVO:

El auditor efectivo es aquél que, con menores recursos ante su competencia, obtiene mayores logros, cumple sus objetivos y metas, para el logro de su misión.

E11: EXCELENTE:

Es el auditor estratégico completo porque es Entendido, Estratégico, Ético, Económico, Equitativo, Ecológico, Emprendedor, Eficiente, Eficaz y Efectivo; sobre todo, es un profesional identificado con su trabajo y apasionado por la Excelencia. Todo esto lo califica como Excelente.

Las once “E” son el equipo cualitativo de trabajo ideal, que promete una integración de sujetos activos (auditores) de primer orden; esto se afirma debido a la experiencia en auditoría de diversas actividades, desempeñadas durante diecisiete años, es el producto de haber comprobado las actitudes limitadas de algunos auditores, cuya trascendencia fue muy pobre, por las limitaciones de los métodos de trabajo impuestos o limitaciones mentales derivadas de los mismos. En la medida del esfuerzo que se haga por integrar sujetos activos a los equipos de trabajo, para desarrollar la auditoría estratégica, así serán los resultados cualitativos con la aplicación de las “once E”.

La preocupación constante de toda firma de auditoría, es mantenerse en los parámetros de las “once E” y visualizar su desarrollo sobre esas bases; porque nunca será la publicidad o el escudo de una firma transnacional de auditores, las que determinarán un servicio de auditoría recurrente; sólo se logrará con un servicio de auditoría altamente cualificado y excelente. Ésa es la mejor referencia o recomendación de clientes satisfechos.

FIGURA - JAVS - 17



DEFINICIÓN DE LAS DESTREZAS



8.12- ACCIÓN ADMINISTRATIVA – ACTO VOLITIVO.

Si bien es cierto que la acción administrativa podría ser un acto volitivo para algunos, para otros limitaría el acto volitivo porque no es del todo cierto que la administración actúa con absoluta libertad, pues está sometida a políticas administrativas y reglamentos internos, que limitan de alguna manera la libertad de acción. Lo importante de todos los eventos es que su movilidad le permita cumplir en base a normas del bien común y Normas de Contabilidad Gubernamental (en los casos de instituciones públicas) y en base a Normas de Control Interno (para entidades privadas y ONG).

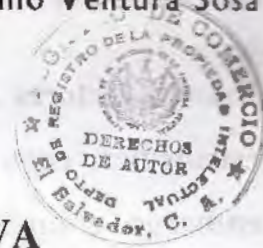
El auditor estratégico debe estar preparado para las manifestaciones típicas de resistencia, pues habrá empleados (sujetos a la auditoría) con un alto componente emocional, lo que no debe ser sorpresa o extrañeza para el auditor. Algunas manifestaciones adversas serían:



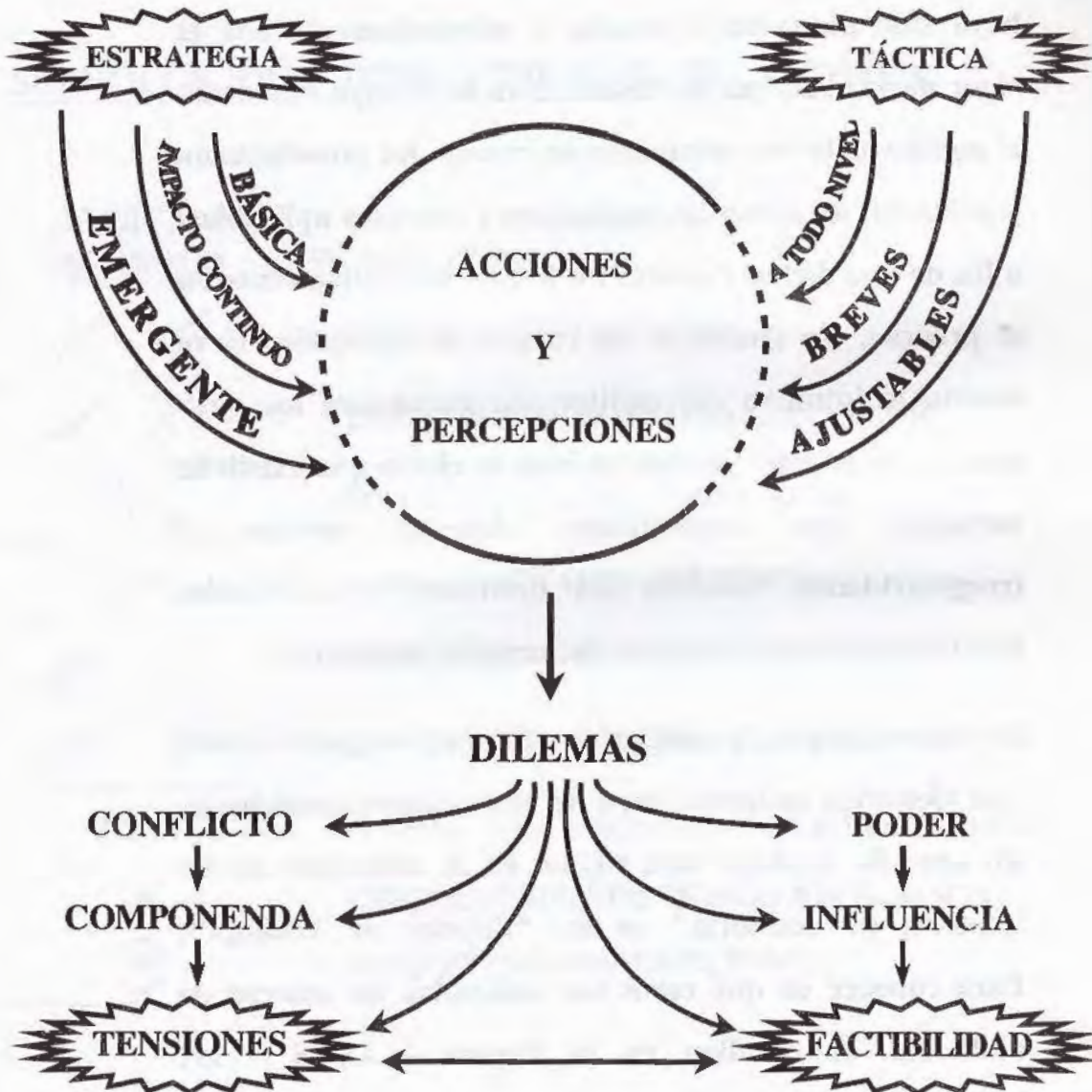
- 1- Que le cuestionen su metodología.
- 2- Ataques psicológicos a efecto de bajarle la moral (actitud hostil).
- 3- Demasiado ofrecido de detalles.
- 4- Demasiado peticionario de detalles.
- 5- Expresiones conflictivas.
- 6- Impracticidad en la facilitación de información.
- 7- Facilitación de información confusa.
- 8- Silencio absoluto en el desarrollo de la auditoría.
- 9- Intelectualización ilustrativa en las explicaciones.
- 10- Actitudes jactanciosas de moralización y tecnicismos.
- 11- Manifestaciones pragmáticas de conformismo.
- 12- Muestras de mejoramiento repentino.
- 13- Persistente presión por soluciones inmediatas.
- 14- Revelaciones contrarias al pudor e imagen de la persona.

Todas las muestras actitudinales adversas del auditado, constituyen un propósito fundamental para el auditor, basado en la desnaturalización de su trabajo. Es aquí, precisamente, donde la inteligencia estratégica supera todos los obstáculos con el apoyo político entusiasta del nivel superior de la organización, la participación circunstancial de personas claves, la orientación concreta por superar los problemas y aprovechar las oportunidades por parte del supervisor de auditoría, aclarando las metas que posibiliteu la conclusión de los objetivos de auditoría; contrarrestar las adversidades sin seguirle el juego al auditado, creando un profundo contenido psicológico de los roles e importancia de ambos en el contexto organizacional, a efecto de contrainfluir en la conciencia del auditado y haciendo ver, sobre todo, que la auditoría, además de ser un apoyo para la administración institucional, dignifica el comportamiento del sujeto activo auditado.

FIGURA - JAVS - 18



LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA



Existen factores que influyen en los riesgos de auditoría estratégica, cuya aceptación depende de los usuarios; sin embargo, el auditor podría atenuar los riesgos de control en la medida en que la actividad sujeta a la auditoría, haya sido planeada a prueba y adecuadamente con el rigor demandado por la misma. Para los riesgos inherentes el auditor debe ser minucioso en revisar los procedimientos y políticas, así como las regulaciones y decretos aplicables, a fin de que dichos factores no influyan drásticamente en el proceso. En cuanto a los riesgos de detección, sirve mucho lo intuitivo del auditor (no mirar con los ojos, sino con la mente) porque, si bien es cierto que existirán variables que imposibiliten detectar errores o irregularidades, también las destrezas y habilidades mentales dan cuenta de una declaración incorrecta.

En la práctica de la auditoría, existe un lenguaje técnico que identifica su labor, pero de una manera consistente, sin que ello implique una rigidez en la utilización de las “marcas de auditoría” en los “Papeles de Trabajo”. Para conocer en qué casos son utilizadas las marcas de auditoría, se detallan en la Figura – JAVS – 19, siguiente:



FIGURA - JAVS - 19

SÍMBOLOS QUE DEBE UTILIZAR EL AUDITOR

MARCA O SÍMBOLO	SU UTILIZACIÓN
	- INFORMACIÓN COTEJADA
	- INFORMACIÓN COTEJADA CON ERROR.
	- SUMAS O TOTALES VERIFICADOS.
	- SUMAS O TOTALES CON ERROR.
	- AUXILIARES Y MAYORES CORRECTOS.
	- AUXILIARES Y MAYORES INCORRECTOS.
	- ÚLTIMA OPERACIÓN CONTABLE VERIFICADA.
	- CHEQUES PENDIENTES DE PAGO POR EL BANCO.
	- CHEQUES PAGADOS POR EL BANCO.

**MARCA O
SÍMBOLO**

SU UTILIZACIÓN

\$

- PARA INDICAR QUE UNA CUENTA DEL ESTADO FINANCIERO INCLUYE UNA CÉDULA DE ANÁLISIS.

∧

- COMENTARIO INVESTIGADO Y ACEPTADO.

∨

- AJUSTE ACEPTADO Y REALIZADO.

∅

- COMPROBACIÓN O RECuento FÍSICO.

∧∨

- COMENTARIO INVESTIGADO Y NO ACEPTADO.

∨∧

- AJUSTE CONTABLE NO ACEPTADO.

LAS MARCAS EN AUDITORÍA NO SON RÍGIDAS, PERO DEBEN SER CONSISTENTES PARA LA UNIDAD DE AUDITORÍA DE QUE SE TRATE.



Otro aspecto por considerar en la acción administrativa de la auditoría estratégica, es que una vez concluidos los “Papeles de Trabajo” y debidamente supervisados, los hallazgos resultantes de la actividad auditada deben estar respaldados con la evidencia o prueba sustantiva (sujetos pasivos), para que el informe de auditoría tenga el soporte evidencial suficiente. El archivo de los papeles de trabajo debe poseer una carátula que identifique el nombre de la firma de auditoría, el número de tomo, el nombre de la institución auditada, la naturaleza de la auditoría o actividad productiva u operativa auditada, el índice de los papeles de trabajo, los auditores que intervinieron en el trabajo y las fechas de inicio y final de la auditoría.

8.13- INTEGRACIÓN DE SUJETOS PASIVOS.

Se entenderá por sujetos pasivos cualquier documento o papel que contenga información; también serán sujetos pasivos los equipos o computadoras procesadoras de la información.

En la integración de los sujetos pasivos, es indispensable conocer de los sistemas de información, su flujo de recorrido y qué acumula en todo el proceso, así como su cualificada información; no se debe de olvidar que el papel aguanta con lo que le puen o si basura es lo que procesa, basura será el producto final. Otro aspecto importante es que la información es vulnerable a ser distorsionada, por constituir el centro vital en la informática. En las técnicas de anditoría de sistemas de información, se debe estar claro ¿dónde inicia y termina una actividad? ¿Qué es lo que se va auditar de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso? ¿Cuáles serán las técnicas que permitirán comprobar la lógica de un programa de cómputo, si es de amplio dominio o se tendrá que contratar especialistas, para el apoyo

¿Cuál es la administración del centro de información? ¿Determinan copias de respaldo de la información o tienen o no planes de contingencia en la salvaguarda de la información? ¿Son periódicos el mantenimiento de la información y equipos del procesamiento electrónico de datos? Los datos de entrada como los de salida, ¿Están sometidos a Controles de Calidad – CDC? El tiempo de respuesta de los equipos y sistema, ¿Son acordes a las necesidades reales de la entidad? ¿La experiencia relativa es verificable, bajo razonamientos sencillos? ¿Es un sistema de información oportuno, íntegro, exacto y conciso? ¿Posee doble captura de datos? ¿Emplea dígitos verificadores para sumas y restas, así como la validación de valores específicos? ¿Existen bitácoras y reporte de fallas del sistema o qué estadísticas existen? Las copias de respaldo ¿Garantizan los medios utilizados? ¿Son estables o rotativos esos medios y el almacenamiento de la información garantiza que no será modificada, sustituida o deteriorada? ¿Es congruente el mantenimiento preventivo de información y equipos, respecto los grados de importancia o de importancia relativa? La ubicación

geográfica y salvaguarda ¿Están bajo responsabilidades específicas? En fin, los sistemas de información ¿Permiten alcanzar, en el momento oportuno o requerible, los procesos de integridad y exactitud, así como la base de concisión que en todos los procesos de la información, se haga lo mismo o de la misma manera sin alteración alguna? Muchas interrogantes podrían surgir; sin embargo, lo más importante es que en la etapa de la planeación de la auditoría, así como en la formulación del programa de auditoría estratégica a la medida de la actividad, deben detallarse todos los elementos y subelementos, que podrían influir en los sistemas de información, dado lo heterogéneo en su parte analítica o de detalle, por la diversidad de estilos gerenciales o ausencia de los mismos, los adelantos o atraso tecnológico con que opere la organización sujeta a la auditoría. La Figura - JAVS - 20, plantea todo ese proceso el cual debe ser advertido por todo auditor responsable; asimismo, en la Figura - JAVS - 21.

FIGURA - JAVS - 20



PROCESO DE AUDITORÍA DE LA INFORMACIÓN

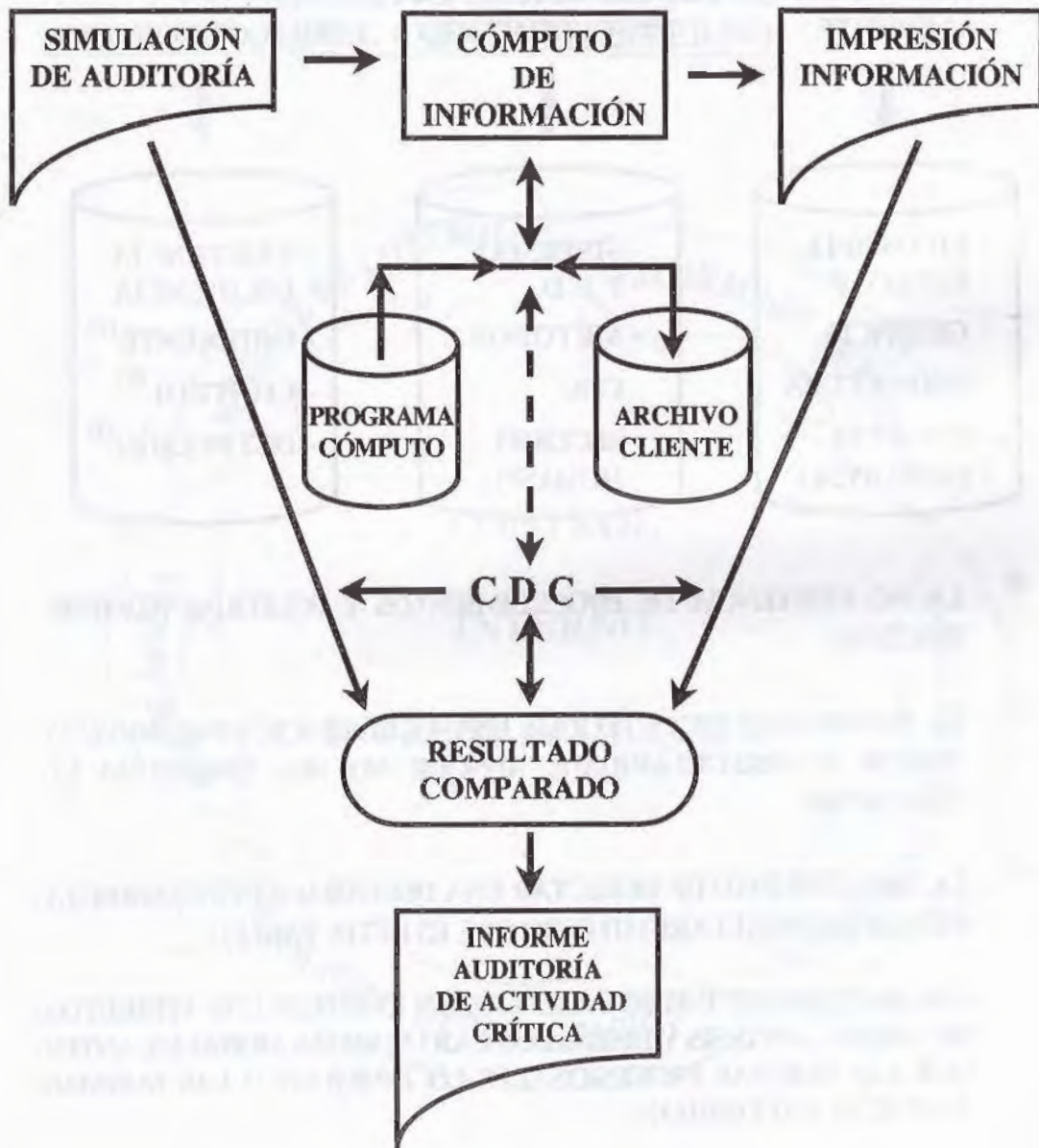


FIGURA - JAVS - 21

SALVAGUARDA DE LA INFORMACIÓN
(SISTEMAS DE INFORMACIÓN - NORMAS MORALES)

ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO:



(1) - LA NO EXISTENCIA DE PROCEDIMIENTOS Y POLÍTICAS ADMINISTRATIVAS.

(2) - LA POSIBILIDAD DE DETECTAR UNA DECLARACIÓN INCORRECTA (ERROR O IRREGULARIDAD), AUNQUE NO SEA OPORTUNO EL HALLAZGO.

(3) - LA IMPOSIBILIDAD DE DETECTAR UNA DECLARACIÓN INCORRECTA (ERROR O IRREGULARIDAD PERO QUE ES DETECTABLE).

LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DEBEN CUMPLIR LOS ATRIBUTOS DE LÓGICA, SÍNTESIS Y DISEÑADOS BAJO NORMAS MORALES, ANTES QUE LAS NORMAS PROFESIONALES LO INDIQUEN O LAS NORMAS JURÍDICAS LO CORRIJAN.

FIGURA - JAVS - 22



**COMPONENTES INTERRELACIONADOS
DEL CONTROL INTERNO**



- 1- Ambiente de control: Es el conjunto organizado de la entidad e influencia del recurso humano, constituyendo el fundamento, disciplina y estructura organizacional de la misma (Ética, compromisos, directores, comité de auditoría, estilo de gerencia, delegación, políticas, etc.).
- 2- Valoración de riesgo: La identificación de la entidad, análisis de riesgos relevantes que sean un obstáculo para el logro de los objetivos y a su vez cómo deben ser manejados (cambios, nuevo personal, reorganización, crecimiento acelerado, nuevas líneas y tecnología, etc.).
- 3- Actividades de control: Las políticas y procedimientos que aseguren la realización de las decisiones (desarrollo, procesamiento de la información, control físico, segregación funcional, etc.).
- 4- Información y comunicación: Identificación de la captura e intercambio de la información en forma oportuna y responsable (operaciones importantes e inicio de las mismas, comportamiento de cuentas y cifras, proceso contable, etc.).
- 5- Vigilancia: Proceso del control de calidad constante (en todas las etapas del proceso, debe haber “CDC”, evaluación de auditoría interna en su desempeño, etc.).




8.14- EVALUACIÓN DE DECISIONES.

Uno de los errores frecuentes en la gestión administrativa, es que muchas de las decisiones, además de ser verbales, no evalúan lo que dicen. Por diversas razones, deciden por impulsos emocionales, cuya cólera no les permite contar hasta diez, para que más tarde lamenten la decisión tomada o le echen la culpa a la mala suerte, como si ésta existiera o, en otros casos, descargar la responsabilidad por el error al empleado inmediato (al “calate” más viejo se le pegan las pulgas). Eu más de una ocasión, presencié en algunos miembros de la Junta Directiva de compañías privadas y entidades públicas, la toma de decisiones precipitadas o impulsadas por la adrenalina de los protagonistas, hasta llegar al colmo de lo siguiente: ...“¡despídalo ya!, no deseo verlo un minuto más”... El gerente, en obediencia al director, procedió de inmediato, sin evaluar la orden emanada de la Junta Directiva, sin opinar de tal decisión y sin advertir que el empleado tenía diez años de trabajar para la empresa; así como el único que conocía la situación de los archivos de información y los riesgos de la misma. Lógico sería

que el expleado no volvería y, para normalizar el proceso operativo de la institución, tardarían dos meses. Todo por una decisión impulsiva, sin haber evaluado y analizado la decisión. En mi libro anterior a éste **“COSTEO DIRECTO: DECISIONES EMPRESARIALES”**, he dedicado dos subtemas inherentes al proceso técnico que debe seguirse para la toma de decisiones adecuadas, bajo los subtítulos **“Instrumentos básicos para la toma de decisiones adecuadas”** (Páginas de la 86 a la 91) y **“Consecuencias probables de las decisiones empresariales”** (Páginas de la 92 a la 99).

Por insignificante que sea la decisión, debe procederse técnicamente. Ello garantiza una evaluación previa exitosa. Cuando la decisión se toma, debería ser comunicada con disciplina y energía suficientes, ya que es la revelación de mando o de autoridad de la jefatura; una decisión que no cumpla esas premisas, es seguro que será recibida por los subalternos como muy débil o floja, pues así serán las consecuencias de la misma.

Con la experiencia de muchos años en la dirección de recursos humanos, he aprendido muchísimos detalles



derivados de las emociones. Hasta he sido calificado de “bravo”, aunque este calificativo sólo correspondía a los perros, animalitos muy fieles por cierto; otros, que he sido un jefe “ogro” y con carácter fuerte; sin embargo, independientemente de esos calificativos inmerecidos, aprendieron mucho en mi Despacho - Escuela y lo reconocen después, cuando están en otro ambiente laboral, donde ellos son las lumbreras, pese a haber sido los promedios o regulares en el desempeño laboral, durante todo el proceso de acumulación de experiencias; algunos neófitos, no lograron advertir que las órdenes estaban cargadas de responsabilidad y autoridad con disciplina, cuestión que si hubiera sido lo contrario, no serían lo que ahora son: excelentes jefes, y yo hubiese sido un irresponsable que también me recordarían como tal. Las interpretaciones y las lágrimas derramadas (débiles en lo emocional), por haber enfatizado lo correcto y por haberlo hecho con guantes de seda, donde el sentimiento fue un costo, cuyos dividendos no tardarían en llegar, para todos los que tuvieron la oportunidad, me atrevo afirmar que no he vivido por vivir, porque, todo esto estuvo acompañado por la

honestidad y transparencia con las personas; por haberles inculcado que, para un Contador Público, los valores morales y la práctica ética están sobre las normas profesionales y jurídicas (PCGA, NIC, NAGA, NAGGA y GAO). De qué sirve un auditor eficiente, si su testimonio no es ético. Porque no basta decir: soy honrado. Hay que demostrarlo. Asimismo, los que tienen vergüenza, si bien es cierto que ya nacen y el tiempo los pule, también los desvergonzados nacen pero, a diferencia de aquéllos, el tiempo los curte.

Todo lo narrado son valores que complementan el carácter del buen profesional que, de seguro, contribuirán de una manera sobrada en la evaluación y toma de decisiones adecuadas en las circunstancias adversas.

La Figura – JAVS – 23 y JAVS – 24 detalla el método científico, para la toma de decisiones adecuadas y previa evaluación de las mismas.



FIGURA - JAVS - 23

MÉTODO PARA LA TOMA DE DECISIONES

PROCESO DE TOMA DE DECISIONES

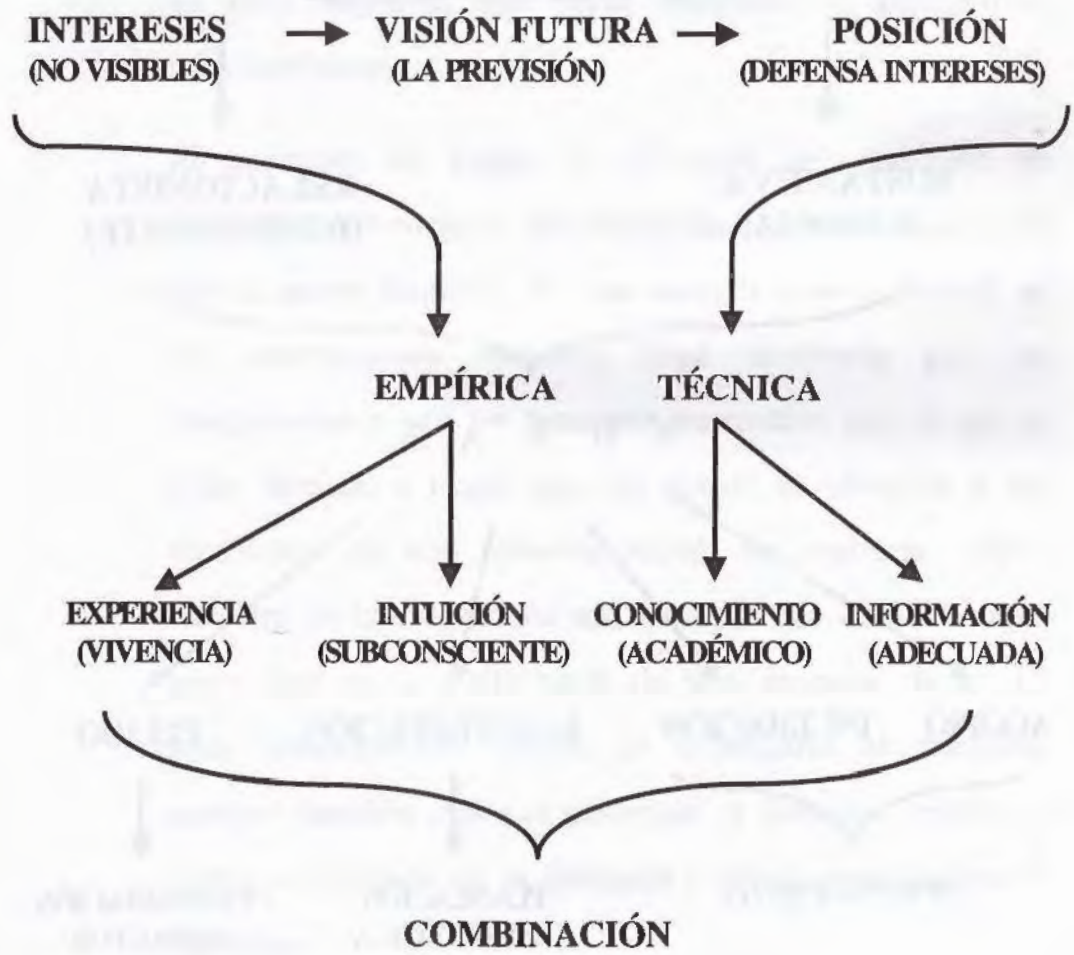
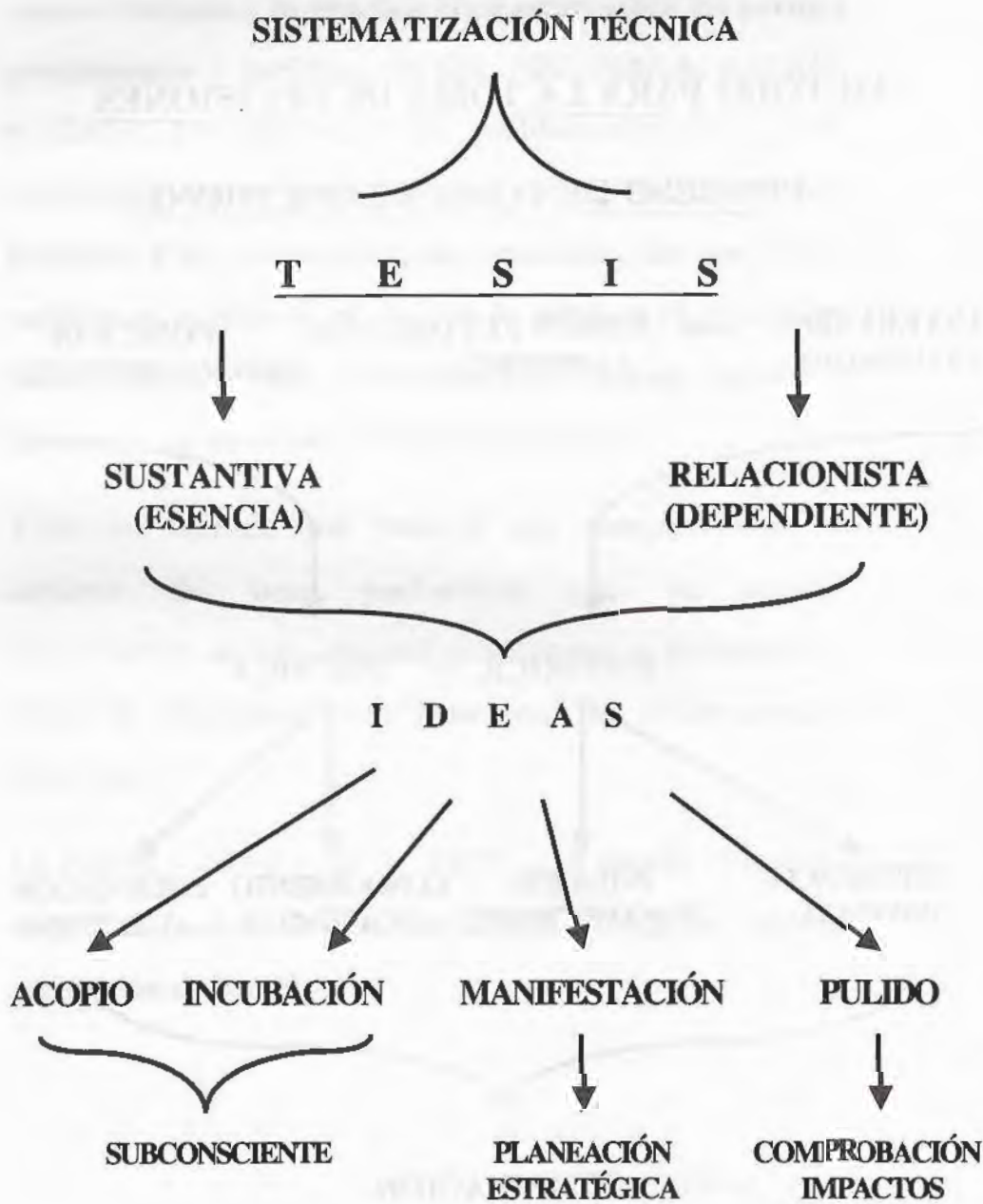


FIGURA - JAVS - 24





8.15- EL PODER DE LAS DECISIONES.

El poder es algo que el hombre ha sabido imitar en la medida en que madura física y emocionalmente; sin embargo, aunque su aspiración por lograr el poder sea su objetivo, las metas que posibiliten su logro están lejos de otro objetivo, que sería mantener o administrar adecuadamente el poder.

El concepto de poder es diferente del concepto de dominio o influencia; es una situación o circunstancia en la que se puede imponer, de una manera total o parcial, en las interacciones sociales; llega motivado por un compromiso o por un concepto normativo por el que se tiene derecho a exigir que los demás se plieguen a sus directrices en una relación social; sin embargo, dicho derecho de mandar debe ser acompañado de los medios necesarios para posibilitarlo de una manera eficaz. Es aquí precisamente, donde lo acompaña el dominio, aunque también existe el poder sin el dominio, cuando el poder es fundado en la violencia o en el prestigio que lo legitiman.

Aunque muchos autores han coincidido en que la ciencia política es la “ciencia del poder” y Maurice Duverger lo debate en su obra “Introducción a la política”,⁽²³⁾ sin embargo, es entendido que, por lo operativo, la ciencia política actúa con una superioridad que le hace manifestarse como la ciencia del poder, manifestándose con ello el poder de las decisiones en las cuatro expresiones del poder nacional, en lo político, económico, militar y con mayor impacto en lo sicosocial (pero es lo referido a la administración del Estado – Nación). Es importante reflexionar un poco, cuando es deficiente la administración del poder, las Figuras – JAVS – 25 y JAVS – 26 lo ilustran.

⁽²³⁾ Duverger Maurice – Introducción a la Política – Editorial Ariel. Barcelona, España.



FIGURA - JAVS - 25

“A MAYOR CORRUPCIÓN MÁS POBREZA”

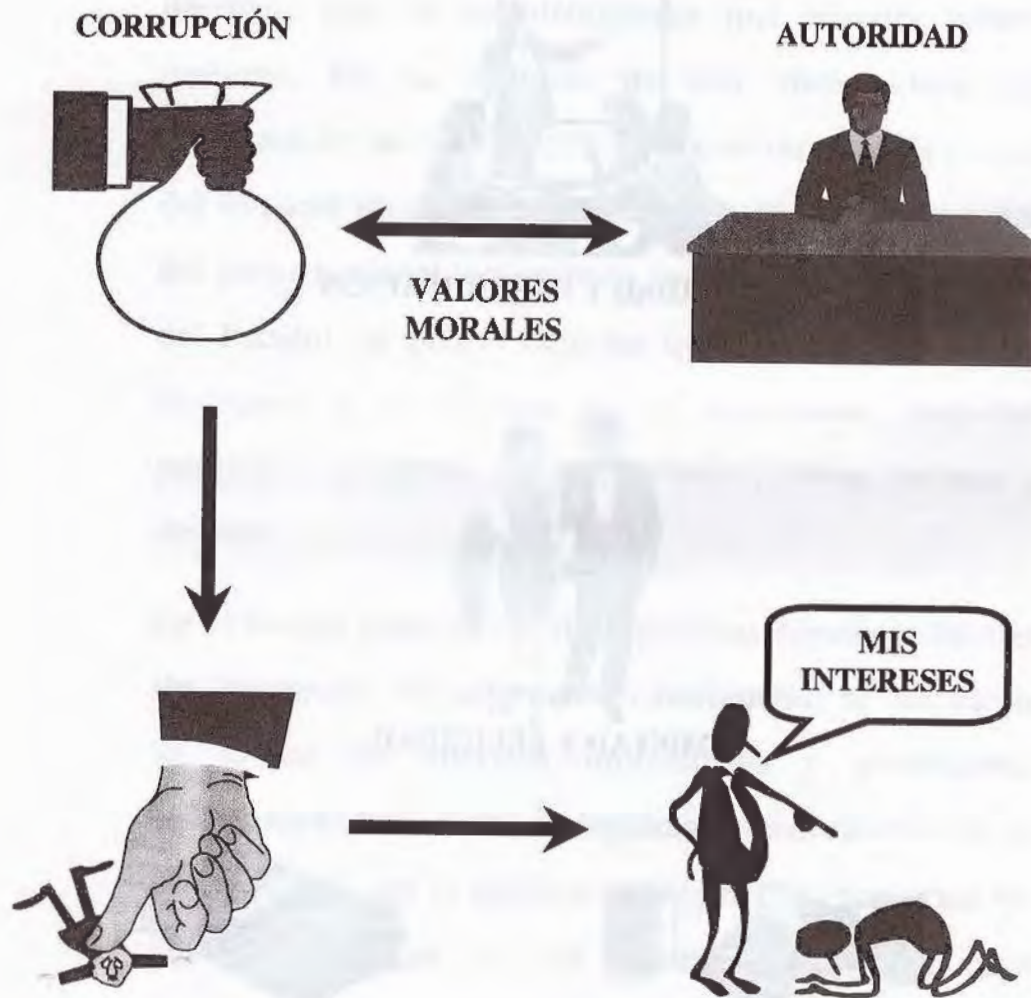


FIGURA - JAVS - 26

“A MAYOR TRANSPARENCIA MÁS RIQUEZA”



AUTORIDAD Y PARTICIPACIÓN



AMISTAD Y FELICIDAD



8.16- MEDICIÓN DEL IMPACTO DE LAS DECISIONES.

La experiencia ha permitido apreciar actitudes, desde la perspectiva de subordinado en el orden vertical de las organizaciones y desde una posición con poder de decisión. Una de las debilidades que siempre estuvo presente, fue la ausencia de una visión clara del “impacto de las decisiones”. Al hacer un análisis crítico del impacto de las decisiones, en las cuatro expresiones del poder nacional (aplicado en la administración pública del Estado), se podría detectar que los impactos de las decisiones se manifiestan en dos direcciones, impactos positivos y negativos, sin evaluaciones previas, durante y después.

En el campo político, las élites políticas toman decisiones sin interpretar las aspiraciones nacionales, se enfrascan en luchas de intereses individuales y partidarios, autoexcluyéndose de ser la legítima intermediación de la sociedad civil con el gobierno, confirmando una crisis de partidos políticos y sus líderes, así como una depreciación de las élites políticas y del sistema político establecido.

En el campo económico, es importante visualizar que la “expresión económica del poder”, se interesa por un crecimiento económico con alguna sensibilidad social; pero existe también la “expresión del poder económico”, cuyo interés radica en un crecimiento económico a ultranza, donde lo deshumanizado y la exclusión social participan activamente y las leyes del libre mercado, que comprende el neoliberalismo totalitario y globalizante, han resurgido con un matiz de lo que podría llamarse “neomercantilismo” para algunos.

El campo sicosocial es el sujeto víctima, ya que las otras expresiones del poder nacional se alimentan de él con promesas irreales, que impactan en los factores sicosociales de una manera negativa: la salud, la educación, la vivienda, la seguridad social, la cultura, el ecosistema y la tecnología, son factores vulnerables al mercadeo político de los partidos políticos electoreros, sin que constituyan éstos una representación social en pro de sus intereses.

La expresión del poder militar se basa, doctrinariamente, en la defensa y seguridad nacional sin que llegue a su

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

competencia la seguridad pública; sin embargo, cuando algunos de sus miembros trascienden la institucionalidad, peligra la seguridad de la nación porque los intereses individuales los llevan a conductas reprobables y beneficiosas para los grupos colaterales que ostentan el poder no legitimado, vitalizando de alguna manera el autoritarismo que, para algunos países de América Latina, es historia y para otros, en su etapa de transición política hacia la democracia.

En resumen, si el análisis en conjunto de las cuatro expresiones del poder nacional llevan a una conclusión de que, si el impacto de las decisiones no es enmarcado dentro del planeamiento estratégico situacional, no habría cabida para una auditoría estratégica que actúe previamente y durante sea ejecutada la decisión, posibilitando insatisfacciones sociales y conflictos colectivos emanados del “Hombre - Individuo” y del “Hombre - Colectivo” (entendido esto como el hombre carente de educación, cuyos intereses son los individuales), tal y como lo plantea la Figura – JAVS – 27 que es aplicable también al sector privado.

FIGURA - JAVS - 27

IMPACTO DE DECISIONES DE EMPLEADOS NO EDUCADOS





Todo lo relacionado en la Figura – JAVS – 27, anterior, es similar como cuando los cuasipolíticos se refieren a la “Gente”, es como calificarlos de “individuos”. Éstos son los que, de una manera manifiesta, facilitan la medición del impacto de sus decisiones, puesto que anticipadamente, pero sin prejuicios, se comprueba la poca o escasa cultura de una manera obvia que, de seguro, sabremos el resultado.

Se complica la medición del impacto de las decisiones, cuando no es muy obvia la manifestación y cuando se trata de empleados educados, aunque, al final, el impacto es menos traumático, pero con un efecto sicosocial también.

La Figura – JAVS – 28, demuestra el impacto de las decisiones provenientes de empleados educados.

FIGURA - JAVS - 28

IMPACTO DE DECISIONES DE EMPLEADOS EDUCADOS





Lo anterior deja ver que en el empleado, no obstante sea educado, siempre habrá impacto que medir; pero lo importante, para ambos casos (sean o no educados), es el método que se deberá aplicar a efecto de no caer en subjetividades porque, aparentemente y de hecho, así se esperaría; es que el impacto de una decisión de empleados no educados sería conflictiva o negativa y que, a diferencia del impacto de una decisión de empleados educados, sería de bien común o positiva. Eso es lo que indicaría la lógica; pero la confirmación o aclaración de una presunción sólo se lograría aplicando un método o guía de medición del impacto de las decisiones, como se demuestra en la Figura – JAVS – 29 siguiente:

FIGURA - JAVS - 29

**GUÍA ESTRATÉGICA PARA MEDIR
EL IMPACTO DE LAS DECISIONES**

(DEBE MARCARSE UNA "X" EN EL CUMPLIMIENTO SÍ O NO DE LA ESTRATEGIA)

<u>ESTRATEGIAS BÁSICAS</u>	<u>CUMPLIMIENTOS</u>	
	<u>SÍ</u>	<u>NO</u>
1- LA DECISIÓN HA SIDO EVALUADA.	_____	_____
2- HUBO DELIBERACIÓN PREVIA A LA DECISIÓN.	_____	_____
3- FUE CONSENSUADA LA DECISIÓN.	_____	_____
4- LA DECISIÓN HA SIDO EMITIDA POR ESCRITO.	_____	_____
5- LA COMUNICACIÓN FUE EN ORDEN VERTICAL	_____	_____
6- SON EDUCADOS LOS EMISORES DE LA DECISIÓN.	_____	_____
7- HUBO "CDC" EN LA EJECUCIÓN DE LA DECISIÓN.	_____	_____
8- EL LENGUAJE ES APROPIADO AL NIVEL EDUCATIVO.	_____	_____
9- SE DESNATURALIZÓ LA EJECUCIÓN DE LA DECISIÓN	_____	_____
10- LOS RECEPTORES DE LA DECISIÓN CUMPLIERON.	_____	_____
11- LOS RECEPTORES DE LA DECISIÓN SE BENEFICIARON.	_____	_____
12- LOS RECEPTORES DE LA DECISIÓN LES PERJUDICÓ.	_____	_____



CUMPLIMIENTOS

ESTRATEGIAS BÁSICAS

	<u>SÍ</u>	<u>NO</u>
13- LA DECISIÓN GENERÓ CAMBIOS POSITIVOS.	_____	_____
14- LA DECISIÓN GENERÓ DESCONFIANZA.	_____	_____
15- LA DECISIÓN GENERÓ FRUSTRACIÓN.	_____	_____
16- LA DECISIÓN GENERÓ CAMBIOS NEGATIVOS.	_____	_____
17- HUBO COMUNICACIÓN DE DOBLE VÍA.	_____	_____
18- EXISTE CUMPLIMIENTO REAL DE LA DECISIÓN.	_____	_____
19- HUBO "CDC" EN EL IMPACTO DE LA DECISIÓN.	_____	_____
20- ES REPROCESADA LA MEDICIÓN DEL IMPACTO.	_____	_____

(TODOS LOS CUMPLIMIENTOS DE SÍ O NO, DEBEN SUSTENTARSE CON LA EVIDENCIA COMPROBATORIA, PARA QUE TENGA VALIDEZ Y SEA OBJETIVA LA MEDICIÓN, ASÍ COMO LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES).

NARRATIVA: _____

(DEBE HACERSE UNA SÍNTESIS DE NARRATIVA CON EL PROPÓSITO DE COMUNICAR EL RESULTADO DE LA MEDICIÓN DEL IMPACTO DE LA DECISIÓN CON LA FECHA, NOMBRE DE LA INSTITUCIÓN, DE LA DECISIÓN Y AUDITOR ESTRATÉGICO, QUE REALIZÓ EL TRABAJO EVALUATIVO).

FIGURA – JAVS – 30

TRIÁNGULO DEL IMPACTO DE DECISIONES ESTRATÉGICAS





CAPÍTULO III

CONCLUSIONES Y REFLEXIÓN FINAL.

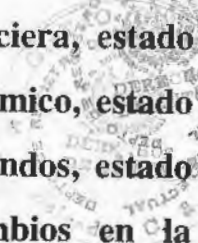
Debido a que este capítulo comprende la parte final de la obra, es importante que se detallen algunas conclusiones y reflexiones finales; pero sin ser lo menos importante, a continuación se detallará el cierre del proceso de una auditoría estratégica que se podría afirmar, es el producto final del auditor, es el dictamen por medio del cual el auditor opina sobre una actividad estratégica determinada, ello sustenta la tesis de que el auditor da fe pública de cuentas, cifras y actividades estratégicas de una entidad privada, gubernamental o una ONG.

8.17- INFORME DE AUDITORÍA ESTRATÉGICA.

El informe de auditoría estratégica, está sustentado en las NAGA o SAS No. 14 – 62 – 63 – 75, denominados “Informes especiales”.⁽²⁴⁾

⁽²⁴⁾ Declaraciones sobre Normas de Auditoría – American Institute of Certified Public Accountants, Inc. – USA 1993.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas – NAGA o normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas - NAGGA, son aplicables cuando el auditor realiza una auditoría e informa sobre cualquier estado financiero. Un estado financiero puede ser, por ejemplo: aquél de una corporación, un grupo consolidado de corporaciones, un grupo combinado de entidades afiliadas, una organización no lucrativa - ONG, una entidad gubernamental, un estado o fideicomiso, una sociedad, una propiedad, un segmento de cualquiera de éstos, o una persona natural. El término estado financiero, se refiere a la presentación de información financiera, incluyendo las políticas y notas contables, derivadas de los registros contables y con la finalidad de comunicar los recursos u obligaciones económicos de una entidad determinada, hasta cierto punto o los cambios en un período, de conformidad con bases aceptadas de contabilidad o PCGA. Para los propósitos del informe, el auditor independiente, debe considerar cada uno de los siguientes tipos de presentaciones financieras, como un estado financiero:



balance general o estado de situación financiera, estado de resultados o estado de rendimiento económico, estado de flujos de efectivo o estado de flujos de fondos, estado de utilidades retenidas o estado de cambios en la inversión de los accionistas – socios – propietarios o estado de cambios en el patrimonio, estado de activos, pasivo y patrimonio, estado de activos y pasivos que no incluye cuentas de la inversión de los accionistas – socios-proprietarios, estado de ingresos y gastos, resumen de operaciones, estado de operaciones por línea de producción o estado de costo de producción, estado de ingresos de caja y desembolsos, estado de ejecución presupuestaria o estado de comparación presupuestaria, etc.

La estructura de un informe de auditoría comprende lo siguiente: (NAGA – 58)⁽²⁵⁾

⁽²⁵⁾ Declaraciones sobre Normas de Auditoría – American Institute of Certified Public Accountants, Inc. – USA 1993.

1- Dictamen del contador público independiente.

**Informe del auditor independiente
(encabezado del dictamen)**

**Señores
Accionistas o Socios o Propietarios
Entidad**

- Las declaraciones de que:
los estados financieros fueron auditados, son responsabilidad de la gerencia o administración y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión basándose en su auditoría. } **Primer
Párrafo
de
Introducción**

- Las declaraciones de que:
la auditoría se realizó conforme a NAGA o NAGGA, incluido el plan de auditoría, para obtener una seguridad razonable, examen a base de pruebas selectivas y revelaciones de estados financieros, evaluación de PCGA, estimaciones significativas de la Gerencia o administración y que su auditoría proporciona una base razonable para emitir su opinión. } **Segundo
Párrafo
del
Alcance**

- Una opinión si los estados financieros presentan o no razonablemente en todos los aspectos de importancia de la entidad de acuerdo con los PCGA u otras normas contables. } **Tercer
Párrafo
de la
Opinión**

- Firma (del auditor).
- Fecha (del informe de auditoría).



- 2- Balance general (sujeto al dictamen – 31 de diciembre)
- 3- Estado de resultados (sujeto al dictamen del 1 de enero al 31 de diciembre).
- 4- Estado de flujos de efectivo (sujeto al dictamen del 1 de enero al 31 de diciembre).
- 5- Estado de cambios en el patrimonio (sujeto al dictamen del 1 de enero al 31 de diciembre).
- 6- Políticas contables (sujetas al dictamen por la aplicación de las mismas durante el período del 1 de enero al 31 de diciembre y su consistencia con el período anterior).
- 7- Notas a los estados financieros (las que son parte integral de los estados financieros dictaminados).
- 8- Hechos relevantes y eventos subsecuentes (revelarlos por ser significativos y hayan influido en la actividad operativa desarrollada por la entidad).

Lo anterior es una estructura del contenido de un informe de auditoría normal o estándar; sin embargo, dicha estructura difiere al informe de auditoría estratégica en los aspectos siguientes:

1- El dictamen:

1.1- Para un destinatario diferente a los accionistas o socios, según sea la actividad específica auditada y requerida por los usuarios de las informaciones.

1.2- El primer párrafo de introducción incluye además la actividad específica auditada.

1.3- Se agrega un párrafo entre el párrafo del alcance y el de la opinión, explicando el propósito de la auditoría estratégica (sobre la actividad crítica o específica y las bases en que se sustenta el documento contable sujeto al examen).

1.4- Debe incluir la mención de la actividad auditada en el párrafo de la opinión.

2- En lo relativo a los estados financieros, sólo mencionar y debe ser parte del informe de auditoría estratégica, aquél documento básico contable que revele la actividad auditada.

Para ilustrar, se detallan algunos ejemplos de dictámenes para propósitos y actividades diferentes, según las circunstancias y usuarios.

**ESTADOS FINANCIEROS
PREPARADOS SOBRE LA BASE
DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA ENTIDAD**



Informe de los auditores independientes

**Señores
Accionistas
o Socios o Dueño
Entidad**

Hemos examinado los estados de activos, pasivos y bases de ingresos fiscales adjuntos, al 31 de diciembre de 19XX y 19XX, de la empresa "J" y los estados de ingresos y gastos e impuesto sobre la renta y de cambios en las cuentas de capital – impuesto sobre la renta de los accionistas, que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de

que los estados financieros están libres de errores importantes. La auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes de la gerencia, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Como se describe en la nota "X", los estados financieros fueron preparados de conformidad con las bases de contabilidad que la empresa usa para propósitos del impuesto sobre la renta, que es una base aceptada de contabilidad, distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los activos, pasivos y el capital de la empresa "J", al 31 de diciembre de 19XX y 19XX y sus ingresos, gastos y cambios en las cuentas de capital, por los

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las bases de contabilidad descritas en la nota "X".



Firma del auditor.

Fecha del informe.

Deberán acompañarse al Dictamen los estados financieros que sustentan el informe de auditoría de la actividad crítica auditada con sus respectivas notas.

Otro ejemplo de informe de auditoría estratégica para la actividad de CUENTAS POR COBRAR sería así:

Informe de los auditores independientes

**Señores
Accionistas
o Socios o Dueño
Entidad**

Hemos examinado la cédula adjunta de cuentas por cobrar de la sociedad "A" al 31 de diciembre de 19XX. Esta cédula es responsabilidad de la gerencia de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre dicha cédula, en base a nuestra auditoría.

Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que las cuentas por cobrar, están libres de errores importantes. La auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de las cuentas por cobrar, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes de la gerencia, así como la evaluación de la presentación de las cuentas por cobrar en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, la cédula de cuentas por cobrar antes mencionada, presenta razonablemente en todos los aspectos importantes, las cuentas por cobrar de la empresa "A" al 31 de diciembre de 19XX, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

El ejemplo siguiente se refiere a un propósito estratégico de una auditoría realizada para un cliente que ha arrendado un inmueble.



INFORME RELATIVO AL IMPORTE DE LAS VENTAS PARA EL PROPÓSITO DE CALCULAR EL ARRENDAMIENTO.

Informe de los auditores independientes

Señores
Accionistas
o Socios o Dueño
Entidad

Hemos examinado la cédula adjunta de ventas brutas (como se define en el acuerdo de arrendamiento fechado el 9 de enero de 19XX, entre la compañía OCL, como arrendador, y la corporación de tiendas DGV, como arrendatario) de la corporación de tiendas DGV, en su tienda situada en (Ciudad), (Estado), por el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX. Esta cédula es responsabilidad de la gerencia de la corporación. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre esta cédula, en base a nuestra auditoría.

Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría, de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que la cédula de ventas brutas, está libre de errores importantes. La auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de la cédula de ventas brutas, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes de la gerencia, así como la evaluación de la presentación de la cédula de ventas brutas en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, la cédula de ventas brutas antes mencionada, presenta razonablemente en todos los aspectos importantes, las ventas brutas de la corporación de tiendas DGV, en su tienda situada en (Ciudad), (Estado), por el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX, como se define en el acuerdo de arrendamiento mencionado en el primer párrafo.

Este informe es únicamente para información y uso del consejo directivo y gerentes de la corporación de tiendas DGV y la compañía OCL y no se deberá usar para otro propósito.



Firma del auditor.

Fecha del informe.

Este ejemplo es aplicable en auditoría de una actividad basada en la explotación de una licencia que está patentada.

INFORME RELATIVO A REGALÍAS

Informe de los auditores independientes

Señores
Accionistas
o Socios o Dueño
Entidad

Hemos examinado la cédula adjunta de regalías aplicable a la producción de equipos de la división A, de la corporación AT, por el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX, bajo los términos del contrato de licencia fechado

el 9 de enero de 19XX, entre la compañía MM y la corporación AT. Esta cédula es responsabilidad de la gerencia de la corporación AT. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre esta cédula, en base a nuestra auditoría.

Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría de tal manera, que podamos obtener una seguridad razonable de que la cédula de regalías, está libre de errores importantes. La auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de la cédula de regalías, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes de la gerencia, así como la evaluación de la presentación de la cédula en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Se nos informó que de acuerdo con la interpretación de la corporación AT, del acuerdo arriba citado, las regalías se basaron en el número de equipos producidos, una vez considerado el efecto por una reducción de retiros de

producción que desperdiciaron, pero sin una reducción de devoluciones por línea, que fueron desperdiciadas, aún cuando fueron estas últimas reemplazadas por nuevos equipos, sin cargo a los clientes.

En nuestra opinión, las regalías antes mencionadas, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, el número de equipos producidos por la división A de la corporación AT, durante el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX y el monto de regalías aplicables bajo el contrato de licencia que se menciona en el primer párrafo.

Este informe es únicamente para información y uso del consejo directivo y gerentes de la corporación AT y la compañía MM y no se deberá usar para otro propósito.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

El siguiente ejemplo está sustentado en la ejecución de una auditoría para un cliente que desea constatar la veracidad

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

de los cálculos realizados para determinar las utilidades que le corresponden de la empresa JAV.

INFORME SOBRE UNA PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES

Informe de los auditores independientes

**Señores
Accionistas
o Socios o Dueño
Entidad**

Hemos examinado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, los estados financieros de la compañía JAV, por el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX y hemos emitido nuestro informe con fecha 14 de febrero de 19XX. También examinamos la cédula de la compañía JAV, sobre la participación de las utilidades del Sr. Renato Sánchez por el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX. Esta cédula es responsabilidad de la gerencia de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre esta cédula, en base a nuestra auditoría.



Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que la cédula de participación de utilidades, está libre de errores importantes. La auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de la cédula, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes de la gerencia, así como la evaluación de la presentación de la cédula en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Nos han informado que los documentos que gobiernan la determinación de la participación en las utilidades del Sr. Renato Sánchez, son el acuerdo de empleados entre el Sr. Renato Sánchez y la compañía JAV, fechado el 9 de enero de 19XX y el contrato de distribución y producción entre la compañía JAV fechado el 1 de marzo de 19XX.

En nuestra opinión, la cédula de la participación en las utilidades antes mencionada, presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, la participación en las utilidades del Sr. Renato Sánchez, de la compañía JAV, durante el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX, de conformidad con las disposiciones de los acuerdos mencionados.

Este informe es únicamente para información y uso del consejo directivo y la gerencia de la compañía JAV y del Sr. Renato Sánchez y no se deberá usar para otro propósito.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

La siguiente, es una ilustración de un informe sobre la aplicación de procedimientos previamente convenidos a elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.

**INFORME DEL CONTADOR INDEPENDIENTE SOBRE LA
APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS PREVIAMENTE
CONVENIDOS.**



Informe de los auditores independientes

**Señores
Accionistas
o Socios o Dueño
Entidad**

Hemos realizado los procedimientos enumerados a continuación los cuales fueron previamente convenidos con (lista de los usuarios específicos), solamente para ayudarlos con respecto a (referirse a los elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero para una entidad identificada y el carácter del compromiso). Este compromiso realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. La suficiencia de los procedimientos es solamente responsabilidad de los usuarios específicos del informe. Consecuentemente, no hacemos ninguna representación acerca de la suficiencia de los procedimientos descritos a continuación, tanto para el propósito por el cual este informe ha sido requerido o para cualquier otro propósito.

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

(Incluir párrafos para enumerar los procedimientos y hallazgos de auditoría).

No fuimos contratados para, y no realizamos una auditoría, y el objetivo por el cual será la expresión de una opinión sobre los elementos específicos, cuentas o partidas. Por lo tanto, no expresamos una opinión. Hemos realizado procedimientos adicionales, otros asuntos podrían llamar nuestra atención que hubieran sido informados a ustedes.

El propósito de este informe, es solamente para uso de los usuarios específicos listados anteriormente y no deberá ser usado por otros quienes no estuvieron de acuerdo con los procedimientos y no tomaron la responsabilidad por la suficiencia de los mismos, para que cumplieran sus propósitos.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

Otro ejemplo de informe del contador público independiente, sobre la aplicación de procedimientos

previamente convenidos en relación a la compra de una empresa sería así:



Informe de los auditores independientes

Al consejo de directores y gerencia de la compañía "X":

Hemos realizado los procedimientos enumerados a continuación, los cuales fueron previamente convenidos por el consejo de directores y la gerencia de compañía "X", con el fin de ayudarlos en relación con la adquisición propuesta de la compañía "Y", al 31 de diciembre de 19XX. Este compromiso para aplicar procedimientos previamente convenidos, fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. La suficiencia de estos procedimientos, es de la total responsabilidad del consejo de directores y la gerencia de la compañía "X". Consecuentemente, no obtuvimos representaciones en relación con la suficiencia de los procedimientos descritos a continuación, para el propósito por el cual este informe ha sido requerido o para cualquier otro propósito.

Los procedimientos y los hallazgos relativos, son como sigue:

1- Obtuvimos confirmación del efectivo en depósito de los siguientes bancos y estuvimos de acuerdo que los saldos confirmados, fueran las cantidades de las conciliaciones bancarias elaboradas por la compañía "Y". Verificamos matemáticamente las conciliaciones bancarias y comparamos los resultados contra los saldos del efectivo en los libros del mayor general de la contabilidad.

<u>BANCOS</u>	<u>MAYOR GENERAL CUENTAS DE BALANCE AL 31 DE DICIEMBRE DE 19XX</u>
Banco AC	¢ 5,000
Banco de C	10,700
Compañía de fideicomiso Z - Cuenta corriente	87,900
Compañía de fideicomiso Z - Cuenta de planillas	15,000
	<u>¢ 118,600</u>

No encontramos excepciones como resultado de los procedimientos.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

Como se ha descrito en los dictámenes anteriores, los informes de auditoría estratégica son múltiples en la medida que existan actividades críticas o propósitos emanados de los directores de las entidades privadas; también a manera de ejemplo, se detallan a continuación dictámenes e informes para instituciones gubernamentales, cuya estructura difiere en los aspectos inherentes a las actividades auditadas, cuya sustentación como se dijo se encuentra en las NAGA y NAGGA.

Informe de los auditores independientes

Señores
Ministro o Presidente (autónoma)
Concejo Municipal o Director
Entidad

Hemos examinado los estados financieros de (nombre de la entidad pública) al y por el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX. Nuestro examen fue realizado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y con las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y realicemos la auditoría para obtener una

razonable seguridad de que los estados financieros están libres de falsedades importantes.

El cumplimiento con leyes, reglamentos, contratos y cesiones aplicables a (nombre de la entidad pública), es responsabilidad de la administración de (nombre de la entidad pública). Para obtener una razonable seguridad de que los estados financieros están libres de falsedades importantes, realizamos pruebas de cumplimiento de (nombre de la entidad pública) con ciertas disposiciones de leyes, reglamentos, contratos y cesiones. Sin embargo, nuestro objetivo no fue el de emitir una opinión sobre el cumplimiento total con tales disposiciones.

Los resultados de nuestras pruebas indican que, con relación a las partidas verificadas (nombre de la entidad pública) cumplió, en relación a los asuntos importantes, con las disposiciones mencionadas en el párrafo anterior. En relación con las partidas no verificadas, nada nos llamó la atención que nos hiciera creer que (nombre de la entidad pública) no haya cumplido, en relación a los asuntos importantes con esas disposiciones.

Este informe se emite para conocimiento del comité de auditoría, de la administración y de (especificar el cuerpo legislativo o regulador). Esta restricción no pretende limitar la distribución del presente informe, el cual es asunto de registro oficial.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

La siguiente es una ilustración del informe de auditoría de cumplimiento, cuando, basado en la evaluación de la materialidad y el riesgo de auditoría, el auditor concluyó que no fue necesario realizar pruebas de cumplimiento con leyes y reglamentos:

(Los dos primeros párrafos son iguales a los del dictamen anterior).

El cumplimiento con leyes, reglamentos, contratos y cesiones aplicables a (nombre de la entidad gubernamental) es responsabilidad de la administración de (nombre de la entidad gubernamental). Como parte de nuestra auditoría

evaluamos el riesgo de incumplimiento con ciertas disposiciones de leyes, reglamentos, contratos y cesiones que pudieran causar que los estados financieros estuvieran falseados en forma importante. Concluimos que el riesgo de tales falsedades importantes fue lo suficientemente bajo, por lo que no fue necesario realizar pruebas de cumplimiento de (nombre de la entidad gubernamental) con tales disposiciones de leyes, reglamentos, contratos y cesiones.

Sin embargo, en relación con nuestra auditoría, nada nos llamó la atención que nos hiciera creer que (nombre de la entidad gubernamental) no haya cumplido, en relación a los asuntos importantes, con las leyes, reglamentos, contratos y cesiones mencionados en el párrafo anterior.

(El quinto párrafo, la firma del auditor y la fecha del informe son de igual manera a los del dictamen precedente).

Un ejemplo de una opinión sin restricciones sobre el cumplimiento del gobierno, con requerimientos que

- La auditoría estratégica – José Antonio Ventura Sosa

regulan cada programa estatal principal de asistencia financiera, se muestra a continuación:

Informe de los auditores independientes

Señores
Órgano o Ministerio
o Concejo Municipal
Entidad.

Hemos examinado la Ciudad de La Unión, Estado de El Salvador, para determinar su cumplimiento con los requerimientos que regulan los diferentes tipos de servicios permisibles y no permisibles; elegibilidad, igualación, nivel de esfuerzo y asignación de fondos; informes; (describir cualquier provisión o prueba especial); reclamaciones por anticipos o reembolsos o cantidades reclamadas o usadas para igualar que sean aplicables a cada uno de los programas estatales principales de asistencia financiera, los cuales se identifican en la tabla anexa de asistencia financiera del Estado, por el año terminado el 31 de diciembre de 19XX, la administración del concejo municipal de la ciudad de La Unión, es responsable por el cumplimiento de esos requerimientos. Nuestra responsabilidad

es la de externar una opinión sobre el cumplimiento con dichos requerimientos basados en nuestra revisión.

Realizamos la revisión de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, los estándares de auditoría del gobierno, emitidos por la corte de cuentas o contraloría general de la República de El Salvador y normas de auditoría gubernamental. Esos estándares y normas gubernamentales, requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si existen incumplimientos importantes para con los requisitos relacionados, ocurridos y mencionados anteriormente. La auditoría incluye el examen, a base de pruebas, de evidencias de que el concejo municipal cumplió con esos requerimientos. Consideramos que nuestra revisión proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Los resultados de nuestros procedimientos de revisión revelaron incumplimiento de poca importancia para con los requerimientos arriba mencionados, los cuales se describen en un cuadro por separado de hallazgos y costos cuestionables. Consideramos estos casos de incumplimiento

para el establecimiento de una opinión sobre el cumplimiento, la cual expresamos en el párrafo siguiente:

En nuestra opinión, la ciudad de La Unión, Estado de El Salvador, cumplió en todos los aspectos importantes, con los requerimientos que regulan los diferentes tipos de servicios permisibles y no permisibles; la elegibilidad, igualación, nivel de esfuerzo y asignación de fondos, informes (describiendo cualquier provisión o prueba especial), reclamaciones por anticipos y reembolsos, cantidades reclamadas o usadas para igualar y que son aplicables a cada programa estatal principal de asistencia financiera, por el año terminado el 31 de diciembre de 19XX.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

Cuando las restricciones que significativamente limitan el alcance de la auditoría, están impuestas por el cliente, el auditor generalmente deberá negar la opinión de

cumplimiento. Un ejemplo de una opinión limitada a causa de una limitación de alcance, se presenta a continuación:

(El primer párrafo es igual al dictamen anterior).

Excepto por lo comentado en el párrafo siguiente: desarrollamos nuestra revisión de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, los estándares de auditoría del gobierno emitidos por la corte de cuentas o contraloría general de la República y normas de auditoría gubernamental. Esos estándares y normas gubernamentales, requieren que planeemos y desarrollemos la revisión hasta obtener la razonable seguridad acerca de si los incumplimientos importantes de los requerimientos antes referidos ocurrieron. Una auditoría incluye el examen a base de pruebas, de evidencias de si el concejo municipal cumplió con esos requerimientos. Consideramos que nuestra revisión provee bases razonables para la emisión de nuestra opinión.

Nos vimos incapacitados para obtener suficiente documentación que nos permitiera respaldar el cumplimiento del concejo municipal con los requerimientos del programa principal "X", que regula los tipos de

servicios concedidos o no concedidos, tampoco pudimos convencernos si la administración de la ciudad cumplió con esos requerimientos del programa principal "X", por otros procedimientos de auditoría.

(El cuarto párrafo es igual al tercer párrafo del dictamen anterior).

En nuestra opinión, excepto por los efectos de dicho incumplimiento (detallarlo) que podrían haber sido determinados si hubiéramos estado en capacidad de revisar suficiente evidencia acerca del cumplimiento de dicho concejo, con los requerimientos del programa principal "X", que regula los tipos de servicios concedidos y no concedidos, la ciudad de La Unión, Estado de El Salvador, cumplió en todos los aspectos importantes, con los requerimientos que regulan los tipos de servicios concedidos y no concedidos, elegibilidad, igualación, nivel de esfuerzo o asignación de fondos, informes (describir cualquier provisión o prueba especial), reclamaciones por anticipos y reembolsos y cantidades reclamadas o usadas para nivelación, que puedan ser aplicadas a cada uno de los programas estatales principales de asignación de

fondos, por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 19XX.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

El siguiente es un informe ilustrativo sobre los resultados de las pruebas de cumplimiento, con los requerimientos aplicables a las transacciones de programas de asistencia financiera estatal a una organización no gubernamental – ONG o entidad sin fines de lucro, (si el auditor emite un reporte de cumplimiento para programas de asistencia financiera estatal).

Informe de los auditores independientes

Señores
Gobierno “X”
o Directores
Entidad.

En relación con nuestra revisión de los estados financieros de propósito general, al año de 19XX (nombre de la ONG,

ejemplo) y con nuestro estudio y evaluación de los sistemas de control interno de la (ONG), usados para administrar programas de asistencia financiera estatal, como lo requiera la corte de cuentas o contraloría general de la República de El Salvador y las normas de auditoría gubernamental (o normas internacionales inherentes), seleccionamos determinadas transacciones aplicables a ciertos programas de asistencia financiera estatal, por el año terminado el 31 de diciembre de 19XX. Tal como lo requieren las normas, desarrollamos procedimientos de auditoría para comprobar el cumplimiento con los requerimientos que regulan a: tipo de servicios concedidos y no concedidos; y (describir cualquier provisión o prueba especial) que sean aplicables a esas transacciones. Nuestros procedimientos fueron substancialmente menores en su alcance, que una auditoría, y el objetivo de la cual es la expresión de una opinión sobre el cumplimiento de la (ONG) con estos requerimientos. Consecuentemente, no expresamos una opinión.

En relación a las partidas probadas, los resultados de dichos procedimientos no muestran casos importantes de incumplimiento, con los requerimientos listados en el

párrafo precedente. Con relación a las partidas no comprobadas, nada nos llamó la atención que nos hiciera creer que la (ONG) no ha cumplido, en todos los aspectos importantes con esos requerimientos. No obstante, los resultados de nuestros procedimientos, revelan casos sin importancia de incumplimiento con tales requerimientos, los cuales se describen en el cuadro que se adjunta sobre hallazgos y costos cuestionados.

Este informe está destinado a proporcionar información al comité de auditoría, a la administración y a (especificar el cuerpo gubernamental y Estado). Esta restricción no tiene por objeto limitar la distribución de este informe, el cual es objeto de archivo público.

Firma del auditor.

Fecha del informe.

Todos los informes han sido ejemplos enunciativos que pueden ser mejorados con la creatividad del auditor, siempre que no se contraríen las normas de auditoría generalmente aceptadas en El Salvador o normas

FIGURA - JAVS - 31

**FLUJO ESTRATÉGICO SITUACIONAL
PARA UNA FIRMA DE AUDITORES**



(TODA FIRMA DE AUDITORÍA DEBE REALIZAR SUS PLANES ESTRATÉGICOS, ATENDIENDO AL FLUJO ESTRATÉGICO SITUACIONAL).

La interacción humana lleva a la dinámica institucional, donde no sólo deben mirarse los eventos normales y anormales internos, sino que deben considerarse en todo momento el entorno político y económico, como una de las prioridades básicas en el contexto de la medición que se haga, ya que influyen significativamente en el tiempo. Las apreciaciones coyunturales son variables influyentes, dado que una decisión pudo darse en un tiempo diferente del que se esté midiendo su impacto y, una omisión al respecto, sería una desnaturalización de la verdad de los eventos subsecuentes.

Desde luego, todo lo que se ha sostenido ha sido probado; pero pese a ello, no significa una verdad absoluta, ya que es una verdad relativa también en el tiempo; porque ha seguido un proceso lógico como fueron las etapas del conocimiento, donde se manifestó primero el Animismo, luego fue superado por la Magia, pese a su antigüedad y, como lo sostiene el Dr. José Humberto Velásquez (maestro de Filosofía, salvadoreño), aún persiste en algunos profesionales (sobre todo en los abogados) toda una manifestación mágica, no obstante ser una etapa superada

en el proceso del conocimiento; pero, sin dejar de mencionar la tercera etapa del conocimiento cual es la religión, ésta, si bien es cierto que ha sido el medio de formación espiritual de la humanidad, también ha sido motivo de estancamiento para el desarrollo científico y tecnológico de la misma; por ello es que surgió la Filosofía, para que en la búsqueda de la verdad, le den respuesta las ciencias y, en correspondencia a la parte evolutiva del conocimiento, he creído dar una respuesta.



REFLEXIÓN FINAL.

La creatividad del hombre es ilimitada y cada día sus ideas trascienden a lo inventado en el tiempo, el anhelo por la libertad y el bienestar, son valores societarios que por siempre defenderá y todo ello confirma el deseo de superación en un estado de derecho con seguridad colectiva. Todos, somos una especie que está por extinguirse, ya que nuestra extancia es efímera en el tiempo y espacio, por eso y mucho más, estamos obligados a ser felices, a compartir con nuestros semejantes sin importar la ideología, religión y condición económica, pues de hecho natural nada nos llevamos, todo lo material se queda una vez llegamos a la transición tarde o temprano; hemos venido a esta dimensión sin ropa y nos vamos de igual manera; ¿por qué no somos solidarios, acaso la abundancia no admite descomposición?... Seguiré con la esperanza, hasta el día que finalice mi existencia, que los corazones de acero se vuelvan de carne, para que la sociedad salvadoreña sea más humana y conviva en un ambiente de paz, libertad y bienestar.

Ha sido para mi una gran experiencia el proceso de la investigación, debido a la participación y consejos técnicos que

recibí del maestro y amigo Dr. Ricardo Córdova Macías; de los colegas y amigos Lic. Ricardo A. Morales E. – CPC y Lic. Benjamín Wilfrido Navarrete – CPC (Q.D.D.G.); asimismo, de los amigos Lic. Carlos Reynaldo López Nuila, Lic. Jorge Arriaza y Profesor Braulio Galdámez; parte de esta obra corresponde a ellos, mi sincera gratitud para todos y su familia.



BIBLIOGRAFÍA

- Boisier Sergio: - La descentralización un tema difuso y confuso - Instituto latinoamericano y del caribe de planificación económica y social - ILPES/ONU - Chile - 1990.
- Declaraciones sobre normas de auditoría - American Institute of Certified Public Accountants, Inc. - USA 1993.
- Duverger, Maurice: - Introducción a la Política - Editorial Ariel Barcelona, España.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos - Manual del Contador Público - Tomo I 2a. Edición - México 1973.
- Kohler, Eric L.: - Diccionario para Contadores - Págs.: 44 - 45 Uteha - México 1990.
- Lozada Valle, Pedro: - ABC Costeo Basado en las Actividades - Editorial e Imprenta DESA, S.A. - Lima, Perú. - 1997.
- Marín, José Nicolás y Ketelhöhn, Werner: - Inversiones Estratégicas- Imprenta Lil - Libro Libre - Tercera Edición - Costa Rica - 1991.

- Porter, Michael E.: - Qué es Estrategia – Revista INCAE – Vol. X No.1 – 1997.
- Real Academia Española – Diccionario de la Lengua Española – Vigésima primera edición – Madrid, España. – 1992.
- Rochac, Alfonso: – BCR – La Moneda, los Bancos y el Crédito en El Salvador – Tomo I – Banco Central de Reserva de El Salvador – 1984.
- Scherzer, C. Dr.: – Popol Vuh – Traducción al Español – 1979.
- Spendolini, Michael J.: – Benchmarking – Editorial Norma, S.A.- Bogotá, Colombia. – 1994.
- Tzu Sun: – El Arte de la Guerra – Págs.: 90 – 91 – 103 – Colofón – Sexta Edición – México 1995.

La auditoría estratégica, es una obra de contenido científico que comprende fundamentos histórico – teórico – técnico de la auditoría, cuya tesis se basa en la aplicación de nuevos métodos, desde la previsión – planeación de la auditoría hasta el informe del auditor independiente; sus características básicas están sustentadas en la aplicación de métodos simplificados en las actividades críticas y estratégicas del ambiente operativo de las entidades privadas, gubernamentales y organizaciones no gubernamentales – ONG's. Es una obra de gran utilidad para los estudiantes de contaduría pública y administración de empresas; asimismo, un libro de consulta para los profesionales de ciencias económicas, políticas y jurídicas.



JOSÉ ANTONIO VENTURA SOSA

Presidente de las empresas J.A. Ventura Sosa y Asociados – auditores y Consultores Ventura, S.A. de C.V. Ha realizado estudios de Contaduría Pública, Administración de Empresas y Ciencias Políticas con grados de maestría. Su experiencia profesional, por más de 20 años en el ambiente empresarial salvadoreño, le han permitido ejercer la auditoría, consultoría y docencia universitaria, así como cargos de dirección empresarial. José Antonio Ventura Sosa, es autor de las obras siguientes: Costeo Directo: Decisiones Empresariales, Costos y Contabilidad Agropecuaria, Contabilidad Analítica de los Costos, Sistema de costos para la gran industria de muebles de madera, los factores psicosociales como generadores de cambio social, Política exterior de El Salvador en el contexto de la regionalización, la importancia de un sistema de costos en la gestión operativa de la industria, el adolescente consciente, Revista “Tae Kwon Do Internacional”. Ventura Sosa, es también coautor de las obras siguientes: Proyecto político de Desarrollo Nacional (Estrategia Básica), Un modelo de desarrollo ecológico social para El Salvador, La Cultura Política como factor imprescindible para la construcción del Régimen Democrático en El Salvador, Un plan de Seguridad y Desarrollo Nacional. Además es columnista de algunos periódicos y revistas de El Salvador, C.A.