



Vº Congreso Nacional de  
Contadurías Generales  
Catamarca 1982



**Tema:**

**Auditoría Operativa  
Su Aplicación en el Sector Público**

**Autores:**

**Dr. Mario J. Repila  
Dr. Jorge J. Pirovano  
Dra. Lydia T. de Etienne  
Dr. José Bestilleiros**

**Contaduría General de la Municipalidad  
de la Ciudad de Buenos Aires**

RESUMEN

- I - INTRODUCCION
- II - CARACTERIZACION DE LA AUDITORIA OPERATIVA
- III - RESPONSABILIDAD DE SU EJECUCION
- IV - OPORTUNIDAD DE SU REALIZACION
- V - OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACION
- VI - FUENTES DE INFORMACION
- VII - UTILIZACION DE LA INFORMACION REQUERIDA
- VIII - EVALUACIONES A PRACTICAR
- IX - INFORMACION A PRODUCIR
- X - CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS CONTADURIAS GENERALES. CONCLUSIONES
- XI - BIBLIOGRAFIA - -

## I - INTRODUCCION

Hemos como cuestión previa de ubicarnos dentro de la Administración Pública, esa actividad ordenadora mediante la cual el Estado procura los fines de la comunidad nacional.

Debe el Administrador -por así imponérselo necesariamente la naturaleza de su misión- ejercer el control de gestión que le permita determinar acerca del cumplimiento de los objetivos fijados.

Cuenta evidentemente como auxiliar eficaz en su misión con la auditoría, para la realización de evaluación y contralor del cumplimiento de normas legales.

Pero dentro de ella, se destaca la auditoría operativa, la cual hace al control de gestión en forma directa, por tratarse de una herramienta fundamental en el desarrollo del mismo.

Al proponerse y aceptarse en el Cuarto Congreso Nacional de Contadurías Generales, la inclusión dentro del temario de futuros encuentros de temas que tiendan al perfeccionamiento en Auditorías Operativas, se entendió contribuir así al provechoso desarrollo de tal herramienta con la finalidad de lograr en un futuro tanto la clarificación de sus conceptos, como su aplicación integral.

Tal es la finalidad con la cual se encara este trabajo y se presenta a este Vº Congreso Nacional de Contadurías Generales, sometiendo al mismo por una parte las conclusiones, que parcialmente han podido lograrse, como también las proposiciones de futuras definiciones que permitirán avanzar en la integración de una normativa orgánicamente estructurada.

Por último y previo al desarrollo de los temas que lo integran, cabe aclarar, a efectos de otorgar al presente su adecuada dimensión, que se trata de un ensayo. Al estructurarlo se ha intentado que no represente una simple recopilación de antecedentes, procurándose en cambio compendiar distintos enfoques doctrinarios realizados sobre el tema, analizando al propio tiempo bajo que condiciones pueden los mismos ser implementados dentro del contexto vigente.

Y se ha tratado de un ensayo, por cuanto quienes nos dedicamos a este quehacer profesional, no disponemos tal vez del necesario tiempo para entregarnos a la investigación o bien al desarrollo del pensamiento creativo propio de los seres humanos. Ello es así porque la cotidiana tarea no nos brinda quizás el suficiente espacio para dedicar a tales actividades, las cuales no existen dudas que revisten el carácter de trascendentes.-

## II - CARACTERIZACION DE LA AUDITORIA OPERATIVA

Cabe dejar sentado como premisa de este trabajo, que no han de ensayarse definiciones de las cuales - por sí da cuenta la bibliografía especializada, sino por el contrario más bien han de utilizarse las existentes, - compatibilizándolas con la finalidades perseguidas.



Del mismo modo debe señalarse que en su desarrollo, y en la medida que resulte ello posible, ha de evitarse transitar por cuestiones que resulten profesionalmente conocidas o bien detenerse en temas que sean comunes a otros tipos de auditoría, sino en cambio ha de brindarse mayor cuidado a aquéllos aspectos que sean propios del tema que se analiza.

Formuladas las precedentes aclaraciones, se tratará de caracterizar la auditoría operativa.

Según Chapman y Alonso "es el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, con referencia a las metas fijadas los recursos humanos, financieros y materiales empleados, la organización utilizada y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión",

Por su parte al referirse a la Auditoría Pública, Agustín Loyo Rodríguez manifiesta que es "un con-

junto de actividades que regulan sistemáticamente los controles de evaluación de las operaciones del Estado, el cumplimiento de las normas legales y contables de cada país, así como también determinar la situación financiera y certificar los estados. Es análisis, comprobación y evaluación de las operaciones administrativas y financieras del gobierno de un país o estado".

Sobre el mismo tema define Jorge Isaac Benzrihen que "es la actividad profesional que tiene por objeto realizar: un exámen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes; revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos; un análisis que constata si los resultados esperados serán efectivamente alcanzados, todo ello con el propósito de producir informes que cubran los aspectos señalados".

Conforme los enfoques antedichos podríamos intentar caracterizar a la auditoría operativa en el Sector Público diciendo que "es el exámen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia y economía en el uso de los recursos, analizar el logro de los objetivos y políticas trazadas y examinar el cumplimiento de las leyes, y disposiciones vigentes".

### III - RESPONSABILIDAD DE SU EJECUCION

Dos son las cuestiones que comprende este tema. Una de ellas es la ubicación del órgano de ejecución dentro de la Administración y el otro se refiere al aspecto profesional de su concreción.

Relativo a la primera cuestión planteada, debe distinguirse de la auditoría de estados contables y de legalidad, la cual puede ser interna o externa y tener distintas orientaciones y responsables según su finalidad e instancia a la que deba reportarse.

En este caso, atento la caracterización ya realizada en cuanto a integrante del control de gestión en orden a las facultades del Administrador, no quedan dudas que sus connotaciones la asimilan a la auditoría interna, dependiente de la instancia señalada.

Respecto de la segunda de las cuestiones planteadas, o sea el aspecto profesional, debe tenerse en cuenta la vastedad de su alcance en cuanto a las materias a analizarse, teniendo como objetivo mediato la totalidad de la Organización y de las facetas que la misma comprende.

Debe concluirse entonces que, superando sus metas lo administrativo-contable, la auditoría operativa debe ser desarrollada por un equipo interdisciplinario, integrado por profesionales de distintas ramas, en la medida en que la naturaleza de la gestión analizada así lo haga necesario.

Lo expresado no resulta óbice a que el profesional en Ciencias Económicas, al margen de las funciones que por su especialidad le competan dentro del equipo, deba asumir la dirección y coordinación del mismo ya que por su formación profesional posee aptitudes para ello.

#### IV - OPORTUNIDAD DE SU REALIZACION

Tratándose de una herramienta de control, cabe indagar al igual que con relación a sus similares, si su realización debe ser previa, concomitante o a posteriori.

Habida cuenta de sus connotaciones, finalidad e importancia, debe entenderse que participa de todas las características señaladas, según se expone.

En efecto debe ser previo, en tanto debe tomar intervención o mejor dicho deben tenerse en cuenta sus conclusiones, observaciones y recomendaciones, en la formulación de presupuestos, planes y programas y en la estructuración de metodologías, sistemas, etc.

Será concomitante en la medida en que en determinados casos verifique selectivamente en el momento de su ejecución, los actos que son motivo de su análisis.

Finalmente concurre la característica de ser a posteriori -resultando ésta tal vez la más importante-, en cuanto que con sistemática periodicidad deberá emitirse información que contenga los valores arrojados por los parámetros elegidos, durante el lapso considerado.

## V - OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACION

Los objetivos de la Administración, que son - los puntos de partida que utiliza la misma para el desarrollo de sus planes, presupuestos, etc., deben ser tenidos - especialmente en cuenta para la estructuración de los programas de auditoría operativa.

En orden a su importancia y como un aporte al tema, pueden esquematizarse los siguientes objetivos:

- 1 - Cumplimiento de las leyes y disposiciones legales y contables vigentes.
- 2 - Eficiencia y economía en el uso de los recursos.
- 3 - Cumplimiento de los objetivos fijados.
- 4.- Control de la ejecución del presupuesto (entendido como plan y mandato.).
- 5 - Control de la hacienda pública.
- 6 - Constante elevación de los niveles de vida de la población y su bienestar.
- 7 - Aplicación de medios para satisfacer los servicios colectivos.
- 8 - Adhesión a la política del estado.
- 9 - Optimización de recursos físicos y humanos.

## VI - FUENTES DE INFORMACION

Para poder cumplir su misión, debe primariamente la auditoría operativa buscar las fuentes de información que le permitan nutrir sus análisis.

Tales fuentes deben ser tan amplias como la más fértil imaginación pueda pergeñar, pero desde ya pueden señalarse elementos que son mínimos y comunes a todos los casos.

Conviene ante todo analizar los sistemas de información de que pueda disponerse en la hacienda, para provocar un aprovechamiento integral de los mismos.

Igualmente importante resulta el análisis de los sistemas presupuestarios vigentes. La actual utilización del presupuesto por programas y la eventual aplicación - que se intenta del presupuesto base cero, son elementos de los cuales las auditorías operativas pueden captar elementos esenciales.

Los sistemas contables que resultan en este momento tradicionales y uniformes, cual son en sus cuatro ramas el presupuesto, movimiento de fondos y valores, patrimonio y responsables también pueden -aún con las propias limitaciones en cada caso- aportar su caudal de información para la estructuración del sistema.

Las áreas de estadísticas existentes en la Administración pueden representar aportes valiosos en cuanto a disponer compilaciones de datos, promedios, etc. - que aporten al esquema.

También cumplirán igual función otros indicadores económicos provenientes de entes estadísticos oficiales como ser el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos,, así como aquellos que puedan provenir de entes Universitarios.

Finalmente, y para completar esta parcial enumeración, deberá tomarse en cuenta a otros entes oficiales y también a entes privados que puedan resultar útiles en la comparación por versar sobre temas o ramas similares.

## VII - UTILIZACION DE LA INFORMACION REQUERIDA

La información que se requiera debe indudablemente ajustarse a lineamientos predeterminados, con la finalidad de permitir un procesamiento con características admisibles para el auditor y el logro de conclusiones que puedan conducir a una adecuada evaluación de la gestión.

Con ese objeto, y al sólo efecto ejemplificativo, de acuerdo con lo que expone Aristides J. Girossi, se ha elaborado el siguiente cuestionario:

- 1.- Los resultados obtenidos durante la Gestión son óptimos, o pueden mejorarse?
- 2.- Los recursos humanos disponibles son aptos y se obtiene de ellos el mayor rendimiento?
- 3.- Las políticas fijadas son ejecutadas fielmente o existen desviaciones?
- 4.- Los recursos son empleados con la mayor eficiencia posible y son suficientes?
- 5.- Los recursos materiales a disposición del Ente están dimensionados en relación con los objetivos del mismo?

- 6.- La estructura organizativa es la adecuada o existen -  
diferencias que se traducen de detrimento del rendi-  
miento esperado?
- 7.- La utilización y coordinación de los recursos disponi-  
bles se realiza en forma armónica y coherente?
- 8.- Los controles existentes permiten detectar las fallas  
en forma inmediata y evitar así situaciones irreversi-  
bles?
- 9.- En definitiva, la gestión del ente es eficiente?  
Qué se puede hacer para mejorarla?

Parece redundante expresar que, cuando más -  
ajustado a las características de ente auditado se haya -  
confeccionado el cuestionario, y cuanto más precisión se  
haya conseguido en su elaboración, mayor ha de ser su uti-  
lidad al practicar las evaluaciones y la formulación de -  
las conclusiones finales.

## VIII - EVALUACIONES A PRACTICAR

Reunida la información, se arriba a una etapa clave en la auditoría operativa, cual es la de las evaluaciones a practicarse sobre la base de tal información.

También en este caso al solo efecto ejemplificativo, pueden exponerse algunos de los aspectos particulares a evaluar.

Cumplimiento de Metas: La medición de estos objetivos se materializa sobre la base del presupuesto por programas y la contabilidad presupuestaria. Por vía de comparación entre la evolución de la ejecución del presupuesto con el programado, se establecen los desvíos.

Tales desvíos deben ser interpretados y explicados, determinando su orígenes que pueden ser internos (fallas en el ente que pueden y deben ser corregidos) o externos (económicos, políticos, etc., que pueden o no ser controlables).

Costos operativos y Costos de los servicios: Este indicador es uno al cual puede atribuirse la mayor importancia en el cumplimiento de los objetivos de la auditoría operativa, ya que posibilita la medición de la eficiencia con que se ejecutan las diversas tareas.

A tales fines deberán elegirse los factores que definen la actividad principal como determinantes de la gestión del ente por una parte y los recursos utilizados (o consumidos) por el otro, estableciendo de tal manera el costo unitario.

El éxito de este indicador radica en la adecuada cuantificación de los factores, así como en la inclusión de todos los elementos que inciden.

Debe responder a la moderna y actual concepción que prevalece respecto del costo, incluyendo además de los conceptos de incidencia directa aquéllos indirectos (incluyendo la depreciación de bienes inmovilizados).

A tales efectos deberían considerarse dichos bienes a su valor actualizado para una adecuada determinación de la cuota de amortización.

Las fuentes de información para la elaboración de este indicador están constituidas por la ejecución presupuestaria, la contabilidad patrimonial y las áreas de estadísticas.

Costos de oportunidad: Representando el resultado que se ha dejado de obtener por elegir la al-

ternativa que se ha concretado, resultarán útiles para determinar si se ha optado por la decisión más conveniente.

Eficiencia operativa del personal: Este indicador consiste en una relación entre prestaciones realizadas y agentes afectados arrojando como resultado la determinación de la eficiencia individual.

El análisis de sus resultados, ponderando la evolución de la planta de personal y su relación con la especialización y los nuevos métodos o procedimientos utilizados en la prestación de los servicios, define el grado de eficiencia alcanzado.

Evolución del presupuesto: Esta evolución desarrollada mediante valores deflacionados, es otra herramienta que puede ser utilizada en los análisis.

Relación entre los recursos usados y los disponibles: Este parámetro, que permitirá medir la capacidad ociosa, resultará útil en la planificación de futuras actividades, con el objeto de decidir el desplazamiento de recursos para permitir su aprovechamiento en otras tareas.

Se reitera lo expresado al principio de este capítulo, señalando que en cada situación, el esfuerzo debe estar destinado a hallar los indicadores que resulten más adecuados a la actividad del ente.

## IX -- INFORMACION A PRODUCIR

De la información recopilada y de las evaluaciones practicadas, se han de derivar las necesarias conclusiones.

Las mismas podrán basarse, entre otros medios, en la comparación de los parámetros obtenidos con valores standard predeterminados, de períodos anteriores o bien de explotaciones similares.

Al realizarse la comparación, no debe perderse de vista el contexto en el cual se halla inmerso cada uno de ellos.

Estas conclusiones deberán volcarse por escrito, a efectos de permitir a los sectores de conducción adoptar las medidas correctoras pertinentes.

La información que se emita deberá contener - opinión sobre los controles vigentes, los parámetros sensores de la gestión y las falles detectadas, proponiendo las posibles correcciones.

Debe también expedirse acerca de la eficiencia de la gestión, medida en términos del logro de los objetivos trazados, así como el aprovechamiento de los medios, - expresándose también respecto de la observación de las leyes y disposiciones vigentes.

X - CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS CONTADURIAS GENERALES. CONCLUSIONES.

Sin perjuicio de las conclusiones parciales que pudieran derivarse de algunos de los Capítulos en particular, resulta coherente tratar de establecer un enfoque global, orientado a lo que ha sido motivo de su inclusión en el temario.

Relacionado con el particular requerimiento de hallarse especialmente referido a la Capacidad Normativa - de las Contadurías Generales, debe recordarse que estos organismos tienen asignada la auditoría interna de la hacienda pública.

Al respecto, el Decreto Reglamentario de la Ley de Contabilidad, que especifica tales funciones, no menciona taxativamente a las Auditorías Operativas, entendiéndose que ello es así por cuanto al dictarse la norma, la disciplina que nos ocupa no habría logrado un mínimo desarrollo.

No obstante ello, y por apreciaciones ya realizadas en el transcurso del presente trabajo, acerca de la naturaleza de las mismas, cabe concluir que su aplicación se encuentra implícitamente previsto dentro de las citadas disposiciones legales.

Ello no resultaría óbice que para lo futuro, se analizase la conveniencia de su expresa inclusión en los textos que rigen el accionar de los organismos contables.

Si se concluye entonces afirmativamente respecto de la existencia de la aludida capacidad normativa, como aporte al perfeccionamiento que se procura obtener, - puede señalarse que las normas a dictarse deberían tomar en cuenta las herramientas que se han expuesto a través - de los capítulos precedentes, con destino a implementar - el sistema que se estructure.

Sin perjuicio de ello, conceptúase que previo al ejercicio o desarrollo de la capacidad normativa, debería proceder a integrarse dentro de las Contadurías Generales a todos aquellos organismos que han ido proliferando dentro del ámbito de las administraciones bajo las denominaciones de control de gestión, auditorías operativas y denominaciones similares.

Para concluir, permitasenos insertar una reflexión. Si nos hallamos de acuerdo en cuanto a que las - Contadurías Generales constituyen el órgano máximo de control interno de la hacienda pública ya sea a nivel federal, provincial y/o municipal, cabría preguntarse si su actual

denominación se ajusta a la realidad actual o bien si nos hallamos frente a organismos que deberían denominarse CONTRALORIAS GENERALES.

XI - BIBLIOGRAFIA

1. "El Auditor Externo y la Auditoría Operativa" por William Leslie Chapman y Martha Wawrzniak de Alonso
2. "La auditoría y el control interno en el Sector Público Nacional"; Jorge Isaac Benzrihen, Ediciones Macchi, 1977.
3. La Auditoría Operativa y la XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Aristides José Giroso, Revista de Contabilidad y Administración nº 29, Tomo V, Noviembre 1979.
4. "Posibilidad de introducir el costo de oportunidad en la determinación de los resultados contables"; Luis María Matheu, Revista de Contabilidad y Administración nº 41 - Tomo VII, Noviembre de 1980.