



# Vº Congreso Nacional de Contadurías Generales

Catamarca 1982

Tema:

**La Auditoría Operativa en el Sector Público**

Autor:

**Cr. Carlos Jesús Maizón**  
Contaduría General de Mendoza



AUDITORIA OPERATIVA EN EL SECTOR PUBLICO

Introducción	Página	1
I - Auditoría con aditamento	"	4
II - Auditoría operativa	"	5
III - Integración del Profesional	"	9
IV - Naturaleza de la función	"	11
V - El impacto	"	12
VI - Oportunidad de la intervención	"	13
VII - Auditoría operativa en el sector público.	"	15
Colofón	"	18

## INTRODUCCION

Si aceptamos que es un principio general que todas las operaciones estatales deben estar normalizadas en un sistema único, es de suyo que debe implantarse una forma de control que asegure - que tal cosa esta sucediendo. Esta tarea es propia de la auditoría operativa.

Una característica esencial de la auditoría operativa es la integración del profesional actuante con las metodologías - que debe evaluar.

Por lo tanto, estimamos que debe estar obligado a emitir opinión con antelación a la instalación o modificación de métodos o procedimientos. Esta característica es una diferencia - con la auditoría contable en donde los Consejos Profesionales de provincias han sancionado, en respectivas resoluciones, que el - profesional debe actuar con independencia de criterio y esa independencia lo imposibilita de emitir opinión sobre el sistema a auditar antes de la verificación.

La diferencia se justifica porque los fines son distintos. La auditoría que genera una opinión para acompañar estados contables es un servicio público; vale decir, esta dirigida para seguridad de terceros interesados no administradores mientras que la auditoría operativa es un recurso de control de los sectores - responsables de la administración.

De ello surge que la auditoría operativa, aún la que se cumplimenta en el sector público, es un servicio privado porque es una herramienta para los que están dentro de la administración.

La implantación de auditoría operativa en el sector público significa la posibilidad de mejorar la función de control que se ejerce en beneficio del Poder Administrador y por lo tanto, debe estar institucionalizada en las Contadurías Generales porque son ellas las que legalmente son depositarias del control concomitante de las decisiones que generan o afectan recursos y/o erogaciones.

En este trabajo se presenta una propuesta sobre la institucionalización de la auditoría operativa en el sector público y no se han resultado todos los aspectos inherentes al funcionamiento de una dirección de este tipo porque previo a ello se desea conocer la opinión de los asistentes a este Congreso pues el éxito depende de la continuidad con que se implante.

Se ha pretendido dar a este trabajo un contenido esencial para evitar que el exceso de argumentos, la minuciosidad de las expresiones o la repetición de conocimientos ya vigentes, como los incluidos en la "Ley de Contabilidad" puedan perturbar o distraer el objetivo básico perseguido: presentar una propuesta a efectos de indagar opiniones.

Los concurrentes a es Congreso de Contadurías Generales en su concentración representan a la Nación están en condicio-

nes de dictar pautas concretas sobre los parámetros que debe integrar a este nuevo servicio.

Sobre el particular y a título de apertura de los que espera de los concurrentes citamos a Allan-R. Brewer-Carias ("Comentarios sobre los principios generales de la Ley General de la Administración Pública de Costa Rica):

"La Ley General de Administración Pública puede decirse que es, - ante todo, un cuerpo normativo que le da carácter de derecho positivo al principio de la legalidad administrativa, es decir, al principio según el cual, la Administración Pública tiene que actuar ajustada al ordenamiento jurídico".

La legalidad a que se somete a la administración con- sagra el principio de la plenitud del ordenamiento jurídico-administrativo para construir la norma del ordenamiento administrativo aplicable. En ese punto del razonamiento es que mentalizamos a la auditoría operativa como herramienta de juicio ante y durante la administración sobre la eficacia y eficiencia de métodos y procedimientos.

Cordialmente, gracias.

  
Dr. CARLOS JESUS MAIZON  
CONTADOR PUBLICO NACIONAL

## I - AUDITORIA CON ADITAMENTO

La auditoría es un tema de complejidad por su objetivación, planificación y ejecución. Es probable que haya alguna anarquía entre las diversas conceptualizaciones de la palabra y antes que buscar un concepto único e integrador que defina al servicio propiamente dicho, abarcando todos los aspectos comunes, sea más pragmático y moderno distinguir esas alternativas como independientes entre sí agregando a la auditoría un aditamento.

Auditoría sin aditamento es el arte de indagar y lograr una opinión tras un proceso de sistematización de lo indagado. A partir de ese concepto es posible la obtención de una clasificación o distinción racional de la auditoría conforme a la causa que genera la prestación del servicio.

Tomar como criterio de distinción a la causa de la prestación nos parece razonable pues no creemos propio a ninguna circunstancia la realización de este servicio sin una causa lícita y visible que la justifique.

En ese orden proponemos distinguir:

- a) La auditoría contable cuya causa es merituar a los estados contables que se obtienen a un tiempo determinado y sirven para calificar la situación patrimonial, económica y financiera; la distribución de la utilidad, el aumento o disminución del capital de trabajo, etc.
- b) La auditoría operativa cuya causa es comprobar la eficiencia -

y la eficacia de la organización, la adhesión de la administración y de las personas a las estructuras y áreas de responsabilidad.

c) El control de gestión cuya causa es conocer, en forma continua la ejecución de los proyectos, la validez de las estrategias y de los modelos.

Por supuesto que las tres son formas de control y requieren de un profesional especializado; pero, las diferencias, quizás sean más hondas de lo que pudiera creerse desde una primera observación y por lo tanto, la especialización del profesional debe estar tipificada.

Para la primera, en la contabilidad y la ética; para la segunda, en la contabilidad y la administración; para la tercera en la contabilidad, la sociología y la política.

En este punto sugerimos, entonces, que el uso de la palabra auditoría, sin aditamento, puede ser anarquizante. La propuesta básica es auditoría contable, la auditoría operativa y la auditoría control de gestión.

Cada una de ellas sigue su camino, tiene su evolución y sus fines conforme a sus arquetipos.

Aunque no se expresa analíticamente, todas ellas tienen su aplicabilidad condicionada al control interno.

## II - AUDITORIA OPERATIVA

Si aceptamos circunstanciadamente que en el nombre -

están los arquetipos de la cosa, vayamos en busca de los nombres -

a) Auditoría viene del inglés y en la familia de la palabra encontramos audience y auditor que equivalen correlativamente a audiencia, oyente y verificador. Tengamos por cierto que la auditoría, como especialidad laboral, fue introducida en Argentina por las empresas internacionales del país del norte que enviaban al nuestro sus auditores para verificar el cumplimiento de las normas administrativas tales como otorgamiento de créditos, cumplimiento en el plazo de cobro, rutinas para la determinación de los costos, autorización, oportunidad y calidad de las erogaciones, etcétera.

Si consideramos a los registros contable como archivos de concentración ordenada, partiendo de ellos les era rápido y seguro rastrear las operaciones hasta llegar a su inicio. -

Nuestra mentalización de la palabra auditoría por imperio de la primera legislación del ejercicio profesional, en Argentina, cambió sus objetivos y se convirtió en una especialidad esencialmente contable aunque, sus introductores a nuestro país utilizaron lo contable para llegar a lo administrativo.

Dar a la auditoría como concepto-único el carácter de una especialidad contable y consecuentemente considerar su fin la emisión de un dictamen que acompañará a los estados contables es - dar a lo particular el carácter de general, universalizar por abstracción.

Para evitar ese riesgo, que limita nuestra jerarquía -



profesional y nuestro ejercicio potencial, es que se ha mencionado la necesidad de colocar el aditamento.

b) Operativa. Lo operativo significa, según el diccionario de la lengua, lo que obra y hace su efecto; de donde estimamos que la expresión auditoría operativa es la auditoría que culmina en el logro de sus objetivos. Este vacío de identificación (y supuesto que sea nuestro deseo seguir utilizando la expresión, lo que parece cierto) hace necesario darle un contenido suficiente que como expresión no tiene, o si lo tiene es incoherente.

Hemos dado a pensar e indagado al respecto y la conclusión a que hemos llegado por la valorización de las respuestas propias y ajenas, nos autoriza a expresar que la auditoría operativa debe tener como principio fundamental la evaluación de los procedimientos y métodos administrativos. De ello surgen dos preguntas: por qué? para qué?

1. La respuesta a la primera pregunta es que se busca calificar la adhesión a los procedimientos administrativos a fin de comprobar la eficacia y la eficiencia.

La eficacia es la capacidad o el poder para obrar. De donde la auditoría operativa implica una relación jerárquica precisa, clara y evidente que impida que por darle obvio lleve al fracaso la prestación del servicio.

Dar por presupuesto y sabido lo que está empíricamente en nuestras mentes y en nuestras expresiones es el riesgo de -

correr el tiempo en la búsqueda de lo que puede ser y en nuestro caso, la anarquía administrativa.

La eficiencia, es la facultad de lograr un efecto determinado. De donde la auditoría operativa informará, en tanto que conozca los objetivos de la administración en oportunidad de que intervenga ya que según sabemos la administración puede o tiene en la continuidad del tiempo objetivos distintos por lo menos prioritariamente.

En el sector público, en un trienio determinado, podría haber este ordenamiento: cultura, educación, sanidad, salubridad, desarrollo de la economía, bienestar social y seguridad. Este ordenamiento, u otro, depende de los requerimientos de la comunidad y de las estimaciones del futuro que hace el grupo gobernante.

Por lo visto en el ejercicio de nuestra profesión los procedimientos y métodos de la administración deben estar adecuados y ser modernizados temporalmente; La modernización no es cambios de estructuras sino adecuación de las estructuras a los requerimientos circunstanciales con todas sus connotaciones.

Podemos poner un ejemplo que explicita las ideas insertas en el párrafo anterior: la auditoría operativa detecta en un momento determinado que un área de la administración no se cuida la eficacia del proceso sino sólo el orden de las partes a través de las cuales se logra el proceso; que incluso un severo e inhábil rigor limita las diversas capacidades personales y la factibilidad -

de los proyectos.

Sin perjuicio de las medidas punitas que en este momento queremos analizar, la sociología de la empresa puede concurrir a corregir el mal e incluso infligir a los causantes.

Con esta segunda respuesta queremos ajustar a lo que hemos denominado la primera conclusión de este trabajo exponiendo ahora la segunda conclusión:

LA AUDITORIA OPERATIVA TIENE COMO OBJETIVOS INDAGAR EN EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES EN UNA ADMINISTRACION A EFECTOS DE COMPROBAR SI ESTOS ESTAN EN CONDICIONES DE COADYUVAR A LOS OBJETIVOS FIJADOS. LA VIGENCIA DE LA AUDITORIA OPERATIVA LLEVA A LA NECESIDAD DE INDAGAR SOBRE LOS OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACION Y LA COHERENCIA ENTRE ESTOS Y EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES LLEGANDO INCLUSIVE A LOS ORIGENES DE LAS DISPOSICIONES PARA CALIFICAR CONFORME A LAS PAUTAS QUE LE SON PROPIAS.

### III - INTEGRACION DEL PROFESIONAL

La conclusión anterior nos lleva a tratar un aspecto que en el caso de la auditoría contable externa o interna tiene carácter trascendental: la independencia del auditor que ha sido resuelta por nuestra comunidad profesional como independencia respecto del sistema que se audita e independencia respecto de las personas que administra o que son auditadas.

En la auditoría operativa quizás no sea necesario referirse a la independencia profesional y/o personal conforme esta ha

sido elucubrada por los Consejos de Provincia, Capital Federal y la Federación de Consejos. Podríamos decir que hay otro aspecto más trascendental y es la integración del profesional actuante.

Si vemos a la administración como un conjunto de personas, actitudes y responsabilidades dirigidas a un fin único el profesional actuante en la auditoría operativa debiera estar integrado a ese conjunto en temporalidad, jerarquía y vocación.

- a) Temporalidad porque de la auditoría operativa se espera un ajustamiento y puesta a punto de las estructuras administrativas y sólo podrá proveerse cuando acompaña a la administración.
- b) Jerarquía porque se requiere un elemento hábil para formar el 'grupo' administrativo, no en forma ocasional sino permanente. La permanencia personal del profesional y del área es indispensable para que provoque una corriente de iniciativas dentro de los parámetros del control conforme a su ubicación en el organigrama.
- c) Vocacional pues conforme al contenido de la palabra vocación o llamado, la continuidad y ubicación en el punto empresario da concentración y/o dispersión a la capacidad técnica cuando se siente y se posibilita la realización de la función que estimamos como propia para nuestra actitud y responsabilidad.

Por lo expresado, podemos efectuar una tercera conclusión:

LA AUDITORIA OPERATIVA TIENE COMO OBJETIVO INDAGAR EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES EN UNA ADMINISTRACION A EFECTOS

DE COMPROBAR SI ESTOS ESTAN EN CONDICIONES DE COADYUVAR A LOS OBJETIVOS FIJADOS. LA VIGENCIA DE LA AUDITORIA OPERATIVA LLEVA A LA NECESIDAD DE INDAGAR SOBRE LOS OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACION Y LA COHERENCIA ENTRE ESTOS Y EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES LLEGANDO INCLUSIVE A LOS ORIGENES DE LAS DISPOSICIONES PARA CALIFICARLAS CONFORME A LAS PAUTAS QUE LE SON PROPIAS. ESTA TAREA SOLO PUEDE SER REALIZADA CUANDO EL PROFESIONAL ACTUANTE ESTA INTEGRADO EN LA ORGANIZACION, LO QUE QUEDA ASEGURADO CON LA PERMANENCIA JERARQUICA DEL MISMO.

#### IV - NATURALEZA DE LA FUNCION

Entendemos que lo manifestado en el punto anterior nos lleva a concretar el sentido y contenido de la auditoria operativa.

El sentido es direccional hacia la función directiva - con el propósito de proporcionar un asesoramiento sistemático sobre una unidad organizativa determinada que se presupone compleja, a la que se adjudican objetivos importantes por los beneficios que se esperan.

El contenido es el de una técnica, relativamente nueva en el conjunto de las técnicas empresarias y que en su implantación impronta la personalidad de quien actúa.

Los fines que es el justificativo de su implantación en la organización, el ámbito de su funcionalidad y su sentido direccional hacia la función directiva podrían generar una administración paralela a nivel de autoridad por lo que la reglamentación de

la auditoría operativa debe ser tal que posibilite y limite a la vez al auditor.

La auditoría en general o auditoría sin aditamento la calificamos como de naturaleza aguda pues por un exceso de rigor puede llevar a medidas punitivas que determinen el naufragio de áreas o personas.

La naturaleza aguda se excita porque los resultados de la verificación pueden ser más inmediatos y punitivos. Obsérvese que la auditoría operativa debiera realizarse en forma continua en tanto servicio y en forma periódica en tanto momento.

Por lo tanto, este dolbe carácter potencializa la agudeza del servicio.

#### V - EL IMPACTO

Denominamos impacto al efecto que tiene en los niveles de decisión el informe del auditor. En el caso de la auditoría operativa, en una relación razonable, puede ser causa de los siguientes efectos:

a) Medidas punitivas en tanto se compruebe el no cumplimiento de los métodos y procedimientos autorizados. La pauta que justificaría la intervención queda expresada así: "tenemos una estructura vigente. El problema es cumplimentarla".

En el caso en que el no cumplimiento se haya efectuado para evitar un daño o error debiera existir un pedido aprobando lo actuado.

- b) Una recomendación de modificación de las estructuras ya sea por creación o adecuación. Esta situación puede ser emergente de comprobarse la anticuación de los métodos y procedimientos.

La recomendación del auditor debe incluir pautas generales e identificables para la modernización; vale decir, tomar el carácter de una verdadera propuesta.

Cuando el sector que corresponda elabore la nueva forma administrativa se debe dar traslado al sector de auditoría operativa para que tome conocimiento y emita opinión. Esto constituye una ejemplificación, también de la necesidad de integración que deben tener estos auditores con la administración.

Aunque pueda decirse que los auditores operativos se constituyen en co-legisladores administrativos no pierden por esto su carácter de supervisores. Más aún, su función de supervisión será más factible si les permitimos intervenir en el momento en que se originan los métodos y procedimientos y conocer así los hechos causales.

#### VI - OPORTUNIDAD DE LA INTERVENCION

Es evidente que los auditores operativos debieran intervenir en dos momentos:

- a) Respecto de una modificación o modernización al dar opinión de la misma. Esta intervención implica un enjuiciamiento de lo que esta vigente y de lo que se propone para lo inmediato. Es

una magnífica oportunidad de ejercer el control.

- b) Efectuando un relevamiento de lo actuado en los sectores administrativos. Pensamos que si no se da a auditoría operativa la posibilidad de actuar con antelación a la aprobación de los regímenes administrativos y se la limita a actuar con posterioridad puede originarse un conflicto entre esta línea de control con las líneas de ejecución y planificación por no haber previamente una solución concreta.

De tal manera estamos en condiciones de efectuar una cuarta conclusión:

LA AUDITORIA OPERATIVA TIENE COMO OBJETIVO INDAGAR EN EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES EN UNA ADMINISTRACION A EFECTOS DE COMPROBAR SI ESTOS ESTAN EN CONDICIONES DE COADYUVAR A LOS OBJETIVOS FIJADOS. LA VIGENCIA DE LA AUDITORIA OPERATIVA LLEVA A LA NECESIDAD DE INDAGAR SOBRE LOS OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACION Y LA COHERENCIA ENTRE ESTOS Y EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES LLEGANDO INCLUSIVE A LOS ORIGENES DE LAS DISPOSICIONES PARA CALIFICARLAS CONFORME A LAS PAUTAS QUE LE SON PROPIAS. ESTA TAREA SOLO PUEDE SER REALIZADA CUANDO EL PROFESIONAL ACTUANTE ESTA INTEGRADO EN LA ORGANIZACION, LO QUE QUEDA ASEGURADA CON LA PERMANENCIA JERARQUICA DEL MISMO. LOS EFECTOS DE UNA INTERVENCION DE AUDITORIA OPERATIVA PUEDEN LLEGAR A SER MUY AGUDOS POR LO QUE A FIN DE EVITAR QUE PUEBAN REBASAR SU PROPIO EJERCICIO, CABE FIJAR -



CON JUSTEZA LOS MOMENTOS DE SU INTERVENCION. EN REALIDAD, SE ESTIMA COMO MUY IMPORTANTE LA INTEGRACION DE ESTA AREA Y SU ACTUACION CONCERTADA.

#### VII - AUDITORIA OPERATIVA EN EL SECTOR PUBLICO

Para dar mayor flexibilidad y eficiencia al sector público resulta necesario mejorarle con la aplicación de las técnicas empresarias.

Uno de los aspectos trascendentales de esta adecuación es la ubicación de auditoría operativa como área administrativa permanente. En tanto que ya está resuelta la intervención de las Contadurías Generales en todos los actos que significan recursos o erogaciones conforme a las respectivas "Ley de Contabilidad" y en tanto que las Contadurías Generales son reparticiones de alta especialización con funciones en lo administrativo-contable, pensamos que es en ellas en donde deben constituirse las direcciones de auditoría operativa.

Esto es llevar un avance a la actuación que las Contadurías Generales vienen realizando y a la vez, complementarlas en su accionar como co-reglamentadores de los métodos y procedimientos que tengan consecuencias financieras y/o patrimoniales.

Estimamos también que la reglamentación de las direcciones de auditoría operativa deben realizarlas las Contadurías Generales para llevar el servicios con continuidad de técnica.

Corresponde advertir a las Contadurías Generales de -

que asumen así mayor responsabilidad y severidad en su gestión. Por lo tanto, habida cuenta que hay otros aspectos que el tema debe involucrar en su reglamentación y todo debe estar condicionado a una propuesta nacional, pedimos una expresión unificada y a tal fin presentamos la siguiente:

LA AUDITORIA OPERATIVA TIENE COMO OBJETIVO INDAGAR SOBRE EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES EN UNA ADMINISTRACION A EFECTOS DE COMPROBAR SI ESTOS ESTAN EN CONDICIONES DE COADYUVAR A LOS OBJETIVOS FIJADOS. LA VIGENCIA DE LA AUDITORIA OPERATIVA LLEVA A LA NECESIDAD DE INDAGAR SOBRE LOS OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACION Y LA COHERENCIA ENTRE ESTOS Y EL CONJUNTO DE METODOS Y PROCEDIMIENTOS VIGENTES LLEGANDO INCLUSIVE A LOS ORIGENES DE LAS DISPOSICIONES PARA CALIFICARLAS CONFORME A LAS PAUTAS QUE LE SON PROPIAS. ESTA TAREA SOLO PUEDE SER REALIZADA CUANDO EL PROFESIONAL ACTUANTE ESTA INTEGRADO EN LA ORGANIZACION, LO QUE QUEDA ASEGURADO CON LA PERMANENCIA JERARQUICA DEL MISMO. LOS EFECTOS DE UNA INTERVENCION DE AUDITORIA OPERATIVA PUEDEN LLEGAR A SER MUY AGUDOS POR LO QUE A FIN DE EVITAR QUE PUEDAN REBASAR SU PROPIO EJERCICIO CABE FIJAR CON JUSTEZA LOS MOMENTOS DE SU INTERVENCION. EN REALIDAD, SE ESTIMA COMO MUY IMPORTANTE LA INTEGRACION DE ESTA AREA Y SU ACTUACION CONCERTADA. ES NECESARIO LLEVAR AL SECTOR PUBLICO LOS BENEFICIOS DE ESTE CONTROL Y ELLO DEBE SER REALIZADO A TRAVES DE LAS CONTADURIAS GENERALES.

Colofón: Es de suponer que en la visualización de los métodos y procedimientos que deben establecerse para el curso de la administración es necesario valorar su contribución a la economicidad de las erogaciones en condiciones de calidad, oportunidad y legalidad. Es muy probable que la auditoría operativa a más de ser una herramienta para el Poder Administrador sea la infraestructura necesaria para el control de gestión.

Otros aspectos importantes quedan pendientes de exposición pero están condicionados a una resolución nacional sobre los basamentos de esta estructura. Entre los aspectos pendientes de resolver están las pautas para calificar los métodos y procedimientos observados y las técnicas de observación.

Finalmente, ha de destacarse que se pide una expresión general de los representantes de Contadurías Generales porque la habilitación de la dirección de auditoría operativa, por su carácter pragmático, requiere para su habilitación la aceptación de la comunidad en la que será instituida ya que siendo aplicación de una técnica sólo tendrá impacto en tanto que de antemano sea aceptada por quienes serán responsables de su implantación y funcionamiento.