

El futuro de la auditoría de cuentas: La auditoría estratégica de gestión

CARLOS MALLO

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III de Madrid.
Secretario de ACODI

La inclusión en los informes de auditoría de información sobre la problemática de la gestión continuada de la empresa constituye uno de los puntos centrales de la quiebra de expectativas entre el valor de los servicios esperados y el recibido de la auditoría por parte de los usuarios externos. La auditoría estratégica de gestión es una propuesta eficaz para garantizar el principio de empresa en funcionamiento.

FICHA RESUMEN

Autor:

Carlos Mallo

Título:

El futuro de la auditoría de cuentas: La auditoría estratégica de gestión

Fuente:

Partida Doble, núm. 94, páginas 50 a 59, noviembre 1998

Localización: PD 98.10.06

Resumen:

La inclusión en los informes de auditoría de información sobre la problemática de la gestión continuada de la empresa, o en su versión contraria, la evaluación de la posibilidad de suspensión de pagos, quiebra o cese de actividad, ha sido una de las demandas más crecientes de los usuarios externos, y constituye uno de los puntos centrales de la quiebra de expectativas entre el valor de los servicios esperados y el valor recibido por la auditoría.

Una solución concreta para satisfacer esta demanda de los usuarios a los auditores, es la denominada auditoría de gestión, poco desarrollada por el momento pero que constituye la respuesta más eficaz para garantizar el principio de empresa en funcionamiento.

Mediante la utilización de determinadas técnicas especiales de revisión, el auditor emite un informe acerca de la fiabilidad de los documentos provisionales auditados.

Finalmente, en el artículo se extrae y comenta la monografía de investigación realizada por la firma KPMG Peat Marwick LLP, presentado en el año 1997, sobre la evolución futura de la contabilidad y la auditoría.

Descriptor ICALI:

Auditoría. Auditoría de Gestión.

I. EL GOBIERNO DE LA EMPRESA CAPITALISTA COMPETITIVA Y LA CONTABILIDAD DIRECTIVA

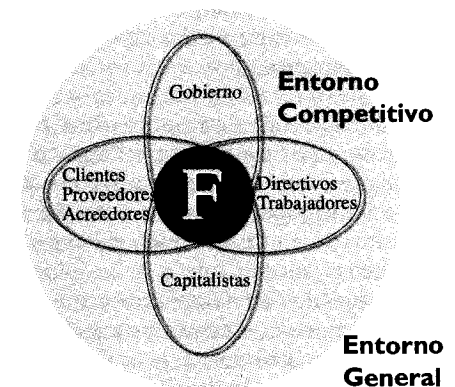
Las actuales compañías capitalistas representativas se encuadran en empresas que cotizan en bolsa y en las que normalmente están diferenciados los propietarios (accionistas), de los directivos, que compiten en escenarios globalizados, aprovechando las ventajas competitivas inherentes al mayor conocimiento tecnológico, nivel de escala de producción, menores costes de las operaciones, o mayor dominio de los mercados.

Dentro de la teoría contractual, la empresa se considera como un nexo de contratos libres que genera una coalición de agentes que se muestran en la figura 1 que establecen una cooperación dirigida por el empresario (o los directivos) cuyo objetivo consiste en garantizar la máxima ge-

neración de valor añadido que satisfaga los objetivos de corto y largo plazo de todos los intervinientes, manteniendo en todo caso la capacidad competitiva de la empresa.

La contabilidad para la dirección y gobierno de la empresa funciona como un

FIGURA 1



sistema de información y control, que cuantifica el valor de los derechos de propiedad y de las rentas presentes y futuras de los agentes que intervienen en la coalición empresarial, facilitando, de otra parte, la vigilancia del cumplimiento de los contratos, para que no surjan comportamientos oportunistas, habiéndose optado a estos efectos, dentro del mundo anglosajón, por una elevada separación entre los titulares de los derechos de propiedad y los directivos que realizan la gestión, siendo a su vez estos últimos controlados por la existencia de un mercado potencial de empresarios y directivos, que están dispuestos a crear más valor para los accionistas. En el modelo continental y latino, los directivos de las empresas tienen mayor estabilidad, ya que dependen de la coalición o coaliciones de accionistas que puedan imponer su voluntad en las juntas de accionistas y consejos de administración.

En las compañías de menor tamaño, donde normalmente impera la decisión del empresario individual que compromete continuamente su patrimonio en el riesgo empresarial, también son de aplicación las reglas del buen gobierno de la empresa, ya que hoy es generalmente aceptado que la creación de valor se legitima en el ámbito de la sociedad y que la consecución de organizaciones empresariales donde los agentes cooperen voluntariamente, tiene mucha más capacidad de generar bienestar social.

La creación de valor para los accionistas es esencial para el proceso continuo de captación de fondos. Los accionistas son los que verdaderamente corren el riesgo empresarial y por lo tanto tienen derecho a obtener la rentabilidad máxima tanto de la corriente de dividendos reparables, como de la devolución del exceso de cash flow, como de la revalorización presente y futura de las acciones en el mercado, siendo conveniente que el inversor disponga además de la información obligatoria legal, de información prospectiva sobre las estrategias en curso y resultados futuros esperados, así como cualquier otra información relevante que le permita integrarse como agente activo en el proceso de creación de valor de la empresa.

Los directivos son una clase especial de trabajadores que tienen conocimientos y valores personales y sociales relevantes para tomar decisiones. Asumen las funciones inherentes al empresario basados en su capacidad creativa, dotes de liderazgo y capacidad de asumir riesgos. Su remuneración es superior al valor temporal de su trabajo y cada vez se pretende que esté más estrechamente relacionada con los resultados de la empresa.

Los trabajadores también contribuyen a la creación de valor de la empresa mediante la aportación de su capacidad de trabajar mental y física, recibiendo su remuneración a través de los sueldos y salarios periódicos y las pensiones futuras, propugnándose también que la retribución global dependa cada vez más del rendimiento.

Estados, Gobiernos, Comunidades Autónomas y Municipios, aportan la legitimidad social de la actividad económica de la empresa, ayudando a la creación de valor mediante la construcción y mantenimiento de todas las infraestructuras materiales e institucionales, representan y organizan, por otra parte, el interés común por la generación de rentas y riqueza de los ciudadanos de cada nación. El valor que reciben se sustancia en los impuestos que se recaudan en relación a las actividades económico-financieras de las empresas y sobre sus beneficios.

Clientes, proveedores de bienes y servicios, acreedores, bancos, Instituciones Financieras, etc., forman el resto de agentes que intervienen en la cadena de creación de valor de la empresa según se muestra en la figura 2 de la página siguiente.

La creación máxima de valor para los clientes es una condición necesaria, aunque no suficiente para sobrevivir y progresar en los mercados actuales, so metidos a una enorme presión de la competencia global.

La producción y comercialización de productos de calidad total a los mejores costes y con un nivel de atención y servicio al cliente, incluido el servicio postventa, representa la adquisición de una ventaja competitiva que permite retener a la

***Demanda
creciente de los
usuarios externos
es la inclusión de
información sobre
la gestión
continuada en los
informes de
auditoría.***

Existe falta de definición del concepto de gestión continuada en el actual mundo de los negocios.

clientela antigua y abrir nuevos nichos de mercado, ya que los clientes potenciales perciben que se han comprendido a fondo sus necesidades y se está en disposición de cumplimentarlas hasta el nivel máximo de perfección en las transacciones.

La exigencia de cooperación con los proveedores, viene impuesta por el perfeccionamiento de la cadena de valor total generado para el cliente, por lo que cada día se profundiza más en la interrelación individual y conjunta de los diversos proveedores para conseguir minimizar los costes de las operaciones, optimizar la calidad y generar un engranaje que fidelice las relaciones futuras.

Los acreedores, bancos e Instituciones Financieras son los agentes externos que cooperan en la financiación de las operaciones corrientes y proyectos de inversión y que canalizan el ahorro hacia la utilización más eficiente de los recursos económicos de la sociedad.

Una vez analizados los objetivos y los agentes económicos que intervienen en

la coalición empresarial, es necesario especificar el funcionamiento de los órganos de decisión y de control de la empresa que garanticen el éxito de la organización.

La empresa competitiva actual se caracteriza por una organización que es capaz de realizar una combinación de factores productivos con el correspondiente conocimiento y dominio de la tecnología para conseguir productos y servicios de calidad total y mínimo coste, que mantiene procesos de innovación y mejora continua y que remunera los recursos humanos en función de los resultados obtenidos.

La empresa actual que mantiene un alto grado de competitividad necesita organizar el gobierno de la compañía a través de los consejeros, directivos, auditores estratégicos y consultores externos, de tal forma que pueda manejar tan bien como cualquiera de sus competidores el dominio del entorno de los mercados que gestiona y el dominio del futuro que se avecina, mediante el conjunto de previsiones

FIGURA 2

Objetivos	Agentes Económicos	
Financiero	Accionistas	Maximizar el valor para los accionistas
Comercial	Clientes Proveedores	Maximizar la satisfacción del cliente
		Integrar la cooperación con proveedores
Organizativo	Directivos Trabajadores	Optimizar la Cadena de Valor Calidad Total Innovación mínimo coste mejora continua
		Establecer sistemas de remuneración incentivadores para Directivos y Trabajadores Aprendizaje Continuo
		Crecimiento Sostenido Dominio del Entorno
Estratégico Competitivo	Directivos Consejeros Consultores	Investigación y desarrollo, Conocimiento de nuevas tecnologías Dominio del Futuro

El futuro de la auditoría de cuentas: La auditoría estratégica de gestión

y pronósticos que permitan la mejor decisión sobre los planes y programas.

2. LA AUDITORIA Y EL PRINCIPIO DE GESTION CONTINUADA DE LA EMPRESA

Ya hemos indicado anteriormente, que la formación contable elaborada y publicada por las compañías desempeña dos funciones principales: la primera consiste en evaluar y controlar el valor presente y futuro de los derechos de propiedad y sobre los resultados generados por los diversos agentes que intervienen en la coalición empresarial, entendida como un nexo de contratos libres, y la segunda servir como base de cálculo del precio de las acciones que se cotizan en el mercado de valores.

Conforme ha avanzado la diferenciación entre los agentes que asumen el riesgo (accionistas y propietarios de las sociedades) y los que realizan la gestión (administradores y directivos) ha aparecido la necesidad de garantizar que los estados contables presentados por los gestores representan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa, así como del resultado de sus operaciones, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados y con el fin, según nuestra Ley de Auditoría de Cuentas, de dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, como elemento consustancial al sistema de economía de mercado recogido en el artículo 38 de nuestra Constitución.

Entre los principios fundamentales en los que se basa la actividad de los auditores estatutarios al emitir el informe de auditoría, se encuentran el devengo contable por el que las transacciones se registran y se informan cuando ocurren y el de gestión continuada de la empresa por el que las cuentas anuales se preparan normalmente sobre la base de que la empresa está en funcionamiento y continuará sus actividades de explotación dentro del futuro posible.

La inclusión en los informes de auditoría estatutaria de información sobre la problemática de la gestión continuada de

Los auditores deberán examinar el plan estratégico de la empresa.

la empresa, o en su versión contraria, la evaluación de la posibilidad de suspensión de pagos, quiebra o cese de las actividades, ha sido una de las demandas más crecientes de los usuarios externos y constituye uno de los puntos centrales de la quiebra de expectativas entre el valor de los servicios esperados y el valor recibido de la auditoría.

La profesión auditora ha justificado la omisión explícita de la calificación de dificultades en la continuidad de la empresa, en dos conjuntos de los problemas principales: el primero basado en que la introducción de la salvedad de problemas en el mantenimiento de la gestión de la empresa no haría más que agravar la posición competitiva del cliente frente a los acreedores, competidores e incluso frente a sus propios accionistas y segundo, porque esta declaración conduciría a un deterioro o ruptura de las relaciones con el cliente con la consiguiente pérdida de ingresos. Otro punto de vista subyacente consiste en la falta de definición del concepto de gestión continuada en el actual mundo de los negocios, sujeto al cambio continuo, así como en la determinación del alcance temporal que puede tener la responsabilidad del pronóstico y en la concreción de quién debe emitir los documentos provisionales sobre los que el auditor debe basar su opinión, en relación a la probabilidad de mantener la gestión continuada de la empresa.

Se han abordado numerosas investigaciones sobre la acotación de los problemas o motivos que pueden plantear dudas al auditor sobre la gestión continuada de la empresa, entre las que merece destacar las conclusiones de Kida ⁽¹⁾ obtenidas de una encuesta realizada a 27 empresas de auditoría en las que se consideró que una empresa tendría problemas de gestión continuada si durante el plazo de un año experimentaba una de las siguientes situaciones:



(1) Kida T. An Investigation into auditors Continuity and related qualification judgments. Journal of accountin research. Otoño, 1980.

El plan estratégico está compuesto por el presupuesto anual y la proyección de los programas y planes en curso de ejecución.

- a) **Quiebra.**
- b) **Transformación de la actividad normal de la empresa por problemas de mercados.**
- c) **Incapacidad para satisfacer el pago de los intereses de la deuda.**
- d) **Tras tres años consecutivos de pérdidas importantes.**
- e) **Liquidación parcial o total de activos.**

Otras investigaciones han abundado en la cuantificación de los problemas de tesorería a corto plazo y de financiación a largo plazo, problemas del entorno competitivo y problemas de gobierno de la empresa en cuanto muestran su incapacidad de dominio del futuro y del control del presente.

También se ha utilizado en la auditoría para estimar la gestión continuada de la empresa los variados modelos de predicción que quiebra y fracaso empresarial⁽²⁾ basados en el valor de la función discriminante realizada sobre un conjunto ponderado de ratios que miden sustancialmente la liquidez, solvencia y rentabilidad de la empresa.

El inevitable tratamiento explícito que la auditoría deberá conceder al principio de gestión continuada, nos lleva a proponer un nuevo planteamiento de la auditoría estratégica de gestión que contribuirá, sin duda, al buen gobierno de la empresa dentro del funcionamiento correcto del sistema capitalista, donde la premisa esencial consiste en conseguir la asignación más eficiente de los recursos económicos a través de la libre actuación de los mercados.

3. LA AUDITORIA ESTRATEGICA DE GESTION

Como indica muy acertadamente Sir Adrian Cadbury,⁽³⁾ presidente del «Committee on corporate governance», que en 1992 emitió su famoso informe en el que propone incluir en las cuentas anuales una declaración de

los miembros del consejo de administración sobre la eficacia del sistema de control interno de la compañía: «Los consejos deben tener la suficiente libertad para impulsar el desarrollo de las empresas, sin embargo, deberán ejercer dicha libertad dentro de un marco de responsabilidad adecuado. Por consiguiente, el objetivo del gobierno de la empresa debe consistir en encontrar el equilibrio entre impulso empresarial y responsabilidad. No existe una única forma correcta de gobernar todas las sociedades, ni existe un único modelo de gobierno. Lo que podemos hacer es aprender unos de otros, para hacer que nuestros sistemas y estructuras actuales funcionen mejor, en beneficio de las empresas y sus accionistas. Lo que puede afirmarse con seguridad es que el riesgo de catástrofe aumenta en las empresas que carecen de sistemas de gobierno adecuados. Cuando una empresa fracasa suele ser, como ha comprobado el Banco de Inglaterra, debido a la debilidad o incompetencia de su consejo. Las medidas de gobierno de la empresa encaminadas a mejorar la eficacia del consejo, en consecuencia, reducirán los riesgos que corren los accionistas».

Como nos indica J. L. Gallizo y Alan D'Silva⁽⁴⁾ a partir de las propuestas del informe Cadbury: «Se ha levantado una encendida polémica entre los directores financieros de las compañías en relación con los controles internos contables, tarea que hasta ahora había sido considerada completamente secundaria. Cuando por primera vez se discutió esta recomendación, suscitó muy poca crítica. Sin embargo, el borrador de una detallada guía (Ruterman Guide) al respecto de evaluar su efectividad ha generado bastante discusión. Los gestores de sociedades se preguntan: ¿qué controles debe alcanzar el informe, sólo financieros o todos?, ¿qué significa la efectividad del control?, ¿puede ser la seguridad de que cuando exista un problema éste llegue a la atención de la dirección lo antes posible o que pueda verse el problema antes de que surja? [Accountancy, 1994a]».

El resumen de estas ideas que se pone de manifiesto en la figura 3, que los

(2) Altman, Edward I. *Corporate Financial Distress*. Editorial John Wiley Sons. New York, 1983. Lev Baruch. *Análisis de Estados Financieros un nuevo enfoque*. Ediciones Enc. Madrid, 1978.

(3) Adrian Cadbury. *La incidencia del buen negocio en el valor de la empresa. Gobierno de la empresa*. AB Asesores. Producción editorial TF Editores. Madrid, 1996.

(4) Gallizo J. L., D'Silva Alan. *Diferencia de expectativas en auditoría. Medidas a adoptar*. Partida Doble n.º 65. Marzo, 1996, pág. 48.

El futuro de la auditoría de cuentas: La auditoría estratégica de gestión

autores citados incluyen en su trabajo, donde en el punto c) se abunda en las expectativas que tienen los usuarios de que en la información que proporciona la empresa y que verifica y controla el auditor, se manifieste y se constate la viabilidad de la empresa, aspecto éste que sólo puede fundamentarse en el análisis y documentos que forman el plan estratégico de la empresa, compuesto del presupuesto anual aprobado por el consejo de administración y dirección ejecutiva de la empresa, programas empresariales en curso a realizar entre dos y cinco años y planes generales que incluyen los proyectos de inversiones con un horizonte superior a cinco años.

La propuesta concreta que postulamos para satisfacer de forma racional las demandas de los usuarios a los auditores en relación al principio de gestión continuada, consiste en completar la información que se exige en el informe de gestión que deben emitir los administradores de la sociedad, acompañándolo de forma obligatoria con el balance y cuenta de pérdidas y gan-

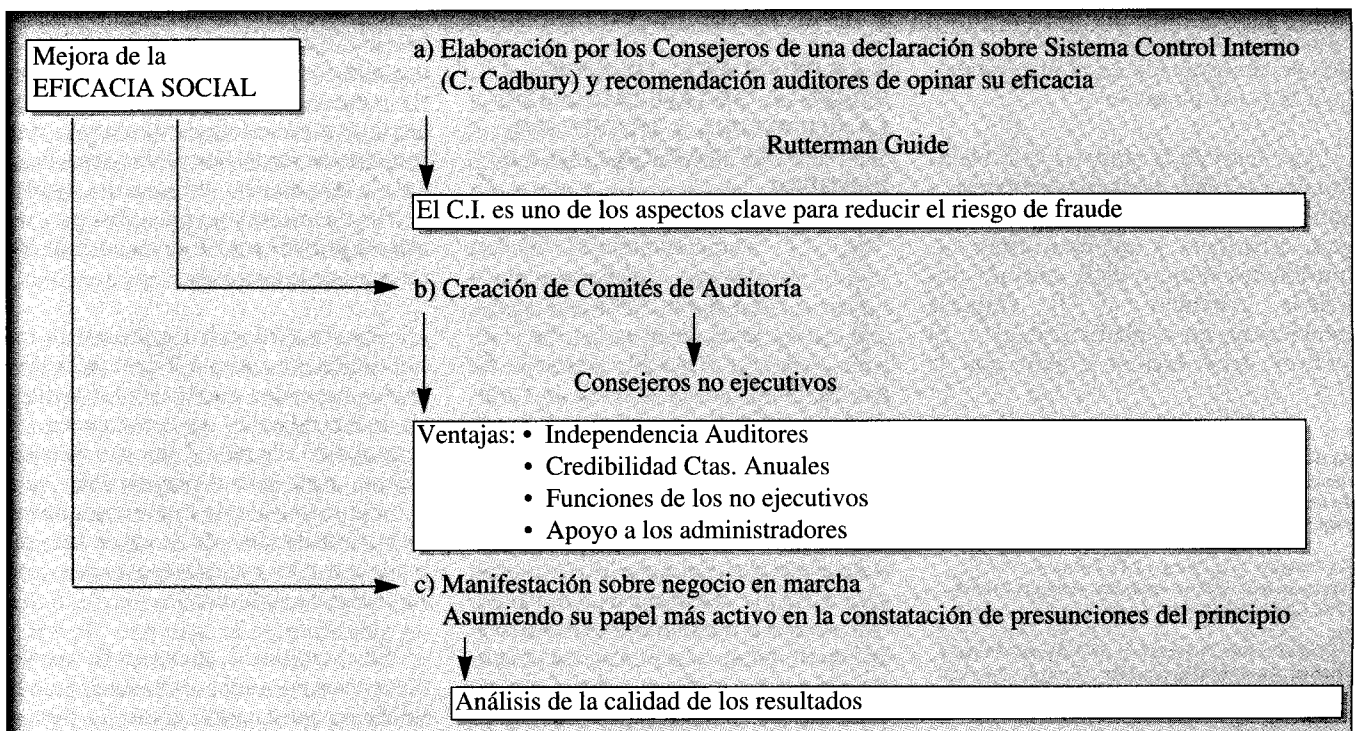
cias y estado de flujo de tesorería provisionales. Naturalmente, los auditores formarán su opinión sobre el examen del plan estratégico de la compañía, compuesto por el presupuesto anual aprobado para el siguiente ejercicio, así como una proyección de los programas y planes en curso de ejecución.

Si se parte de la premisa de que toda empresa de tamaño representativo, que compite en un mundo globalizado y altamente competitivo, debe dominar su entorno y su futuro y tener en consecuencia aprobados presupuestos, programas y planes para el futuro, es obvio, que no debe representar ninguna dificultad presentar estados contables provisionales anuales que están basados en el plan estratégico aprobado por la empresa.

Sobre estas premisas la labor de los auditores puede fundamentarse en procedimientos de revisión normalizados para conseguir la evidencia racional no sólo de la continuidad de la empresa, sino de la consecución razonable de los resultados previstos.

La auditoría estratégica de gestión es la respuesta más eficaz para garantizar el principio de empresa en marcha.

FIGURA 3



Se emite un informe acerca de la fiabilidad de los documentos provisionales auditados.

La auditoría estratégica de gestión cuenta al momento con poco desarrollo, pero está claro que constituye la respuesta más eficaz para garantizar el principio de empresa en marcha, ya que la auditoría estratégica de gestión constituye la actividad que mediante la utilización de determinadas técnicas especializadas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos provisionales auditados.

Para De Blas Varela (5): «La auditoría estratégica tiene como objetivo la obtención de evidencia y evaluación crítica de todas las actividades y funciones de la empresa, como un todo o sistema, en un tiempo determinado en el plan estratégico de la organización».

Las áreas de la empresa, por ejemplo operaciones, marketing, finanzas y administración, sus objetivos, estrategias, estructura y recursos, están subordinados al logro de la misión y objetivos generales de la empresa establecidos en el plan estratégico. El auditor debe evaluar dónde está la

empresa, a dónde va y a dónde debería ir, en su opinión, dentro del horizonte establecido en el plan.

Esta clase de auditoría requiere, generalmente, un equipo interdisciplinar de auditores especialistas en cada una de las áreas funcionales auditadas, coordinados, dirigidos y controlados por un auditor generalista.

Para Wheelen y Hunger (6): «La auditoría estratégica es aquella que se basa en una perspectiva total de la organización ("corporate-wide-perspective") y facilita una evaluación global de la situación estratégica de la empresa... Dicha auditoría considera los factores externos e internos e incluye una selección de alternativas, puesta en práctica, evaluación y control... La auditoría estratégica permite a una persona comprender mejor la forma en que varias áreas funcionales están interrelacionadas, así como también la manera en que cada una de ellas contribuye al logro de la misión de la corporación... Esta auditoría es de gran utilidad para aquellas personas, tales como miembros del consejo de administración o de la alta dirección, cuya función consiste en evaluar la gestión global de la empresa».

4. LA PROPUESTA DE KPMG SOBRE LA ORGANIZACION DE LA AUDITORIA A TRAVES DEL SISTEMA ESTRATEGICO DE LA EMPRESA

La firma auditora KPMG Peat Marwick LLP ha presentado en el año 1997 una monografía de investigación (7) sobre la posible evolución futura de la contabilidad y la auditoría, desde la óptica de la administración eficiente de los negocios, poniendo de relieve cómo la continuidad de empresa y la valoración de su rentabilidad serán los elementos esenciales de la auditoría de los estados financieros del siglo XXI y cómo la evidencia de la viabilidad empresarial estará basada en la valoración de la razonabilidad de los presupuestos, planes y programas, la existencia de un control interno efectivo y la estrecha conexión de la infor-

mación real y la información predictiva, basada en un tratamiento complejo de los pronósticos y expectativas empresariales.

El equipo de autores que ha estado compuesto por dos destacados profesionales y dos académicos especialistas en auditoría, propugna como enfoque principal de la auditoría, profundizar en el conocimiento y comprensión de los negocios de los clientes, ya que el cambio acelerado de la tecnología y la desregulación y eliminación de barreras de entrada, puede hacer inviable el futuro de muchas compañías, sin que se pueda predecir esta posibilidad de quiebra desde el análisis de las cuentas anuales.

Constatan los autores de este trabajo que extractamos y comentamos en este epígrafe, cómo las organizaciones que se encuentran dentro de una economía globalizada interconectadas a un entorno de cambios acelerados, donde para sobrevivir, no sólo es necesario ofrecer productos de alta calidad y bajo precio a los clientes, sino que es necesario manejar la reorientación continua de la estrategia para explotar las oportunidades del mercado antes que los competidores.

Los auditores, para realizar su trabajo de garantizar frente a terceros la fiabilidad de la información económico-financiera, necesitan partir del conocimiento de la organización del cliente, sus operaciones y el entorno de sus mercados, y aplicar una nueva metodología de trabajo que conjunte de forma operativa y secuencial toda la información retrospectiva y prospectiva financiera y no financiera para satisfacer plenamente las demandas de los usuarios de la auditoría.

Tras los protocolarios prólogo e introducción, el capítulo 2 postula la ineludible necesidad que tienen los auditores independientes de comprender los negocios del cliente y el entorno de la industria, para poder proporcionar una opinión razonable de la situación financiera y resultados de la sociedad, de acuerdo con los estándares generalmente aceptados en auditoría.

En el capítulo 3, se desarrolla una visión panorámica sobre la evolución de la auditoría, constatando cómo las prime-

(5) De Blas Varela, Francisco. De la auditoría de cuentas a la auditoría estratégica. Revistas Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España 3.º. Época n.º 10-97.

(6) Wheelen T. L., Hunger J. D. Strategic Management and Business Policy. Addison. Wesley, 1992. Citado por De Blas Varela.

(7) Timothy Bell, Frank Marrs, Ira Solomon, Howard Thomas. Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens. The KPMG Business Measurement Process.

El futuro de la auditoría de cuentas: La auditoría estratégica de gestión

ras prácticas de auditoría fueron implantadas a partir del siglo XIII por los miembros de los gremios de la Edad Media para controlar los contratos de sus dirigentes, comprobar los gastos sin autorización y otras posibles infracciones.

Más adelante, la función auditora independiente se perfeccionó mediante un mayor conocimiento de los métodos de teneduría de libros, ejerciendo su función mediante la comprobación sistemática de los flujos de entrada y salida de mercancía, el recuento presencial de los inventarios y la investigación del origen e incremento del patrimonio de los empleados o de personas de su confianza.

A partir del siglo XIX con el amplio desarrollo industrial y el aumento del tamaño y complejidad de las organizaciones, se intenta acumular una gran cantidad de capital para financiar los ingentes inmovilizados que pusieron en marcha la producción en masa. Los inversores comenzaron a demandar información en relación a la rentabilidad anual de sus inversiones y el valor potencial de las acciones.

La función auditora mantuvo la función de salvaguardar el patrimonio de los propietarios, mediante la comprobación de los fraudes y errores cometidos por los empleados deshonestos y amplió su cometido a emitir su opinión sobre la situación financiera y resultados periódicos de las compañías, basados en un perfeccionamiento de los procedimientos de contabilidad y en una utilización de principios contables generalmente aceptados, que hacen más entendible e interpretable la información de las cuentas anuales.

La evolución tecnológica acelerada, dentro de una economía globalizada, que ha derribado las barreras de entrada y salida de muchos negocios, unida a la desregulación de las actividades económicas aceptada y puesta en práctica por muchos gobiernos, crean un nuevo reto para la función auditora, donde, de entrada, se vuelve necesario realizar un examen global sobre la compañía o conjunto de compañías y por otra parte es necesario para garantizar el juicio de empresa en marcha (going concern), el conocimiento profundo del negocio del cliente y sus posiciona-

miento estratégico en el mercado, evaluando su situación real y los riesgos futuros que puedan presentarse en el desarrollo de la compañía, teniendo en cuenta sus capacidades de gobierno, la intensidad de rivalidad de los competidores y el control del futuro, a través de sus presupuestos, planes y programas aprobados.

En el capítulo 4, se alude a la evaluación de los riesgos desde la óptica del sistema estratégico, partiendo de la visión de la empresa como un organismo integral, similar a otros sistemas vivos, cuya productividad, rentabilidad, adaptabilidad y supervivencia última son dependientes de las interconexiones internas y externas entre las diversas partes de la organización y entre ésta y los agentes externos.

El riesgo estratégico de una empresa, en relación a la satisfacción de los clientes, puede ser medido por la probabilidad de ser bajado de categoría en la clasificación de proveedor, lo cual significa que la empresa no ha mantenido la imagen de la calidad de sus productos y servicios y que por lo tanto se debilita su posición en la lucha competitiva.

Es necesario que el auditor consiga una comprensión de los negocios del cliente y del entorno industrial en que se desenvuelven y tenga capacidad de valorar los riesgos a que está sometida su gestión, teniendo en cuenta que los estados financieros y los principios contables en que se asientan, pueden diseñarse para proveer una imagen fiel del sistema dinámico del cliente.

El aspecto más importante de la labor del auditor desde la óptica del sistema estratégico está en captar la complejidad de la red interna de la organización del cliente en su interrelación con la red más compleja del sistema económico externo, según se muestra en la figura 4.

Insisten en el capítulo 5 los autores, en reforzar la actual visión de los negocios dentro de un entorno globalizado: los avances tecnológicos en transportes y comunicaciones, han abierto el camino de la interconexión de los agentes económicos dentro de una más amplia y compleja red económica. Estas tecnologías condensan distancia y

El riesgo estratégico de una empresa puede ser medido por la probabilidad de bajar de categoría en la clasificación de proveedor.



A través del análisis estratégico el auditor conoce la posición ventajosa del cliente en el mercado.

tiempo, haciendo a los individuos y a las organizaciones más diestros y más independientes. Esta comprensión de la distancia y el tiempo intensifica la competición, presentando nuevas oportunidades de negocio a los competidores, permitiéndoles el rápido aprendizaje de las tecnologías y reducir las barreras de entrada, que abren el acceso al mercado mundial.

En estas nuevas condiciones de trabajo se requiere tener capacidad de reiventarse con rapidez las estrategias, cuando el cambio del entorno las hace poco viables, el auditor para emitir su juicio fundamentado, necesita comprender las estrategias en curso de los clientes y el proceso de adaptación al cambio de las condiciones del entorno y evaluar con claridad la emergencia de nuevos riesgos de la empresa.

En el capítulo 6, se expone un cuestionario para que el auditor estratégico evalúe la capacidad de crear valor y generar cash flow del cliente, desarrollando de esta forma una comprensión sobre el posicionamiento de la cadena de valor del cliente y su habilidad para crear y sostener ventajas competitivas dentro de su mercado.

En el capítulo 7 los autores exponen el proceso de medida de los negocios KPMG que consideran constituye una guía para poner en práctica la auditoría estratégica, ya que desarrolla de la forma más amplia y profunda el conocimiento del auditor respecto al posicionamiento estratégico del cliente y a su posición financiera.

Los métodos y procedimientos KPMG de proceso de medida de los negocios, comprenden cinco principios de medición y control; cuya interrelación se muestra en la figura 5:

1. **Análisis estratégico.**
2. **Análisis del modelo de negocios.**
3. **Valoración de riesgos.**
4. **Medida de los negocios.**
5. **Mejora continua.**

A través del análisis estratégico, el auditor conoce la posición ventajosa del cliente en sus actuales nichos de mercado, valora las fuerzas que amenazan esta posición y evalúa si la contabilidad está apropiadamente organizada para poner de relieve la posición estratégica del cliente.

Del análisis del modelo de negocios del cliente, el auditor debe conocer la interrelación con las fuerzas externas de los competidores y con los clientes de la industria, al fin de evaluar con más perfección los riesgos de la auditoría.

La valoración continua de riesgos es uno de los puntos fuertes del programa de auditoría, con el objetivo de identificar y tratar de eliminar los riesgos empresariales.

El auditor debe distinguir entre los riesgos que dependen de las estrategias

FIGURA 4

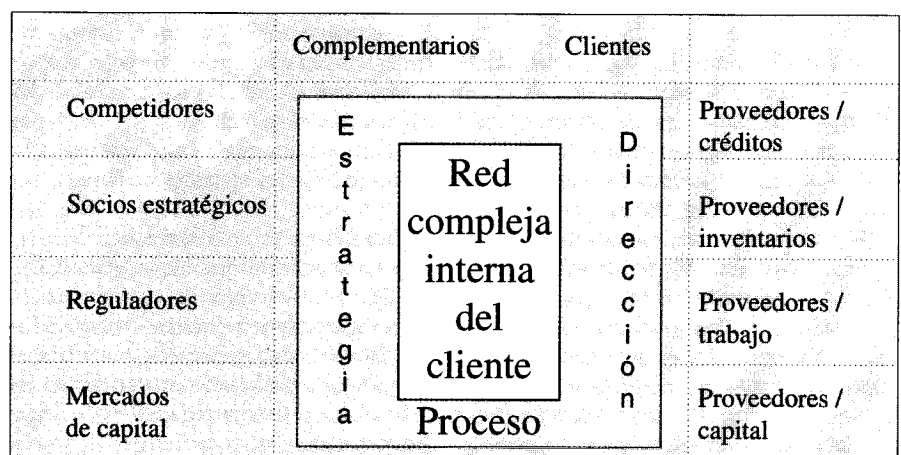
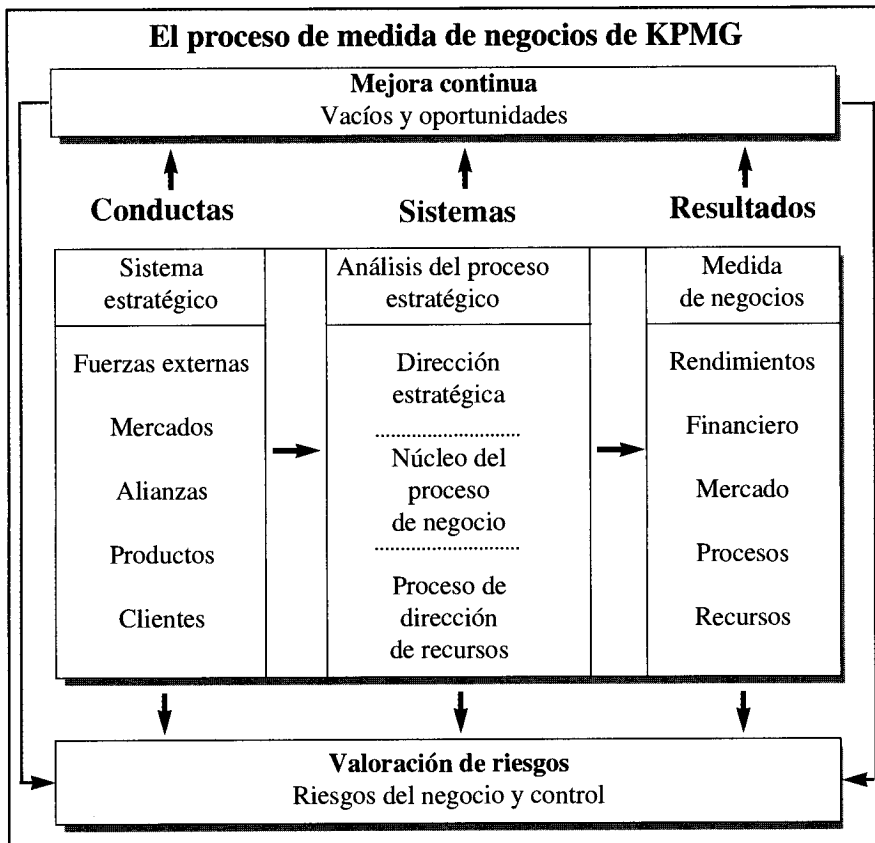


FIGURA 5



En el «informe largo» se concreta el espíritu de cooperación entre auditores y supervisores bancarios.

decididas y aquellas que se refieren a los procesos en curso de ejecución, evaluando la probabilidad de ocurrencia y la magnitud del impacto sobre el desarrollo presente y futuro de la empresa.

Respecto a la medida de los negocios, los auditores proponen realizar un cuadro de mando que refleje mejor los aspectos más importante del negocio del cliente, incluyendo medidas financieras y no financieras.

Entre los indicadores clave de gestión no financieros, se proponen los siguientes:

- **Desperdicios, desechos y chatarras, indicadores de la ineficiencia de los procesos.**
- **Retrasos en la ejecución de las órdenes de trabajo.**
- **Tiempo de respuesta a los clientes.**

- **Número de veces que se rehacen los trabajos.**
- **Número de errores en los documentos.**
- **Índice de satisfacción de los clientes.**
- **Número de errores rutinarios.**
- **Tiempo de proceso que añade valor.**
- **Número de errores en los procesos de información.**

Finalmente respecto a la mejora continua, se indica que toda organización, como un sistema vivo debe perfeccionar continuamente su potencial productivo a través de un proceso que incorpore las mejoras tecnológicas y los nuevos diseños de organización que le permitan adaptarse mejor al entorno en el orden del mejor cumplimiento de los objetivos especificados. ■