

¿QUE PAPEL PUEDE TENER EL AUDITOR EN LA PLANIFICACION Y GESTION ESTRATEGICA?

Froilán DEL AMO FERNANDEZ
Real Colegio Universitario «María Cristina»
San Lorenzo de El Escorial

*Una organización de personas no comprometidas,
es en el peor de los casos un parásito, y en el mejor,
un aburrimiento para sus miembros.*

Kenneth R. Andrews

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

- Existe la sensación de que la labor de la *auditoría*, cuya necesidad preceptos aparte no ofrece ninguna duda, no debería limitarse a un «informe» finalista, con o sin salvedades, determinadas o indeterminadas, que ponga de manifiesto una «opinión», que enfatice e incluso avise sobre ciertos hechos que comporten riesgo o sanción.
- Como es sabido, el mayor impulso a nivel mundial de la actividad auditora fue debido en buena medida a la necesidad que tienen los inversores de disponer de una información suficiente y fiable acerca de la situación patrimonial, económica y financiera de las empresas mediante la contabilidad tradicional.
- El reto competitivo y la búsqueda constante de la máxima eficiencia posible en la gestión para afrontarlo con éxito, requieren, como es lógico, de una información relevante y oportuna que permita a quien corresponda, y como proceda, tomar decisiones adecuadas de índole estratégica, táctica, correctiva, etc..
- En la actualidad se está propugnando un enfoque más ambicioso y completo para la contabilidad, como instrumento de informa-

ción válido y riguroso que satisfaga las necesidades de un estilo de dirección más dinámico como es la dirección estratégica. Es decir, que no se siga considerando, según dicen algunos, como una especie de «subsistema» de información, tanto en su proyección «financiera», como de «gestión», orientada fundamentalmente al «corto plazo» y a una percepción introspectiva de la empresa.

- Consecuentemente el enfoque mencionado que se está conociendo bajo el concepto de «*contabilidad estratégica*» o «contabilidad de dirección estratégica», está adquiriendo un notable auge, debido fundamentalmente a la necesidad que los altos niveles de dirección empresarial tienen de disponer de «esa» información imprescindible para tomar decisiones, si se quiere que la empresa sea competitiva, rentable y con futuro.
- Bajo el concepto de «*contabilidad estratégica*», como instrumento informativo, debe considerarse una proyección contable que efectivamente complete lo que no proporciona generalmente la contabilidad tradicional, se denomine «financiera o de gestión». Realmente dicha proyección debería estar vinculada a la extensión del contenido de la de «gestión», adicionando posibilidades de tratamiento de datos y aportación informativa que sirvan para realizar un mejor análisis interno (debilidades, fortalezas, obstáculos, etc.), así como un deseable estudio del entorno (oportunidades, riesgos o amenazas, etc.), cómo no, efectuar una adecuada identificación de la posición competitiva de la empresa, a fin de adoptar las estrategias más convenientes.
- Sin entrar en disquisiciones sobre las dos vertientes conocidas de la *auditoría* (externa e interna), los auditores vienen actuando, tomando como base de referencia para realizar su trabajo, las comentadas, contabilidad financiera (preceptivamente), y la de gestión (referida al proceso interno de la formación de valores, incluida la problemática de los costes).
- Si de acuerdo con lo anterior se acepta la descrita «*contabilidad estratégica*», cabría plantearse, además de su realización y distribución, la pregunta de ¿quién debería revisarla?.

- Por otra parte, el propio proceso de construcción y desarrollo de la gestión, desde una perspectiva estratégica, tiene que ser llevado a efecto con una *participación* interactiva de todos los implicados en el mismo. Este proceso, reflejado, o no, en un desarrollo de la índole de la «*contabilidad estratégica*», exige una actitud continua en cuanto a flexibilidad, agilización y adaptación a la dinámica del cambio, generalmente imprevisible, por lo que evidentemente no puede «esperar» a que se lleve a efecto «a posteriori» la oportuna revisión contable.
- En este trabajo se intentan plantear algunas cuestiones sobre una mayor o diferente, posible colaboración del auditor, PARTICIPANDO, COMPROBANDO, o ASESORANDO, con un estilo de dirección estratégico, involucrándose más activamente e incluso comprometiéndose en alguna medida. Para facilitar la reflexión al respecto, a modo de recordatorio, se efectúa a continuación una breve referencia acerca del contenido de algunos aspectos estratégicos.

II. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

- Este tipo de *planificación* debe tratar de establecer un verdadero plan de acción, encontrando el equilibrio entre los «conservadores» y los «audaces», permitiendo actuar con riesgo calculado, apoyando la inspiración o intuición con datos suficientes, sin ahogar el sentido de la oportunidad.
- Presupone determinar unos esquemas de juego que expliquen concretamente cada misión y cómo se interrelaciona con las restantes, a fin de que cada elemento haga lo que tenga que hacer al respecto y tome la responsabilidad que le corresponda.

Su planteamiento se ha de basar fundamentalmente en:

- La *participación*, con la concurrencia y colaboración del personal en la toma de decisiones.
- La *coordinación e integración*, estando condicionada su validez a la interdependencia con que se realice.

- La *continuidad*, no interrumpiendo el proceso planificador, para lo cual hay que emplear la actualización y el mantenimiento oportunamente.
 - La *responsabilidad*, asumiendo todos los implicados la que corresponda en realidad y no la que normalmente se asume en este tema.
 - La *evaluación*, sabiendo la empresa siempre quién es, dónde está y lo que puede hacer, conociendo su capacidad de respuesta y de reacción.
- Cualquier método válido de planificación debe ser ágil y sencillo, estructurándose en fases que consideren los aspectos interdependientes de un proceso sistemático y continuo, cada una de las cuales aporta o sustenta, y a su vez es mantenida por las demás, originándose los ajustes que procedan.
 - Las fases más usuales que se deben llevar a efecto para la construcción del PLAN son las siguientes:

► **Análisis y diagnóstico**

- Formulando la problemática de la empresa e identificando la situación interna y la proyección al exterior, el entorno y la competencia, los defectos y los obstáculos y los puntos fuertes, y determinando las causas de todo lo anterior.
- Estimando las oportunidades y amenazas y la tendencia histórica mediante la extrapolación, los efectos y las consecuencias.
- Estableciendo el marco o escenario de referencia donde puedan contemplarse fácilmente los aspectos citados para el proceso de planificación.

► **Diseño de fines y sistemas**

- Seleccionando la misión y misiones como finalidad general de la empresa.
- Definiendo los objetivos deseados o ideales, las metas concretas y las restricciones o limitaciones de todo tipo.

- Configurando los sistemas de información o comunicación que se precisen y la estructura de organización conveniente.

► **Formulación y evaluación de alternativas**

- Estudiar las posibilidades a fin de solucionar, mediante la planificación, las diferencias entre lo que se quiere, y cómo se quiere, y lo que se tiene y en qué condiciones actuaría en el futuro.
- Determinar la logística necesaria en cuanto a los recursos que se precisarían y en qué momentos.
- Utilizar modelos de simulación que proporcionen un estudio suficiente para formular las diferentes opciones, posibilitando análisis de sensibilidad y permitiendo variaciones. Todo ello ha de ser contrastado, determinando la compatibilidad de las variables. Esta fase concluye con la selección y propuesta de las opciones, finalizando la parte preparatoria del plan.

► **Definición y programación de las acciones**

- Prescribir el plan necesario para desempeñar la misión, avanzar hacia los objetivos deseados y lograr las metas.
- Concretar, en tiempo y forma, las tareas de definición de productos, servicios y sus especificaciones, así como su venta, distribución y comercialización, conversión y utilización de los recursos, investigación y desarrollo, etc.
- Determinar los elementos necesarios en cuanto a suministros, instalaciones y equipos, personal y financiación. Asignar las funciones y responsabilidades.

► **Elaboración e implantación del plan**

- Construir el plan con un criterio presupuestario, conteniendo en un modelo económico integrado la expresión de la «circulación económica» y de la «circulación financiera» que se estimen necesarias.
- Llevar a efecto la implantación a todos los niveles que corresponda, armonizando responsabilidad con autonomía.

► Seguimiento y control

- Verificar la citada construcción del plan, en cuanto a: criterios, metodología, procedimientos y operativa. Comprobando: hipótesis, bases de partida, cálculos, fuentes informativas, etc.
 - Efectuar un metódico control, válido y suficiente.
 - Generar constantemente información para adoptar las acciones correctoras oportunas, tanto para la actuación prevista en el plan, como para su actualización y mantenimiento continuos.
- Una vez repasado concisamente el desarrollo de un posible proceso de planificación, esperando que haya servido para orientar sobre el cómo y el cuándo, podría producirse la intervención de un auditor, se considera igualmente útil recordar algunos motivos o circunstancias por los que la planificación estratégica no llega a ser lo operativa que se desearía, convirtiéndose en muchos casos en una especie de pantomima. Estas causas obedecen fundamentalmente a que:
 - No se toma en serio.
 - Se plantea con rigidez y discontinuidad.
 - No se le dedica tiempo.
 - Provoca escepticismo.
 - No goza de apoyo.
 - No se participa ni se colabora debidamente.
 - Existe incomunicación y protagonismo.
 - Falta preparación específica.
 - Se abusa demasiado de la consultoría.
 - Se aprecia una deficiente calidad directiva.
 - Técnicamente se plantea y desarrolla mal.
 - Impera la improvisación anárquica del «cada día».
 - No se implanta, o se hace parcialmente.
 - No se utiliza realmente para tomar decisiones.
 - No se efectúa el seguimiento, mantenimiento y control debidos.

III. CONTABILIDAD ESTRATÉGICA

- La información contable tradicional no proporciona a la dirección, en tiempo y forma, lo que ésta necesita para la toma de decisiones

a medio y largo plazo, aportando una escasa utilidad para el análisis de la *posición competitiva*.

- La *contabilidad estratégica* trata de satisfacer dicha necesidad, procesando, interpretando y comunicando a los diferentes niveles directivos la información relevante y oportuna para un adecuado *diagnóstico* (interno y externo) y *posicionamiento competitivo*.
- Dado que las características que confluyen en las decisiones estratégicas son casi siempre complejas y raramente rutinarias, suponiendo, en definitiva, que la elección de la estrategia requiere:
 - Maximizar el beneficio, o la eficiencia
 - Minimizar el riesgo, o evitar la amenaza
 - Alcanzar, como término medio, un beneficio razonable a un nivel de riesgo aceptable.
- La función esperada de la *contabilidad estratégica* es que determine, en resumen, mediante una información rápida y puntual:
 - Una *valoración* de la *posición competitiva* (diagnóstico)
 - Una *medición* con respecto al *entorno* (benchmarking)
 - Una *evaluación* de *opciones* a plantear
- También hay que considerar que esta información sobre el *medio y largo plazo* que se espera obtener, analizar e interpretar mediante la *contabilidad estratégica*, supone que se diseñe de forma que sea compatible con la contabilidad tradicional (financiera y de gestión).

IV. CONTROL ESTRATÉGICO

- El *control* en su sentido más amplio es un elemento «clave» para el desarrollo de la *gestión* que controla. Tiene una participación activa en todo el proceso de *planificación estratégica*, teniendo especial relevancia no sólo en la faceta de seguimiento y verificación, sino como factor de actualización o «retroalimentación» continua que precisa dicho proceso estratégico.

- En la fase de *diagnóstico* que toda empresa necesita acerca de su situación real y posibilidades competitivas, el rigor que puede llegar a proporcionar el control puede ser fundamental en cuanto a:
 - La corrección o eliminación de los «puntos débiles».
 - La detección de los «obstáculos» y su posible eliminación.
 - La apreciación de los «aspectos fuertes» y su explotación.
 - La estimación de las «oportunidades» para su aprovechamiento.
 - La advertencia de las «amenazas» y los «riesgos», propiciando la anticipación.
 - El análisis de las «causas», para estudiar «efectos» y «consecuencias».
 - La previsión de la «tendencia» natural del negocio.
- Con respecto a lo que se conoce como «cultura organizativa estratégica» o «sistema cultural estratégico de la empresa», y la posición que ocupa en su contexto, el control estratégico como valor compartido y elemento de cohesión e impulso de dicho sistema.
- Para muchos, el *plan* estratégico no se controla, dado que al convertirse en *programa* operativo anual, éste es el que se controlaría mediante *el control operativo*, que se conoce generalmente bajo dos aspectos, *presupuestario* y de *gestión*.
- Sin embargo, debe controlarse la situación competitiva, así como las diferentes hipótesis manejadas en el *Plan* (objetivos/previsiones y opciones/programas).
- El *control* estratégico requiere una actuación sistemática y periódicamente razonable para detectar los cambios y sucesos importantes y el incumplimiento de los programas de actuación decididos. Las ventajas se centran fundamentalmente en:
 - Anticiparse antes de que se produzcan resultados definitivos y hechos irreversibles.
 - Conservar la vigencia constante del *Plan*, contribuyendo a su actualización.
 - Estimular y mantener la confianza en la planificación estratégica.

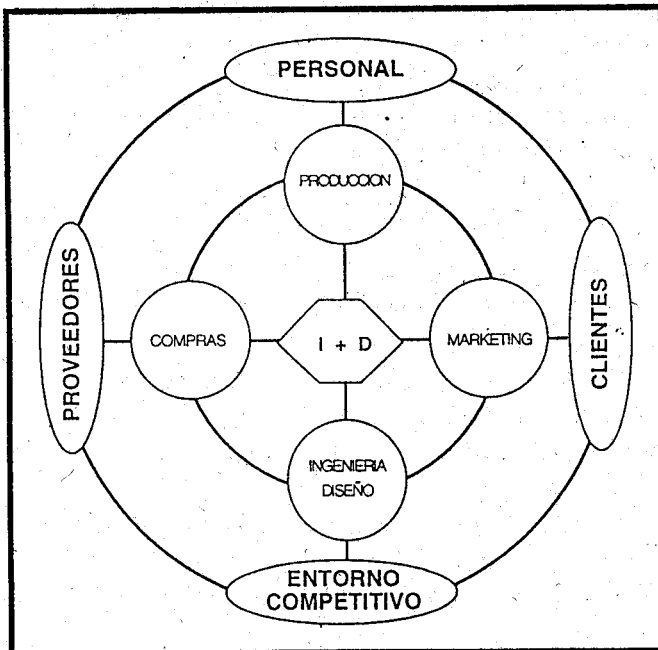
V. ESTRATEGIAS COMPETITIVAS

- La *capacidad de respuesta* es con toda probabilidad la *ventaja competitiva* más importante ante el mercado. La reducción del ciclo de respuesta, así como la rapidez para instrumentar los *cambios* pertinentes, deben de ser la consecuencia de un efecto combinado de:
 - Adaptación y flexibilidad estructural.
 - Coherencia en el diseño y funcionamiento organizativo.
 - Potenciación de los recursos humanos.
- La *capacidad de respuesta* requiere una estructura organizativa más vital, aunque no sea tan lógica o tradicional desde un punto de vista administrativo. Supone una evolución de mentalidad, contando con la adhesión de todos los responsables implicados, además de tratar de incorporar a los colaboradores cualificados habituales, entre los que se podría considerar a los *auditores*.
- Las acciones o medidas que suelen ser aconsejables para abordar el *cambio* adecuando la *estructura organizativa* podrían responder a la siguiente tipificación:
 - *Sintonizar*: Manteniéndose en la misma «onda» que marque el futuro, retocando sólo lo necesario.
 - *Reorientar*: Reorganizando la marcha de la empresa efectuando un cambio de «rumbo» o una nueva relación previsible con el entorno.
 - *Adaptar*: Ajustando el funcionamiento de los departamentos o secciones más afectados por lo que ha sucedido o está sucediendo.
 - *Crear*: Intento continuo de estructurar/reestructurar, de forma improvisada o intuitiva, debido a los acontecimientos que afectan a la supervivencia de la empresa.
- Un mercado altamente competitivo exige de las empresas con capacidad de respuesta desarrollar ciertas estrategias que permitan asegurar, al menos, una posición defendible. El objetivo primordial es superar a los competidores, por lo que las estrategias genéricas podrían ser las siguientes:

- *Diferenciación*
- *Diversificación*
- *Segmentación*
- *Precios*
- *Liderazgo/prestigio*
- *Calidad*
- *Expansión*
- *Servicio*
- *Flexibilidad/adaptación*
- *Costes*
- *Innovación*
- *Imitación*

VI. AUDITORÍA TECNOLÓGICA

- La *innovación* ha dejado de ser la «exclusiva» de un departamento de I+D, cuya actividad consiste generalmente en desarrollar unos proyectos de forma unilateral y en solitario. En la actualidad se hace cada vez más frecuente la actuación y el esfuerzo comunes en base a grupos de expertos funcionales que colaboran con sus conocimientos complementarios, formando un auténtico *equipo multidisciplinario* conjuntamente con los técnicos que específicamente se necesiten para tales proyectos.



- En el esquema anterior se propone como ejemplo de *equipo multidisciplinario* un grupo en el que incorpora expertos en I+D, producción, marketing, compras, ingeniería de diseño y cuantos colaboradores se precisen para el análisis de la posición competitiva y del entorno.
- El progreso tecnológico está caracterizado en la actualidad por su sistematización, su aceleración y su generalización, tratando en definitiva de *gestionar los recursos tecnológicos* con el fin de alcanzar los objetivos de:
 - Responder con rapidez a la demanda.
 - Reducir costes de producción.
 - Innovar en el momento oportuno.
 - Optimizar la capacidad tecnológica con una visión estratégica a largo plazo.
- La capacidad de innovación constituye un recurso más de la empresa al igual que las restantes capacidades: financieras, comerciales, productivas, etc., y como tal, hay que gestionarlo de manera rigurosa y eficaz. Es muy frecuente, y hasta cierto punto explicable, que las empresas no concedan la prioridad que merece la innovación. El hecho de dar preferencia a las funciones comerciales y financieras es debido, en la mayoría de los casos, a la necesidad de obtener una rentabilidad inmediata, despreocupándose en buena medida por lo que vaya a suceder en el futuro.
- Una acertada *gestión de la innovación* necesita:
 - Emplear los recursos tecnológicos buscando la solución más adecuada y la combinación de factores más favorable.
 - Enriquecer el patrimonio de la empresa vía inversión en tecnología propia (I+D, formación, etc.), ajena (tecnología externa), o mixta (joint venture).
 - Salvaguardar el patrimonio tecnológico patentando la innovación propia.
 - Actualizar permanentemente los conocimientos para mantener la posición competitiva.
 - Conocer en todo momento el potencial innovador de la organización.

- Evaluar la competitividad de los productos de la empresa, delimitando el «campo» tecnológico a corto, medio y largo plazo.
 - Vigilar el comportamiento innovador de los competidores «directos» e «indirectos».
- También conviene enfocar el análisis de la *gestión de la innovación* desde la perspectiva de una *auditoría*, efectuando un examen sistemático de la capacidad tecnológica y de la utilización de la tecnología en la empresa, que quede reflejado en un informe/diagnóstico y en unas recomendaciones. Se trata en definitiva de definir el potencial innovador de la empresa, destacando la necesidad de innovar de acuerdo con las exigencias del mercado.
 - La *auditoría* no debe limitarse, por tanto, a cómo se ha utilizado la tecnología en el pasado, sino que debe evaluar la capacidad tecnológica de la empresa ante el futuro. Desde esta doble perspectiva la *auditoría* debe informar sobre:
 - Lo que puede hacer la empresa. — ¿Cuál es el sistema de decisión de la empresa?
 - Lo que hace la empresa. — ¿Cuáles son los objetivos de la empresa?
 - Cómo lo hace la empresa. — ¿Cuál es su estrategia de innovación?
 - Lo que debe hacer la empresa. — ¿Cómo se organiza el proceso de innovación?
 - Consecuentemente, para realizar una *auditoría tecnológica*, se proponen unos factores de evaluación acerca de los siguientes conceptos:
 - Sensibilización tecnológica.
 - Sintonización entre estrategia tecnológica y estrategia general.
 - Nivel tecnológico comparativo con la competencia.
 - Integración entre I+D y restantes áreas de la empresa.
 - Anticipación de las amenazas y aprovechamiento de oportunidades.
 - Organización funcional y operativa de I+D.
 - Sistema de información tecnológica.

- Dotación y administración de recursos para I+D.
 - Evaluación de I+D y sus aplicaciones.
 - Sistematización de la gestión tecnológica.
- La clave del éxito empresarial suele estar determinada por la investigación eficaz, la cual requiere llevar a efecto un seguimiento concienzudo y puntual atendiendo a las pautas o reglas siguientes, como indica Peter F. Drucker:
 1. Todo nuevo producto, proceso o servicio comienza a volverse obsoleto el mismo día en que empieza a producir para absorber gastos.
 2. La única manera de evitar que un tercero deje obsoleto un producto, proceso o servicio, es que la empresa misma lo transforme en obsoleto.
 3. Si queremos que la investigación dé resultados hay que olvidar la distinción entre investigación «pura» y «aplicada».
 4. En la investigación eficaz, la física, la química, la biología, las matemáticas, la economía, etc., no son «disciplinas», sino herramientas de trabajo.
 5. La investigación no se compone de un esfuerzo, sino de tres: mejoramiento, evolución dirigida e innovación. Son funciones complementarias pero distintas.
 6. Apuntar muy alto. Las correcciones triviales suelen ser tan difíciles y encuentran resistencias tan firmes como los cambios fundamentales.
 7. La investigación eficaz exige resultados tanto a corto como a largo plazo.
 8. La investigación es un trabajo aparte, pero no es una función aparte.
 9. La investigación eficaz exige el abandono organizado, no sólo de productos, procesos y servicios, sino también de proyectos de investigación.
 10. La investigación hay que MEDIRLA, lo mismo que todo lo demás.

«En un edificio cada piedra sostiene
y es sostenida»

San Gregorio Magno

VII. PARTICIPACIÓN/COLABORACIÓN

- Después de todo lo indicado anteriormente, convendría insistir en algunas de las facetas en que pueden ser atendidas por los profesionales de la auditoría:
 - *Comprobar* cómo se está realizando el proceso planificador y cómo se lleva su actualización en cuanto al modo operativo seguido, es decir, procedimientos, criterios, antecedentes, formas de cálculo, etc. Y cómo todo ello queda soportado documentalmente.
 - *Participar* positivamente, aportando su bagaje de conocimientos y experiencia, actuando en estrecha colaboración con el equipo o personas encargadas de cada tema. Esta ayuda puede ser inestimable, fundamentalmente en la primera fase citada de *análisis y diagnóstico*, por su conocimiento de los puntos neurálgicos de la empresa y de las causas que los originan y condicionan.
 - *Verificar* que todas y cada una de las funciones, responsabilidades y tareas asignadas son desempeñadas y realizadas siguiendo minuciosamente la ejecución de los programas, detectando en su caso las variaciones incontroladas.
 - *Apreciar* o evaluar que los procedimientos de control empleados ayudan a la consecución de los fines del plan.
 - *Asesorar* eficazmente a la dirección en todo el amplio sentido y contenido que debe tener una verdadera asesoría objetiva.

VIII. CONSIDERACIONES FINALES

- Sin llegar a un relato exhaustivo de cuestiones que se han ido planteando en distintos ambientes profesionales, merece la pena referir algunas de las opiniones que se han recogido al respecto:
 - La planificación está influida por el entorno empresarial. En ese entorno aquel que planifica teme estar en el puesto menos tiempo que la vigencia del propio plan.
 - El *auditor* debe hacer en buena medida la «auditoría directiva» de la propia dirección. Proliferan los directivos «providencia» u «oráculos», de talante inaccesible, cuyas brillantes ideas no son discutidas.
 - El *auditor* tiene un papel importante en el desarrollo de la organización que se precisa para soportar la alternativa elegida. No basta con quejarse de que no se cumple con la consecuente normativa.
 - Se resalta la participación del *auditor* en la fase de análisis y diagnóstico, especialmente en la parte referida al ámbito interno. Haciendo un buen diagnóstico se puede hacer un buen plan.
 - Partiendo de la base de que el *auditor* debe ser independiente de la función que audita. Si se le hace participar en la planificación, ¿cómo se le considera?: ¿como simple asesor o como corresponsable?. Abunda más la opinión de asesor, ya que no interviene en la definición y ejecución de acciones.
 - Por otro lado hay quienes indican que se exagera la característica de independencia del *auditor*. Tendría que participar plenamente en la planificación y aportar sus ideas. Y si la planificación fracasa, que asuma la cuota de riesgo que le corresponda.
 - Se puntualiza, no obstante, que la participación del auditor debe de producirse en las fases de análisis y diagnóstico y formulación y evaluación de las alternativas, no debiendo intervenir, por tanto, en la de definición y programación de las acciones, salvo en aquellos aspectos que sean de su genuina competencia.

- Sin una sincera autocrítica de qué somos y adónde vamos, difícilmente se podrá hacer un plan estratégico aceptable. Se abunda que a la «voluntad» hay que añadir la «humildad», y sin ésta cualidad, difícilmente se podrán admitir colaboraciones, y menos aún las del *auditor*.
 - En la fase de evaluación, el *auditor* debe de apuntar los criterios más recomendables, pero no designarlos, para tener libertad de ejercer el posterior control.
 - Se continúa con una idea confusa y subliminal de lo que es y supone la planificación, dudándose de su efectividad.
 - Alguien ha dicho que cuanto más lejos esté el *auditor* de la planificación, mejor.
- En definitiva, nos quedamos con la duda del papel que debe asumir el auditor. Si debe superar o no, la función de asesor, o bien traspasa otros niveles de mayores responsabilidades sin detrimento de su independencia.

Froilán DEL AMO FERNANDEZ
Real Colegio Universitario «María Cristina»
San Lorenzo de El Escorial