

Informe de gestión. Tablero de control integral. Conceptos básicos; un caso de auditoría

Troiano, Alberto C.

"Sólo aquello que se puede medir, es posible gestionar y por tanto controlar"

"Los controles sólo sirven si, además de ejecutarse, se implementan las acciones correctivas derivadas de su ejercicio"

1. Introducción

Estudiaremos en este ensayo, la actividad del auditor respecto de esta poderosa herramienta de gestión, control y apalancamiento para generar valor, denominada también "Tablero de Control Integral" o "Cuadro de mando integral" ("Balanced Scorecard" en idioma inglés), cada vez más imprescindible de usar en toda buena administración de empresa.

2. Recordando conceptos básicos del "Tablero de Control Integral" en adelante (TCI)

2.1. Introducción

El instrumento que se considera en este estudio es el de un TCI estructurado sobre la exclusiva base de "ratios" ("razones" o "índices"), por entender que es el que permite una más rápida interpretación visual-conceptual de la específica realidad que se quiere medir y gestionar. De paso es oportuno que recordemos:

Gestionar = Diagnosticar > Planificar > Decidir > Ejecutar > Controlar > Corregir >

Perfeccionar.

Lo antedicho conlleva necesariamente la fijación previa de objetivos o metas en función de las cuales se espera alcanzar determinado nivel de excelencia —crear valor para la organización-; así como disponer de referentes o parámetros válidos que permitan gobernar tanto la corrección (rectificación y/o perfeccionamiento) del rumbo elegido para alcanzarla como la eficiencia en su implementación.

2.2. Definición

El TCI es un conjunto de indicadores relevantes —económico / financieros; de producción / productividad; de comercio / mercado / clientes; de relaciones humanas / comunidad-; que permiten a los directivos de una empresa diagnosticar asiduamente la marcha del negocio tanto en sus aspectos operativos y técnicos, como en sus estrategias.

2.3. Elementos de un TCI (en su visión sistémica)

a) Instalar en la organización la denominada "cultura de la medición", esto es objetivos a cumplir cuantificados y medición constante del esfuerzo para alcanzarlos;

b) Determinar —previo estudio— los parámetros o estándares que se van a adoptar como referentes;

c) Selección adecuada de ratios que permitan medir regularmente desempeños reales versus los parámetros o estándares previamente seleccionados;

d) Determinar los sistemas internos contables, extracontables y aun del mercado respecto de la empresa, que permitan obtener los datos necesarios para alimentar los ratios y/o sus referentes; analizando las posibilidades técnico-económicas de operarlos regularmente de manera rentable; o sea, procurando el equilibrio entre el costo de obtener información y los beneficios derivados de utilizarla;

e) Establecimiento de una metodología de trabajo, a saber:

* áreas y responsables que deben reportar;

* directivos que deberán ser reportados;

* formalización, áreas, contenidos y frecuencia de los documentos a reportar; y

f) Determinar la intervención de auditorías periódicas (internas o externas).

2.4. Ratios. Principal clasificación. Algunos ejemplos.

La doctrina consultada, ha agrupado los distintos ratios integrantes del TCI, a nuestro juicio acertadamente, partiendo del concepto de Kaplan y Norton de que tales mediciones deben propender a que la organización —cualquiera fuera su dimensión y objeto— alcance y mantenga la excelencia competitiva mediante la generación de las principales siguientes satisfacciones: a los accionistas: rentabilidad / dividendos y a los clientes: calidad, precio y servicio.

Como se comprenderá, no existe un conjunto de ratios o índices o conceptos a medir única susceptible de tener validez universal. Cada actividad o empresa por lo tanto, tendrá que elaborar su propio listado de mediciones que considere representativa de las mejoras u objetivos de excelencia que pretenda alcanzar.

Empero, existen numerosos estudios y recopilaciones de los indicadores más usados o preferidos por los autores y/o profesionales en la administración de negocios, que por cierto servirá de pauta para aplicarlos a la singularidad de la empresa que se ha propuesto implementar esta herramienta. Nosotros haremos lo propio con unos pocos que consideramos importantes de operar al desarrollar la actividad práctica de auditoría. (Ver Punto 3.2.).

La agrupación mencionada, respectivas definiciones y algunos ejemplos (para una industria que a su vez comercializa sus productos) son:

Toda estructura de Indicadores de Gestión admite la siguiente jerárquica sub-división:

A — Indicadores estratégicos

Definición

Son los que caracterizan las metas que, una vez alcanzadas, permitirán que la organización logre (y luego mantenga) la excelencia competitiva deseada. Veamos algunos ejemplos de posibles objetivos estratégicos.

Alcanzar crecimiento y rentabilidad, satisfaciendo así las expectativas de los accionistas;

- Ofrecer productos cada vez de mejor calidad acompañándolos de un óptimo servicio de post-venta, tratando de diferenciarse de la competencia (a esta política suele llamarse mediante un neologismo: descommoditización);

- Minimizar las reclamaciones de los clientes (política de cero defecto);

- Reducción generalizada de costos en todas las áreas, niveles y operaciones;
- Mantener y aun desarrollar la capacitación y motivación del personal.

B — Indicadores de diagnóstico

Definición

Son los que permiten seguir y controlar (monitorear) la marcha del negocio en áreas clave (sensitivas), con el fin de detectar a tiempo desvíos y proceder en consecuencia.

Algunos ejemplos (en términos de ratio)

- Deudores en gestión judicial (o en mora) / Total de deudores por ventas (puede desagregarse por mercado nacional y externo);
- Deudores declarados incobrables / Total de deudores por ventas (puede desagregarse por mercado nacional y externo);
- Insumos críticos consumidos / Insumos críticos previstos (presupuestados) a consumir;
- Costo de las mercaderías vendidas / Saldo promedio del stock de la o las mercaderías en cuestión;
- Producción en unidades / Energía eléctrica consumida (en Kw.);
- Gastos de distribución totales o por mercado (nacional o externo): flete terrestre y/o fluvial y/o marítimo y/o aéreo / Total de ventas mercado nacional y/o mercado externo;
- Unidades devueltas por los clientes / Total de unidades vendidas;

Naturalmente, todos los ratios pueden procesarse —atento la importancia relativa de la variable que se desea medir— por tipo o especie: por ejemplo el insumo más crítico, o el producto más vendido, o el gasto más significativo; o con alguna mayor generalización, pero manteniendo la simetría de magnitudes comparables entre el numerador y el denominador o base de cálculo elegida.

3. Actividad práctica de auditoría del TCI

3.1. Introducción

Las distintas formas mediante las cuales un auditor (Contador Público) podrá vincularse con un TCI podrán ser las siguientes:

Si el profesional es Auditor Interno

- Si el TCI está implantado, podrá auditarlo y pronunciarse en su Informe a la Dirección Superior respecto de la confiabilidad tanto de las distintas fuentes de datos en los que está sustentado, como de los ratios de medición empleados. También, si lo considera conveniente y está a su alcance conceptual hacerlo, podrá sugerir correcciones en las formulaciones de los ratios u otras mejoras que añadan valor.

- Si el TCI no estuviera implantado, puede —si considera que es viable en función de la estructura empresarial diagnosticada: interés de los directivos o dueños, razonable funcionamiento del control interno, expectativa de positiva relación costo/beneficio—, aconsejar se estudie su instalación, aun a título experimental.

Si el profesional es Auditor externo

- En caso que el TCI esté implantado, un cliente podrá solicitarle se expida respecto de él para presentar a terceros: por ejemplo, un ente de control, un banco, un futuro inversor. En estos casos deberá pronunciarse mediante un Informe Especial luego de examinar la confiabilidad de las distintas fuentes de datos en los que está sustentado y la validez técnica de los ratios aplicados.

Sin perjuicio del susodicho servicio, podrá sugerir —mediante una Carta con Recomendaciones a la Gerencia (confidencial)—, las mejoras que considere necesarias. Por cierto que si se presentaren inconsistencias significativas o muy significativas durante el desarrollo de su examen (por ejemplo errores u omisiones de cómputo o de concepto), podrán originar la toma de salvedades o la abstención total o parcial de expedirse.

- Si el TCI no estuviera implantado, puede si considera que es viable bajo las mismas condiciones ilustradas para el auditor interno, aconsejar se lo adopte, insertando una mención al finalizar la Carta con Recomendaciones a la Gerencia emitida en función de los estados contables que ha auditado. (Esta sería una muy buena oportunidad profesional para agregar valor a la tarea de auditoría de estados contables).

3.2. Desarrollo del caso

I. Supuestos básicos

La empresa Química Gama S.A., industria de capitales argentinos dedicada a la fabricación de diversos insumos químicos aplicables al curtido de cueros y otros conexos, orientada principalmente hacia el mercado de exportación, ha decidido instituir una invariable política de calidad como filosofía de trabajo.

Para su implementación, entre otros elementos administrativos, su directorio pensó en implantar un sistema de indicadores —tanto estratégicos como de diagnóstico— que le permitiese monitorear los avances y cumplimiento de tal meta.

Así las cosas, encomendada la Gerencia de Control de Gestión que construyese un conjunto de ratios que satisficiesen lo solicitado; pensó que, para cumplirlo, nada mejor que componer un "Tablero de control integral". Vale agregar, que el requerimiento superior solicitó desarrollase tal herramienta sobre la información contable y demás datos operativos originados durante el ejercicio cerrado el 31/12/2011.

Concluido el trabajo por dicho órgano y elevado a la autoridad directoral; ésta decide, a fin de convalidarla, someterla a la evaluación de un auditor externo Contador Público, especialmente contratado para tal fin.

Inútil advertir que los ratios que siguen, así como los valores obtenidos (algunos intencionalmente con errores) son supuestos, pero pretendemos válidos para el objetivo buscado en este ensayo.

La matriz pues de indicadores preparada por la GCG sobre la base de datos pertenecientes al ejercicio económico enero / diciembre de 2011 es la siguiente:

<i>Área clave y número del indicador</i>	<i>Objeto de la medición</i>	<i>Fórmula ratio</i>	<i>Unidad en la que se expresa la medición</i>	<i>Valor</i>
Gestión industrial 01	Variación de las unidades producidas	$(N^{\circ} \text{ de unid. produc. reales} - N^{\circ} \text{ unid. presup.}) / N^{\circ} \text{ unid. presup.}) \times 100$	Porcentaje	-6,1
Gestión industrial 02	Magnitud de las unidades rechazadas con relación a las producidas	$(N^{\circ} \text{ unids. rechaz. por ctrl. de calidad fábrica.} / \text{Total de unidades producidas}) \times 100$	Porcentaje	8,3
Gestión industrial 03	Nivel de aprovechamiento de la capacidad instalada	$(N^{\circ} \text{ de unidades produc. reales} / \text{capacidad de producción nominal instalada})$	Tanto por uno	0,85
Gestión industrial 04	Rendimiento de la mano de obra directa	$(N^{\circ} \text{ de unidades produc. reales} / \text{Horas de mano de obra directa aplicadas}) \times 100$	Porcentaje	652,2

Área clave y número del indicador	Objeto de la medición	Fórmula ratio	Unidad en la que se expresa la medición	Valor
Gestión de stocks 05	Nivel de consumo real de materia prima básica	$(\text{Total en kgs. reales de mat. prima consumida} - \text{tot.presup. de consumo de m. prima} / \text{tot.presup. consumo de m. prima.}) \times 100$	Porcentaje	- 7,8
Gestión de stocks 06	Nivel de rotación del stock general de productos terminados	Valor acumul. periodo cuenta costo de ventas generales / valor del saldo promedio periodo de los stocks grales. de productos terminados	En número de veces (velocidad de giro)	2,6
Gestión de stocks 07	Variación del total de unidades vendidas	$(\text{Total real unid. vend.} - \text{Total presup. unid.vend.} / \text{Total presup. unid. vend.}) \times 100$	Porcentaje	+5,6
Gestión comercial 08	Nivel de cobertura de ventas prevista (por ejemplo, mercado externo)	$(\text{Total de ventas reales} + \text{reembolsos mercado externo} / \text{Total ventas presup. merc.externo}) \times 100$	Porcentaje	105
Gestión comercial 09	Gastos de comercialización por unidad o peso de ventas	Gastos de distribución periodo / Total de unidades o pesos de venta	Tanto por uno	0,19
Gestión comercial 10	Nivel de insatisfacción de los clientes (Puede desagregarse por mercado externo e interno)	$(\text{Unidades devueltas} / \text{Unidades entregadas}) \times 100$	Porcentaje	9,5
Gestión financiera 11	Disponibilidad rápida de fondos (Prueba ácida)	$(\text{Disponib.de efect.} + \text{Inv. líquidas} + \text{créd.p/vtas}) / \text{Pasivos corrientes}$	Tanto por uno	3,07
Gestión financiera 12	Nivel de endeudamiento	$(\text{Total de pasivos corrientes}) / \text{Total del patrimonio neto}$	Tanto por uno	0,25
Gestión financiera 13	Periodo de cobranzas (cada cuantos días pagan en prom.los clientes)	$(\text{SalDOS prom. clie. per. consid.} \times \text{ds.p.cons.}) / \text{Total cobranzas en el periodo consid.}$	Días	120

Área clave y número del indicador	Objeto de la medición	Fórmula ratio	Unidad en la que se expresa la medición	Valor
Gestión económica 14	Utilidad operativa sobre ventas totales	(Utilidad operativa / Ventas totales)	Porcentaje	0,3731
Gestión económica 15	Rentabilidad de la inversión en el negocio	(Resultado ordinario después de impuestos / Patrimonio Neto s/ último balance publicado) x 100	Porcentaje	16
8 Gestión recursos humanos 16	Nivel de ausentismo (total empresa)	(Total de horas de ausentismo período considerado / Total de horas laborables p.c.) x 100	Porcentaje	13
8 Gestión recursos humanos 17	Valor de ventas o valor agregado por empleado	Total de ventas período considerado / Total del personal empleado período considerado.	Tanto por uno	11.538,6
Gestión comunitaria 18	Grado de actividad solidaria de la empresa con su entorno	(Dinero dado en donaciones deducibles impositivamente / Total de ingresos operativos de fondos) x 100	Porcentaje	3

(*) Datos supuestos de la firma solicitante: DOMICILIO LEGAL Y CUIT: LEANDRO N. ALEM 1075 — C1037FRT — CIUDAD AUT. DE BS.AS — CUIT 30-04251325-7

II. Tareas de auditoría a desarrollar

1. Preparar un programa de trabajo específico a aplicar sobre el informe anterior (que deberá respaldar el Informe Especial a emitir);

2. Redactar el Informe Especial conforme los supuestos del planteo, contemplando las siguientes alternativas:

- a) Favorable sin salvedades; y
- b) Favorable con salvedad determinada.

3. Complementariamente, redactar una Carta con Recomendaciones a la Gerencia donde:

a) Se informe, en su caso, el o los ratios que hayan sido observados, indicando la naturaleza del problema (conceptual u operativo);

b) Se recomienda, en su caso, cómo debería configurarse correctamente el ratio y/o en qué documentación debería sustentarse para obtener la medición que se estime correcta.

III. Progresión de las tareas del auditor

Punto II.1.— Desarrollo del programa de trabajo

- a) Evaluación de la validez conceptual de cada ratio propuesto por la firma; y

b) Examen para cada ratio —mediante la aplicación del correspondiente procedimiento específico— si reúne los siguientes atributos:

- Pertinencia y confiabilidad de la o las fuentes;
- Exactitud de los valores considerados; y
- Corrección de los cálculos matemáticos correspondientes.

Matriz preparada por el auditor (a modo de papel de trabajo) luego de analizar el informe preparado por la Gerencia de Control de Gestión.

Ratio Nro.	Observación de campo	Recomendación del auditor
01	Ninguna	Ninguna
02	Ninguna	Ninguna
03	La unidad de medida está equivocada	Debe ser en %. El cociente de la fórmula debe ser multiplicado por 100
04	La unidad de medida está equivocada	Debe ser en tanto por uno. Al cociente debe suprimírsele en el denominador la multiplicación por 100
05	La fórmula presentada es para medir variación de consumo y no nivel o grado de consumo	La fórmula correcta debe ser: (Total en ks. reales de mat. prima consumida / tot. presup. consumo de mat. prima) x 100
06	Ninguna	Ninguna
07	El denominador de la fórmula confunde erróneamente las unidades vendidas con las presupuestadas	Reemplazar en el denominador de la fórmula unidades vendidas por unidades presupuestadas
08	Las ventas reales están computando erróneamente los reembolsos de exportación	Excluir del cómputo del numerador de la fórmula el importe de los reembolsos de exportación
Ratio Nro.	Observación de campo	Recomendación del auditor
09	El concepto tomado como numerador no se corresponde con el concepto más abarcativo del ratio	Tomar en el numerador el total de los gastos de comercialización según el saldo que presenta el estado de resultados del periodo
10	Ninguna	Ninguna
11	Ninguna	Ninguna
12	El numerador omite computar también los pasivos no corrientes	Sumar al numerador de la fórmula el total de los pasivos no corrientes (siempre que existan) y sin excluir las provisiones
13	Ninguna	Ninguna
14	Se omite multiplicar el ratio por 100	Los ratios de utilidad son siempre más representativos en % que en tanto por uno (cociente directo)
15	Se advierte en el denominador que el P. Neto considerado es estático según balance	El patrimonio neto que siempre debe computarse en este ratio es: o una semisuma de las puntas del periodo considerado; o bien (mejor) una ponderación de la vigencia temporal de sus componentes durante el mismo
16	Ninguna	Ninguna

Matriz ilustrativa de la serie de las comprobaciones o pruebas que aplicó el auditor

Ratio Nro.	Procedimiento de comprobación	Resultado / Observaciones (a cumplimentar por el profesional actuante)
01	a) N° de unid. produc. reales vs partes de producción; b) N° de unid. presup. vs presupuesto aprobado de la empresa.	
02	a) N° unid. rech. vs partes de producción periódicos y anual, sitio que informa los rechazos y sus causas; b) Tot. unid. producidas vs totales periódicos y anual según partes de producción .	
03	a) N° total de unid. producidas reales vs partes periódicos y anual de producción; b) Capacidad de producc. nominal instalada disponible (en términos mensuales o anual) vs datos documentados según jefatura de producción de planta (o equivalente).	
04	a) N° de unid. producidas reales vs partes de producción mensuales y total anual; b) Totales periódicos y total anual de las horas de operarios reales trabajadas vs partes periódicos y total anual de mano de obra directa aplicada a la producción.	
05	a) Total de kgrs. reales consumidos de m. prima vs partes periódicos y total anual de consumos de materia prima; b) Totales mensuales y total anual presupuestados de consumos de m. prima vs presupuesto aprobado de la empresa.	
06	a) Total costo de vtas. grales. período vs mayor y saldo según balance de la cuenta costo de ventas; b) Promedio simple de los saldos de mercaderías de reventa a fin de cada mes vs saldos según balances de saldos mensuales.	
07	a) Total real de unid. vendidas vs total de estadísticas de ventas reales mensuales y acumulación anual; b) Totales presupuestados mensuales y acumulación anual de unidades a vender vs Presupuesto aprobado de la empresa.	
08	a) Total de ventas netas reales anuales mercado externo vs saldo según el respectivo mayor (o suma de mayores si se las ha desagregado por zona o producto) b) Total ventas presupuestadas en el mercado externo vs Presupuesto aprobado de la empresa.	
09	a) Total gastos de comercializ. período vs total de la cifra del balance anual de gastos de comercialización (o totales anuales de los mayores de este capítulo); b) Total de unidades o pesos de ventas anual vs total de ventas anuales mercados externo e interno según balance anual o en su caso, estadísticas específicas por dichos periodos.	

10	<p>a) Total anual de unidades devueltas vs informes periódicos o estadísticas específicas del sector comercial;</p> <p>b) Unidades entregadas vs total anual de unidades entregadas en ambos mercados según informes periódicos o estadísticas específicas del sector comercial.</p>	
11	<p>a) Total numerador ratio vs suma según balance de cada uno de dichos rubros (netos de provisiones si hubiere);</p> <p>b) Total pasivos corrientes vs suma según balance de todos los capítulos de este sector; sumando contingencias altamente probables.</p>	
12	<p>a) Total de pasivos corrientes y no corrientes vs suma de idénticos conceptos según los importes del balance;</p> <p>b) Total del patrimonio neto vs total de este concepto según balance (sumando contingencias).</p>	
13	<p>a) Total promedio simple de saldos deudores de clientes vs recálculo matemático del citado promedio sobre la base de los saldos mensuales s/ balances periódicos;</p> <p>b) Total de cobranzas vs partes de recaudaciones periódicas por este concepto y total anual vinculado.</p>	
14	<p>a) Resultado operativo vs total de este nivel en el estado de resultados;</p> <p>b) Total de ventas netas vs importe de este concepto en el estado de resultados.</p>	
15	<p>a) Resultado ordinario (neto del impuesto a las ganancias) vs total de este nivel en el estado de resultados;</p> <p>b) Recálculo matemático del valor del P N Ponderado sobre la base de los saldos mensuales s/ balances periódicos.</p>	
16	<p>a) Total de ausentismos (s/ aviso + enfermedad + lic. especial, etc.) vs total de partes periódicos y acumulación anual;</p> <p>b) Total de horas laborales normales efectivas vs informes de este concepto periódicos y acumulación anual.</p>	
Ratio Nro.	Procedimiento de comprobación	Resultado / Observaciones (a cumplimentar por el profesional actuante)
17	<p>a) Total de ventas netas vs importe de este concepto en el estado de resultados;</p> <p>b) Total del personal empleado (computado como promedio) y reprocesando cálculos vs este mismo concepto (promediado) y reprocesando cálculos s/ informes periódicos.</p>	
18	<p>a) Total dinero dado en donaciones varias vs saldo acumulado en las cuentas del balance de saldos que recogen estos conceptos (deducibles o no fiscalmente);</p>	

Aclaraciones respecto procedimientos aplicados.

- Versus (**vs**) reemplaza sintéticamente a las expresiones: "controlado con..."; "confrontado con..."; o "cruzado con".

- Cuando se mencionan procedimientos que aluden a fuentes de datos provenientes de informes o partes (mensuales u otra periodicidad), y su vinculación con totales acumulados anuales, quiere significarse que es necesario verificar que el total anual (o del período sujeto a medición) fue alimentado mediante genuinas acumulaciones sub-periódicas y no suministrando un total quizá estimado o "dibujado".

Naturalmente, el auditor podrá aplicar a estas comprobaciones la metodología selectiva que crea más conveniente en función del principio de "economía aplicable a todo control" que prescribe la Resolución Técnica N° 7, Capítulo II, B, Normas para el desarrollo de la auditoría, punto 4.: "para que la labor del auditor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonables".

Punto II.2.— Redacción del Informe Especial

2.1. Recordemos algunas de sus principales características:

a) Debe emitirse una opinión, hecho que lo diferencia claramente de una certificación;

b) Lo antedicho supone, necesariamente, que el profesional que intervenga debe realizar su examen aplicando las normas de auditoría en vigor; cuyo alcance y naturaleza procedimental deberá adecuarlas a las características particulares de cada caso;

c) Generalmente el objeto de revisión de un IE está constituido por afirmaciones de parte del comitente o cliente (en nuestro caso el documento que presenta la Gerencia de Control de Gestión de QUÍMICA GAMA S.A.).

En consecuencia, habrá que tener presente —con las adecuaciones necesarias— que deberán validarse principalmente las siguientes afirmaciones:

- pertinencia o adecuación para lo que se necesita medir: que exista una razonable correlación conceptual entre la fórmula del ratio empleada y el objeto de la medición;

- integridad o consistencia: que los datos que forman los componentes del ratio provengan de fuentes representativas, inobjetables y completas;

- valuación (o cuantificación): que los cálculos efectuados sean correctos, tanto al computar la o las diversas fuentes que integran un componente, como el cociente que surge de relacionar numerador con denominador;

- exposición: que la unidad de medida elegida para representar el objeto de la medición del ratio sea matemáticamente adecuada.

2.2. Texto del Informe Especial en su versión favorable sin salvedades (Punto II.2.a. Planteo)

INFORME ESPECIAL SOBRE

TABLERO DE CONTROL INTEGRAL

SEÑORES DIRECTORES DE

QUÍMICA GAMA S.A

CUIT 30-04251325-7

DOMICILIO LEGAL; LEANDRO N. ALEM 1075

C1037FRT — CIUDAD AUTÓNOMA DE BS. AS

En mi carácter de Contador Público independiente y a vuestro pedido, cumplo en informar sobre el examen realizado con relación al documento del título perteneciente a vuestra empresa. Dicha manifestación ha sido firmada por mí al sólo efecto de su identificación con el presente.

I. Información examinada

Informe de un Tablero de Control Integral preparado por la Gerencia de Control de Gestión de vuestra empresa, por el período 01/01/2011 — 31/12/2011, comprensivo de las siguientes áreas funcionales:

- a) Gestión industrial y productividad;
- b) Gestión de stocks de insumos de producción y comercialización;
- c) Gestión comercial y relación con los clientes;
- d) Gestión financiera y económica;
- e) Gestión de recursos humanos y relaciones con la comunidad.

II. Alcance del examen

Mi tarea profesional consistió en la aplicación de ciertos procedimientos previstos en las normas de auditoría —Resolución Técnica Nro. 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas— puestas en vigor por la Res. Nro. 267/85 del por entonces Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, que consideré necesarios para emitir una opinión al respecto, tales como:

- a) examinar la validez conceptual de la formulación de cada uno de los ratios, a la luz del particular objetivo de medición propuesto;
- b) examinar, sobre la base de pruebas selectivas cuando consideré pertinente, la documentación y registros —tanto contables como extracontables— como fuentes de los datos tomados para el cálculo de las razones de las distintas áreas funcionales detalladas en el punto I;
- c) procesar todos y sin excepción los cálculos matemáticos efectuados.

III. Informe profesional

Sobre la base de la tarea descrita en el párrafo II, manifiesto que el Informe de Gestión —Tablero de Control Integral indicado en el párrafo I perteneciente a QUÍMICA GAMA S.A. compuesto por 18 (dieciocho) ratios, ellos reúnen los siguientes atributos:

- a) son consistentes y adecuados con el objetivo de su respectiva medición;
- b) han sido adecuadamente obtenidos a partir de la documentación y registros incluidos en el apartado II.b. y
- c) los cálculos matemáticos efectuados en cada caso son correctos.

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, dd/mm/aa

.....
(DATOS DEL PROFESIONAL)

2.3. Texto del Informe Especial en su versión favorable con salvedad determinada (Punto II. 2.b. Planteo)

Advertencia:

Las causas de excepción que se han tomado en este ejemplo pueden ser otras, incluso comprendiendo más de un indicador; aunque siempre dentro del concepto de distorsiones que, por su magnitud y/o extensión significativas (pero no muy significativas), admitan el tipo de informe requerido bajo el supuesto del planteo.

INFORME ESPECIAL SOBRE

TABLERO DE CONTROL INTEGRAL

SEÑORES DIRECTORES DE

QUÍMICA GAMA S.A

CUIT 30-04251325-7

LEANDRO N. ALEM 1075

C1037FRT — CIUDAD AUTÓNOMA DE BS. AS

En mi carácter de Contador Público independiente y a vuestro pedido, cumplo en informar sobre el examen realizado con relación al documento del título perteneciente a vuestra empresa. Dicha manifestación ha sido firmada por mí al sólo efecto de su identificación.

I. Información examinada

Informe de un Tablero de Control Integral preparado por la Gerencia de Control de Gestión de vuestra empresa, por el período 01/01/2011 — 31/12/2011, comprensivo de las siguientes áreas funcionales de la misma:

- a) Gestión industrial y productividad;
- b) Gestión de stocks de insumos de producción y comercialización;
- c) Gestión comercial y relación con los clientes;
- d) Gestión financiera y económica;
- e) Gestión de recursos humanos y relaciones con la comunidad.

II. Alcance del examen

Mi tarea profesional consistió en la aplicación de ciertos procedimientos previstos en las normas de auditoría —Resolución Técnica Nro. 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas— puestas en vigor por la Res. Nro. 267/85 del por entonces Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, que consideré necesarios para emitir una opinión, tales como:

- a) examinar la validez conceptual de la formulación de cada uno de los ratios, a la luz del particular objetivo de medición propuesto;

b) examinar, sobre la base de pruebas selectivas, la documentación y registros —tanto contables como extracontables— de donde han surgido los datos tomados para el cálculo de las razones de las distintas áreas funcionales detalladas en el punto I;

c) reprocesar todos los cálculos matemáticos efectuados.

III. Aclaraciones previas al Informe Profesional

Los siguientes ratios presentan una formulación inadecuada, por lo que los valores que acusan los mismos están distorsionados tal como se consigna a continuación:

Nro. Ratio	Descripción breve de la falla y cómo debería ser la medición adecuada	Valor erróneo según empresa	Valor correcto según auditoría
08	(Debe volcarse aquí lo observado y recomendado en la matriz que presentó la Gcia. de Control de Gestión).	105	102,9
15	Idem., ídem. anterior:	16	11,5

IV. Informe profesional

Sobre la base de la tarea descrita en el párrafo II, excepto por lo consignado en el párrafo III, manifiesto que el Informe de Gestión — Tablero de Control Integral indicado en el párrafo I perteneciente a QUÍMICA GAMA S.A.:

a) presenta un conjunto de 16 (dieciséis) cocientes (ratios) consistentes y adecuados con el objetivo de su respectiva medición;

b) los ratios precitados, han sido adecuadamente obtenidos a partir de la documentación y registros incluidos en el apartado II.b. y

c) los cálculos matemáticos efectuados en cada caso son correctos.

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, dd(mm/aa).

.....

(DATOS DEL PROFESIONAL)

3. Carta con Recomendaciones a la Gerencia

(Confidencial)

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, dd / mm / aa

SEÑORES DIRECTORES DE

QUÍMICA GAMA S.A

CUIT 30-04251325-7

LEANDRO N. ALEM 1075

C1037FRT — CIUDAD AUT. DE BS. AS

**Ref.: Informe Especial sobre Informe de Gestión — Tablero de Control Integral de
fecha: (dd / mm / aa)**

Tengo el agrado de dirigirme a Uds., con motivo haber emitido el Informe de referencia, a fin de hacerles llegar las siguientes observaciones y recomendaciones que considero contribuirán a perfeccionar el sistema de ratios de gestión implantados por vuestra Gerencia de Control de Gestión.

A continuación el auditor puede transcribir los aspectos más relevantes que considere provechoso comunicar; o bien adjuntar —mediante conveniente referencia en la presente— el documento desarrollado anteriormente bajo el título:

"Matriz preparada por el auditor (a modo de papel de trabajo) luego de analizar el informe preparado por la Gerencia de Control de Gestión"

Quedamos a vuestra disposición para cualquier aclaración complementaria.

Les saluda muy atentamente,

.....

(DATOS DEL PROFESIONAL)

Bibliografía

Robert S. Kaplan: El futuro del cuadro de mando integral; Volumen 8; Gestión 5; Septiembre — octubre 2003.

Alberto M. Ballvé: Tablero de control; Ediciones Macchi; 2da. Edición; Buenos Aires; año 2000.