



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



# Función económica de la auditoría interna

Nitka, Hermann Guillermo

1956

Cita APA: Nitka, H. (1956). Función económica de la auditoría interna.  
Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".  
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.  
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

1501 -  
641



UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES  
FACULTAD DE CIENCIAS EXACTAS  
INSTITUTO DE PRÁCTICA DE LA PROFESIÓN

PROFESOR DR. DÍVICO ALBERTO FURNORNI

T E S I S   D O C T O R A L

T E M A

"FUNCIÓN SOCIOLOGICA DE LA AUDITORIA INTERNA"

AUTOR: FERNANDEZ GUILLERMO NIKKA

NÚMERO DE REGISTRO: 10.784.-

DIRECCIÓN: E. DEL VALLE ISERINCEA 356

HABDO P.N. S.E.C.

FECHA DE PRESENTACIÓN: 15 ABRIL DE 1956

FIRMA DEL AUTOR: .....



1501  
641

FUNCION ECONOMICA DE LA  
AUDITORIA INTERNA



BIBLIOTECA



## P R E F A C I O

Algunos años de actuación en auditoría interna, en diversos campos, dieron la oportunidad para reflexionar sobre su finalidad, sus problemas y sus técnicas.

Por ello he querido ocuparme aquí de ella señalando su rol en la moderna economía de empresa y su contribución indirecta a la economía nacional.

La auditoría interna, con por una firme especialidad, tiene su propia personalidad y su basamento científico, por encima de la improvisación. Función de alta jerarquía, requiere profesionales especializados, capaces e íntegros y quienes a ella se dedican deben saber cual es su misión y sus responsabilidades para rendir mejores servicios. Estará en constante evolución, sus elementos por mucho tiempo no serán definidos en forma definitiva, pero por encima de los casos particulares, las universidades, los institutos de investigaciones y las conferencias profesionales --donde se intercambian y compendian experiencias recogidas por muchos hombres ligados por una común especialidad-- serán quienes sentarán bases más firmes.

No es este un trabajo de divulgación o formulación teórica de las responsabilidades, las técnicas y los procedimientos de auditoría interna. Quisiera apenas destacar su significado y formular votos porque la actividad científica argentina preste a esta rama una dedicación similar a la que han recibido o



tres materias que integran la órbita de conocimientos del Graduado en Ciencias Económicas.

Hernán Calles de Eitza.

Buenos Aires, abril de 1956.



## CITAS HISTÓRICAS

Antes de entrar en materia es usual hacer una breve referencia histórica y considero que no es superfluo en nuestro caso decir algunas palabras sobre la evolución que ha sufrido con el correr del tiempo la institución que nos ocupa.

El vocablo AUDITORIA fué adoptado en español luego de su amplia aplicación en inglés. Etimológicamente deriva del latín AUDIRE --oír--. Considerárase como un cable de segunda formación, que contiene sin permutación el AU latino, a diferencia de oír, oíría, que serían de primera formación.

La auditoría como función es muy antigua, aun cuando hace relativamente poco tiempo que se la conoce con la denominación que hoy le es propia y que se ejecuta con las técnicas actuales.

A comienzos del Siglo XIII la Ciudad de Pisa contaba con un REVISOR OFICIAL. En esa época el control se llevaba mediante el registro de los mismos conceptos por dos o más personas en sendos libros que posteriormente eran confrontados.

En Gran Bretaña se controlaba al Tesorero --que llevaba su libro-- por el Secretario de la Cancillería y un representante del Rey, que tenían sus propios registros, todos los cuales debían concordar.

La primera referencia concreta que se tiene del vocablo AUDITOR se remonta al año 1295. El Rey Eduardo I

de Inglaterra dispuso que todos los magistrados, chambelanes, servidores y recaudadores de fondos debían llevar cuentas ordenadas de su gestión. Los AUDITORES debían acusar a los defraudadores, conduciéndolos a la prisión más próxima. En Suecia la Corona nombraba LORES AUDITORES con la misión de censurar los libros del Tesoro y los del chambelán.

Nuevas orientaciones imprimió a la auditoría la invención de la partida doble por Fra Luca Pacioli en 1494.

En Venecia se constituyó en 1581 el COLEGIO DEI RAZONATI, institución de revisores oficiales, considerada como la primera asociación de auditores. En 1658 se fundaron instituciones similares en Milán y Bolonia con el nombre de ACADEMIA DEI RAZIONIERI.

En Francia existía el Tribunal de Cuentas de París a fines del Siglo XVII, durante el gobierno de Colbert para el examen de las cuentas oficiales, donde actuó durante veinte años el célebre matemático Bertrand François Barême, autor de un libro sobre COMPTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE.

La necesidad de una certificación independiente de las cuentas de una persona o compañía se hizo evidente cuando la evolución de sus negocios le impedía continuar operando exclusivamente con sus propios medios financieros, obligándolo a recurrir al capital de terceros, sean éstos miembros de familia, amigos o accionistas a quienes debía participarse el grado de

seguridad que gozaban los fondos facilitados.

La Revolución Industrial, la invención de la locomotora y el subsiguiente desarrollo prodigioso de los ferrocarriles en Inglaterra, hicieron sentir su influencia en la difusión de la revisión contable. En 1845 fué sancionado el "Railway Companies Consolidation Act" que obligaba a las numerosas sociedades que se crearon para dedicarse a la explotación ferroviaria a certificar sus balances anuales por auditores.

A partir de entonces la certificación de las cuentas anuales de las sociedades anónimas fué reconocida mundialmente y su necesidad dejó de discutirse.

En Inglaterra la certificación de los balances de las compañías por los "chartered accountants" era durante mucho tiempo voluntaria. Las leyes de Compañías Mercantiles de 1929 y 1948 dispusieron la revisión del Balance y del Cuadro Representativo de Pérdidas y Gancias por "AUDITORS" que debían escogerse entre los "chartered accountants" o Contadores Públicos, gozando de amplias facultades de examen y sancionando la obligación de presentar a los accionistas un informe sobre las cuentas verificadas.

En Alemania se estableció en 1931 la obligatoriedad del examen contable de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, por los llamados "WIRTSCHAFTS-PRÜFER", expertos contables, económicos y financieros que gozan de una independencia absoluta, certificando

el Balance y la Cuenta de Ganancias y Pérdidas en términos absolutos y definitivos, que excluyen toda alegación sobre la autenticidad de las cifras, garantizando una revisión integral y el cumplimiento de todas las disposiciones legales. La firma de los balances también puede llevarse a cabo por sociedades de profesionales. La resolución de aplicación fué la 70 veta del 15 de diciembre de 1931 que estableció la edad mínima del Contador Público en 30 años y una agtunación práctica previa de 6 años, de los cuales por lo menos tres en funciones auditivas con un Contador Público, una Sociedad de Contadores Públicos o por cuenta propia. Finalmente debe rendir un examen profesional. El "Institut der Wirtschaftsprüfer" defiende los intereses de los contadores públicos y vigila el ejercicio de la profesión.

En Estados Unidos el gran desenvolvimiento de la auditoría se operó a partir de la Crisis Mundial de 1929, por cuenta la Bolsa de Valores, ante la experiencia de ciertas irregularidades; en beneficio de la fe pública y en salvaguardia de los intereses de los accionistas, exigió a todas las empresas que cotizaban sus papeles, la certificación de sus balances por Contador Público.

Inicialmente las empresas contrataron al cierre del ejercicio económico-financiero a sus contadores-revisores. Estos cumplían su cometido una vez cerrado los libros, verificando en esta oportunidad, cada rubro del activo y del pasivo y los de resultados.

f

La dimensión de las empresas y la creciente complejidad de la fabricación y de la comercialización determinaron que el tiempo requerido por el trabajo del auditor hasta llegar a tener la base necesaria para dar su visto bueno al balance fuera prolongándose demasiado, por lo que se adoptó la costumbre de practicar auditorías intermedias, aliviando así el trabajo de fin de ejercicio.

La práctica de efectuar auditorías intermedias se ha visto favorecida por dos razones: el perfeccionamiento de los registros internos de la empresa, que permitió compulsar los rubros del mayor en cualquier época del año, los inventarios permanentes, etc. y, por otra parte, la estabilidad de los auditores, ya que se hizo muy excepcional su remoción. Hay empresas cuyos balances fueron firmados durante décadas por los mismos contadores públicos, que ponen todo su empeño para servir mejor a sus clientes.

Esta complejidad del trabajo de revisión tornó con el tiempo necesaria la implantación de un adecuado sistema de control interno que inspirara suficiente confianza a los auditores para que puedan apoyarse en él limitando su análisis al estudio selectivo de las partidas. Asimismo se reconoció que la costumbre, si se quiere rígida, de practicar revisiones anuales, semianuales o periódicas debía reemplazarse por una auditoría continuada, sin desmedro de la auditoría final de balance, para lograr un resultado más seguro y perfecto y poder tener, además de una

impresión general sobre la situación económica, un conocimiento de la marcha y forma de contabilización de los rubros contables particulares.

De esta manera fué estableciéndose en las compañías importantes un núcleo de verificadores internos, con funciones similares --en el seno de la empresa--, a las que se acuerdan a los contadores públicos. Debían detectar los errores contables y localizar, mediante el análisis de libros, registros y planillas, la comisión de fraudes y pérdidas del activo.

Estos verificadores, a quienes se denominó "auditeros internos", por ser empleados de la compañía, tenían una misión de bastante importancia antes de difundirse la contabilidad mecánica, ya que la registración manual adolecía en las grandes firmas de numerosas fallas de concordancia aritmética.

En 1939 la Asociación Norteamericana de Contadores de Costos (N.A.C.C.) practicó una encuesta, cuyo resultado dió a conocer en su boletín de junio de 1939. Manifestaba haber recibido un cuestionario a 700 firmas importantes de las cuales respondieron 285, determinándose que 101 empresas interrogadas habían organizado hasta ese momento sendos departamentos de auditoría interna.

Otro estudio fué realizado en 1937 con un número menor de firmas, esta vez con la intención de precisar la fecha de creación de los respectivos departamentos de auditoría interna. Se clasificaron datos

provenientes de 34 empresas, con el siguiente resultado, muy digno de observarse:

Año de creación	Número de compañías	Año de creación	Número de compañías
1900 . . . . .	1	1919 . . . . .	2
1902 . . . . .	1	1920 . . . . .	1
1903 . . . . .	2	1921 . . . . .	1
1906 . . . . .	1	1925 . . . . .	1
1907 . . . . .	1	1928 . . . . .	3
1908 . . . . .	2	1929 . . . . .	2
1912 . . . . .	1	1930 . . . . .	3
1914 . . . . .	1	1931 . . . . .	1
1915 . . . . .	1	1932 . . . . .	1
1916 . . . . .	1	1934 . . . . .	2
1917 . . . . .	1	1937 . . . . .	1
1918 . . . . .	3		

Como puede observarse, en todo lo que va de este siglo hubo quienes dedicaron a la auditoría interna su atención, dispensándole un lugar de cierto relieve en el seno de las empresas. Sin embargo, raramente pudo el auditor interno actuar fuera del campo de la actividad contable.

La amplia difusión de la contabilidad mecánica pudo haber significado un debilitamiento de la posición de la auditoría interna, ejecutora de sus antiguas funciones, pues las máquinas de contabilidad eg tán dotadas de dispositivos de control automático que eliminan la posibilidad de la comisión de errores y la necesidad de conscientes comprobaciones. Pero lo que de anularse, pudo liberarse de tales preocupacio-



nes para abocarse a nuevas tareas de más vasto alcance.

Un primer desenvolvimiento en el período anterior a la Segunda Guerra Mundial fué el hecho de encomendar a los auditores internos la visita de las sucursales, el examen de inventarios y la conciliación con los libros de los contadores públicos en aquellas tareas que éstos, por su actuación intermitente, no podían llevar a cabo con la intensidad suficiente, en especial controles de caja, pago de haberes y verificaciones de existencias.

El crecimiento y la expansión de las empresas, a las cuales contribuyeron no poco los ingentes pérdidas de material bélico motivados por la guerra, tuvieron necesariamente que reflejarse en su organización interna. Se adoptó en muchos casos una organización de tipo militar, con responsables al frente de los respectivos departamentos, cada uno de los cuales tiene asignada una función determinada.

La diversidad de departamentos y divisiones hizo necesaria la creación de una Gerencia General con la misión de coordinar y dirigir sus funciones.

Los servicios departamentales con relación a la compañía central y las subsidiarias pedían adoptar diversas disposiciones. Así, si cada compañía subsidiaria tenía sus propias autoridades de fabricación, ventas, personal, etc. se trata de una organización de tipo VERTICAL. En cambio, si una persona de la compañía central es, a la vez, responsable por todas las

operaciones de fabricación (p.ej.), de todas las unidades subsidiarias, se habla de una organización HORIZONTAL.

Las modalidades propias de cada empresa, la capacidad de sus hombres, etc. determinaron en cada caso la adopción de la forma más conveniente o la combinación razonable de estas formas. La Gerencia General se distanció de los órdenes mediatos de la administración. Los jefes podían quizá presentar a aquélla el resultado de sus propios departamentos en una forma más favorable que la fué en realidad, o tratar de enmascarar situaciones irregulares, la elevación de los gastos, la ineficiencia o la falta de aplicación de las disposiciones emanadas de la Superioridad.

La Gerencia General tenía que poseer su propia fuente de información clara e imparcial sobre la aplicación de las normas o la efectividad del control interno en cada uno de los departamentos, como asimismo tender a la uniformidad de los procedimientos, en base a una revisión técnica objetiva y continuada de las formas de trabajo.

Si bien esta labor parecía poder ser realizada por los auditores externos, la práctica evidenció que la solución más práctica y económica consistía en que la Gerencia General contase con su propio grupo de trabajo, formado por empleados de la propia compañía, que realizara estas funciones de "plana mayor, en forma completamente separada e independiente de las funciones operativas o ejecutivas.

La Compañía necesita de ambos órdenes de auditoría. El asesoramiento del auditor externo resulta valiosísimo, por cuanto sus informes se hacen insajados en ese común denominador que sólo se obtiene luego de practicar revisiones en un gran número de empresas de diversa especialidad y dimensión económica, pero el análisis minucioso de la aplicación de las numerosas disposiciones internas y el averlío del control requieren un gran conocimiento íntimo de la empresa y una penetración espiritual con sus intenciones, aconsejando todo cuanto propenda a una mayor eficiencia.

En esta forma el auditor interno fué dejando de actuar exclusivamente en el campo de las revisiones contables para abarcar asimismo el resto de las operaciones comerciales y administrativas cuya realización sea dentro de la órbita de la Gerencia General, para AVALUARLAS y apreciar si se ejecutan conforme a principios de gestión ordenada y a las directivas impartidas, analizando el control interno y prestando su asesoramiento para la adopción de otras normas que se traduzcan en alguna forma en un aumento de la eficiencia operativa.

RECONOCIMIENTO OFICIAL . Oficialmente la función de la auditoría interna en su moderna forma fué reconocida por primera vez por la Bolsa de Valores de la Ciudad de Nueva York en fecha 23 de agosto de 1939 en una comunicación en la cual expresaba, entre otras cosas:

"La responsabilidad primaria de la precisión de los registros descansa en la Gerencia y muchas grandes corporaciones han reconocido la complejidad del problema tanto como su responsabilidad, manteniendo sistemas extensivos de control interno por los cuales los registros llevados por una persona son comprobados automáticamente por una o más personas en departamentos no conexos, y de AUDITORIA INTERNA, por la cual continuamente se hace pruebas de la eficacia del control interno".

Segue más adelante la comunicación refiriéndose a la auditoría interna, diferenciándose a ésta de la comprobación rutinaria que forma parte del sistema contable.

"Contaduría y auditoría interna independientes y eficientes son un factor vital para asegurar la precisión de los libros e informes publicados. La importancia del contralor o auditor interno a este respecto es vital y el director debe prestar un interés activo en su elección".

Según Arthur Kent ("Accounting Review", Oct. 55) la auditoría interna ha evolucionado lentamente en una serie de pasos naturales y lógicos, a través de los cuales han variado gradualmente sus objetivos básicos, su alcance y sus servicios. Resumiendo su desarrollo en líneas generales, señalando que ha atravesado tres estadios sucesivos: 1. Verificación de la corrección matemática de los cifras contables (reconciliaciones bancarias, planillas de sueldos, comprobación de la aprobación de documentos). 2. Verificación de las cuentas y estados financieros de la compañía a la manera de la auditoría externa, pero realizando internamente en forma más detallada. 3. La adopción de un punto de vista de gerencia --más que contable-- en los exámenes

y extensión de éstos a sectores no contables.

Esta evolución se producía en grandes y medianas corporaciones, adaptándose en cada caso al concepto de la Dirección, a la mayor o menor influencia de los funcionarios ejecutivos o de acuerdo a lo que se consideraba más adecuado a la hacienda. Pero tardó en darse una fundamentación científica y filosófica general a lo que venía ocurriendo en la práctica en forma dispersa. La Auditoría Interna era citada sólo al pasar en los tratados de Auditoría y así podemos leer en la obra de Arthur W. Holmes ("Auditoría, Principios y Procedimiento"; México, 1945) que "auditoría es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad, mostrar la verdadera situación financiera y certificar los estados e informes que se rindan". A continuación hace una clasificación de los tipos de auditoría en externa e interna, basando esa diferenciación únicamente en la independencia o dependencia de la empresa examinada, identificando los resultados finales de ambas auditorías en "la exactitud e integridad de los cuentas, registros y documentos".

El punto de partida de la literatura sobre auditoría interna lo constituye la publicación, en 1941, del libro "Auditoría Interna, su Naturaleza y Función y Métodos de Procedimiento", de VI-549 páginas, cuyo autor es Víctor Z. Brink, Doctor en Filosofía y Conta-

der Público. Este libro, a pesar de haber transcurredo quince años desde la fecha de su aparición, puede aun hoy ser leído con ventaja pues conserva gran parte de su valor orientativo frente a las prácticas actuales.

El interés que despertó la obra de V. E. Brink abrió el campo propicio para realizar junto con Roberto J. Mills y Juan B. Thurston una labor de acecamiento de los auditores internos de las grandes y medianas corporaciones norteamericanas, formando en setiembre de 1941 el "INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS", cuya primera sesión plenaria se celebra el 9 de diciembre del mismo año en Nueva York. Ache Institute fué expandiéndose constantemente y en 1953 contaba con filiales en 49 ciudades (39 en los Estados Unidos, 2 en las Islas Filipinas, 4 en Canadá, 1 en Londres, 1 en Escandinavia, 1 en Australia y 1 en Venezuela).

El 15 de julio de 1947 el Institute dió a conocer la "Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno" que fija la posición del censor interno en la forma generalmente aceptada y que representó una contribución de gran valor para obviar los inconvenientes de concepto y la disparidad de las prácticas que habían observado las empresas en particular.

Una serie de obras de jerarquía se han publicado ya en esta materia, especialmente con el auspicio del Institute, así como la versión taquigráfica de las reuniones especializadas de sus filiales,

además de numerosos artículos aparecidos en diversas revistas contables, económicas y administrativas. Negociación especialísima merece "THE INTERNAL AUDITOR" (El Auditor Interno), publicación trimestral oficial del Institute que contiene las colaboraciones de sus miembros referidas especialmente a las experiencias obtenidas en la práctica diaria según los sectores especializados en que actúan, a casos prácticos de control interno y a la auditoría interna en su relación con otras actividades de la empresa.

En nuestro país la primera convención metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas, organizada por el Colegio de Graduados de la Ciudad de Buenos Aires, reunida del 28 al 30 de noviembre de 1949 dió a conocer un voto sobre "Definición y normas sobre auditoría interna".

La evolución sufrida por la auditoría interna tiene su influencia en la calidad del personal requerido. Anteriormente se efectuaba en gran medida comprobaciones detalladas que permitían la incorporación de un mayor número de auditores ayudantes que se limitaban a seguir el plan establecido por su jefe. En cambio la auditoría interna moderna exige en mayor grado la interpretación de las operaciones frente a la sana lógica y a las normas establecidas y el avance del control interno. Para estas tareas ya no basta el auditor ayudante que efectúa mecánicamente su trabajo, sino que las plazas deben hoy ser cubiertas preponderantemente por hombres dotados de una mayor preparación técnica. Se ha reducido, pues, la canti-

dad de trabajo material exigiéndose mayor calidad, y por ende, mayor capacidad. Esta evolución despierta un mayor interés por la enseñanza y la difusión de la Auditoría Interna para el mejor conocimiento de sus principios, sus técnicas y sus responsabilidades. Los auditores internos tendrán que estar cada día más a la altura de la misión que se les encomienda. León Jouhaux, Premio Nobel de la Paz (1951), decía que los censureros de cuentas son verdaderos radiólogos de la empresa. "Uno y otro --expresaba-- no se dejan ofuscar "por las apariencias sino que, gracias a sus técnicas "instrumentales, penetran en los "ámbitos más recóndi "tos del cuerpo de las empresas. Sus investigaciones "permiten llegar a interpretaciones correctas, a diag- "nósticos exactos, adoptando si fuera menester, la te- "rapéutica más conveniente".

El tiempo de la evolución fué relativamente cor- te y no se ha dado el último paso en la elaboración de las doctrinas y de las soluciones, como en el derecho, donde su trayectoria milenaria permitió sedimentar la esencia de su filosofía y de sus principios.

Por ello en la actualidad uno de los más arduos problemas es la determinación de los fundamentos cien- tíficos y filosóficos susceptibles de amplia aplica- ción por encima de las peculiaridades de cada empresa.





Emblema del Instituto de Auditores Internos, que menciona el lugar y año de creación y contiene el lema "Progreso a través de la participación". El libro y la pluma representan a la contabilidad y la auditoría y la lámpara simboliza el conocimiento íntimo logrado por medio de la auditoría interna.



## POSICION DE LA AGRICULTURA INTERNA

Antes del estallido de la Segunda Guerra Mundial nuestro país había dirigido dentro del cuadro general de su actividad económica, preferente atención a la explotación agropecuaria.

El conflicto bélico 1939-45 no dejó de tener con secuencias en nuestra economía, pues frente al aumento de necesidades que traía aparejado el dinamismo biológico de nuestro pueblo y ante la falta de importación de una variada gama de artículos debido al big que irrestricto declarado por ambos bandos en lucha, hubo de ponerse a prueba la capacidad de nuestros hogares de empresa para la elaboración de aquellos productos que ya no se podía introducir.

Surgieron nuevas fábricas y talleres -algunos fruto de la improvisación-, aun cuando no siempre funcionaban racionalmente, pues contaban con edificios inadecuados, maquinaria inapropiada, obsoleta y desgastada y sobre todo con una distribución irracional del trabajo en el taller y en la administración. La sostenida demanda de sus artículos mantuvo su mercado y sus precios de venta remunerativos a pesar de los altos costos de elaboración.

La normalización económica internacional en el período postbélico, la posibilidad de la cooperación extranjera y nacional, la importación de bienes de capital y la reinversión de las utilidades en las mismas plantas industriales, hacían necesario revisar los procedimientos de elaboración, analizar los costos

fijar correlativamente otros precios de venta y determinar la política comercial más conveniente ante circunstancias cambiantes. La reestructuración de los órganos contables y administrativos de las empresas comerciales fué determinada también por la mayor producción y la multiplicación de las transacciones originada por el aumento de la demanda.

Se dice que se sintió la necesidad de trabajar más racionalmente en la elaboración y en la administración. Hoy se reconoce que el trabajo racionalmente dirigido no sólo constituye una función de interés privado (interés del empresario), sino del mismo país, pues el incremento de la productividad es la solución para lograr la estabilidad económica y asegurar un mejor nivel general de vida. En un país como el nuestro, con un nivel de ocupación plena, el trabajo debe ser bien orientado para producir en la medida necesaria los bienes y servicios que requiere la colectividad.

Se repitió entre nosotros la necesidad del aprovechamiento más racional de los medios disponibles, que fué uno de los factores decisivos en el desenlace de la Guerra.

La organización científica del trabajo reconoce la paternidad de Frederic Winslow Taylor, nacido en 1856 en Germantown, Pennsylvania, que en 1911 publicó su libro "Principios de Administración Científica".

La producción actual está determinada no sólo por adelantos técnicos, cuyo origen está en las investigaciones efectuadas en el ámbito de las ciencias naturales, sino también por avances en las formas de organización y dirección.

La manufacturación en la escala que requieren las enormes necesidades en la paz y en la guerra es llevada a cabo primordialmente por empresas que casi siempre adoptan la forma jurídica de sociedades anónimas, de vastas dimensiones. A esta institución legal le son peculiares dos características dignas de ser señaladas: 1. La separación entre el propietario (accionistas) y el administrador (directorio, gerencia general) y 2. La separación entre la dirección y los niveles mediatos de la producción con los cuales sólo está en contacto indirecto a través de los niveles intermedios (jefes de fábrica, superintendentes), que elevan periódicamente informaciones sobre el resultado de la actividad de que son responsables.

A raíz de ello la industria estaba ante un nuevo problema de administración, pues no podía utilizarse el mismo modo de actuar del patrón que conoce a fondo todas las operaciones y elementos integrantes de su reducido patrimonio. Esa administración involucra el planear en el sentido económico y el ejercicio de una constante vigilancia sobre la empresa. Así surgieron nuevos medios que, en su conjunto, proyectan la figura del dueño que con empeño y ahínco dirige y controla su propia hacienda: LA INGENIERÍA

## ADMINISTRATIVA y la AUDITORIA INTERNA.

Nathaniel W. Barnes, Secretario Gerente de la Asociación Americana de Ingenieros Consultores Administrativos, se refiere a la Ingeniería Administrativa, significando:

"...Esta nueva profesión debe mucho a lo que se conoce como 'el movimiento administrativo científico'... El ingeniero administrativo ha ido ensanchando constantemente el alcance de sus tareas, a tal punto que hoy en día se extiende sobre todos los problemas de la administración comercial. No solamente incluye la mejora de las técnicas de producción y de venta, el desarrollo de los medios de control financiero y administrativo y la revisión de la política comercial de la empresa, sino también la contemplación de factores y elementos de control como son: la estructura de las organizaciones administrativas y operativas; la selección, entrenamiento, dirección y remuneración del personal; el pronostico de la demanda y sus necesidades; la planificación de actividades y el presupuesto de los recursos; la reunión y el mantenimiento en la manera más económica posible de los documentos y estadísticas más útiles relativos a los costos de operación y distribución y a sus resultados; la fijación de normas que permiten medir exactamente los progresos económicos, de calidad y de servicios, la mejora de las relaciones industriales y del aprovechamiento de procedimientos inteligentes de investigación y expansión".

Por otra parte la Gerencia, para poder impartir medidas conscientes debía estar informada de la estructuración y del funcionamiento de la empresa. Por ello los contadores públicos que actuaban como auditores comenzaron por complementar su labor de certificación en interés de los accionistas y del público en general, con dictámenes para la Gerencia, referentes a los sistemas y operaciones internas.

pero tal como hemos dicho más arriba, estos in-

formas sobre la estructura y el funcionamiento puramente internos carecían por su misma naturaleza de la frecuencia necesaria y eran costosas. De allí que el examen permanente de la empresa se practicó por personal de la misma cumpliendo una función que iba a constituir la auditoría interna.

Apreciamos que ambas disciplinas se complementan perfectamente para asegurar la eficiencia y la gestión más económica de las empresas que las adoptan: Auditoría Interna hace el diagnóstico y la Ingeniería Administrativa prescribe la medicación más eficaz y, además, aquella vigila que estas prescripciones se lleven a efecto.

Tal como puede verse, la empresa moderna reconoce la necesidad de contar con ciertos departamentos con funciones de "plana mayor", como consultores y asesores de la Gerencia General y de los otros departamentos operativos o ejecutivos que cumplen su misión según las normas establecidas, librándose de la preocupación del planeo y de la revisión.

Otros factores, aparte de la dimensión de la empresa, han reclamado estas nuevas funciones, a saber: la dispersión del activo de las compañías en un sinnúmero de unidades sobre áreas extensas en el orden nacional y aun internacional; la mayor confianza que deben inspirar los informes contables y estadísticos para tomar decisiones acertadas, los menores márgenes de utilidad que obtienen las empresas en épocas de competencia más aguda, el incremento de responsabili-

dades frente al gobierno que, en cumplimiento de medidas de dirigismo económico-social exige la presentación de una serie de declaraciones; y la sanción de gravesos impuestos cuya liquidación debe basarse en constancias y cifras correctas.



BIBLIOTECA

## ORGANIZACION Y DIRECCION DE LA EMPRESA

Una de las misiones de la auditoría interna es el examen de la estructura de la empresa y de la marcha de las operaciones, por lo que resulta de interés hacer un ligero comentario sobre estos conceptos.

La organización económica del presente se amolda al crecimiento de la población, al aumento de las necesidades y a la elevación del nivel general de vida. La ciencia y la técnica descubren y desarrollan nuevos procedimientos que contribuyen a hacer más fácil y más agradable la vida del hombre.

Las formas actuales de producción --que involucran costosos procesos industriales-- y de distribución de los bienes creados, han exigido que los entes económicos motores de esas actividades adopten una estructura acorde. Hay sería inconcebible nuestra vida si no existiera la producción en serie de los bienes y fuera el artesano que quisiera abastecer nuestras necesidades.

De allí el surgimiento de fuertes empresas, producto muchas veces de complejas combinaciones financieras, que han encontrado en el esquema jurídico de la sociedad anónima su más apropiada fisconomía, muy diferente de la economía individual. Si el empresario individual debe repartir su tiempo para atender una serie de cuestiones de dispar índole, sean financieras, comerciales o técnicas, asimismo la gran empresa debe estructurar sus órganos para que, al igual que aquél --pero multiplicado-- pueda resolver sus



varios problemas en forma coordinada, eficiente y simultánea.

Esta compleja actividad puede clasificarse en cada una de las siguientes funciones principales:

- 1 . Función administrativa;
- 2 . Función financiera;
- 3 . Función técnica;
- 4 . Función productiva; y
- 5 . Función comercial.

Volviendo a lo expresado más arriba, la organización financiera de la sociedad anónima determina la separación entre propiedad y disposición. El conjunto de tenedores de acciones de la sociedad juzga anualmente la labor realizada en el período, según las normas contenidas en los estatutos sociales o bien adopta determinaciones de carácter fundamental para la marcha de la sociedad.

Por lo demás se encomienda a un Directorio la misión de lograr los mejores resultados posibles, con los medios financieros disponibles, en las circunstancias en que debe actuarse. Este directorio está constituido por un Director General, asistido por varias personas, generalmente responsables últimos de una de las funciones arriba referidas. En general, se reconoce a este cuerpo, la misión de:

- 1 . La concepción y el planeo de la obra conjunta a desarrollar;
- 2 . El desarrollo de la obra concebida; y
- 3 . El control amplio y general de la hacienda.

Es de gran importancia que en la hacienda exista una persona que detente la máxima autoridad, pueda disponer por sí y pueda emitir fallos definitivos, pues con ello se consigue la rápida solución de los problemas.

Esta breve exposición nos lleva a diferenciar el concepto de "dirección" del de "administración", frecuentemente confundidos, sea por las deficiencias de la terminología, sea por el hecho que en empresas pequeñas ambas responsabilidades pueden estar asignadas a una sola persona.

La administración, a cuyo frente se halla la Gerencia General, ejecuta los programas concebidos por la Dirección, determina la adaptación de los órganos a las funciones específicas en la forma más racional y económica; lleva los registros contables y extracontables y analiza sus cifras, para ajustar su actuación y asesorar concretamente a la Dirección. Ejerce además el contralor general ejecutivo de la empresa, desde el punto de vista económico-financiero y como protección contra perjuicios de toda índole sobre el activo tangible e intangible, sean intencionados o resultantes de la negligencia o imperfecta combinación de los elementos humanos y materiales comprendidos en la gestión ejecutiva.

Una de las características principales de la administración es la existencia de diversos niveles, en quienes en mayor o menor grados delegan funciones como resultado de la necesaria selección de tareas, de-

terminada por la vastedad de la labor a desarrollar.

Esta delegación varía, según los casos y las personas involucradas a veces la facultad de dictar orientaciones y otras limita a la operación dentro de normas trazadas por los niveles más altos.

El funcionario trata de hechos de cierta variedad dentro de los límites de su competencia, pero que se repiten innumerables veces. Esto, a través de su rotación diaria, le crea una especialización y un conocimiento profundo de la faz administrativa que le toca atender y un enfoque más o menos amplio según el nivel administrativo en que esté situado. El trabajo a realizarse debe ser objeto de un cuidadoso estudio, clasificación y distribución y de esta manera la Gerencia puede lograr no sólo que se realice una apreciable cantidad de trabajo, sino una mejor calidad.

Para administrar diligentemente debe crearse el medio para que se logre una alta eficiencia. El trabajo debe ser convenientemente dividido y remunerado; debe existir una unidad de mando y la clara definición de la autoridad y de la responsabilidad que asiste a cada uno de los funcionarios y empleados y los intereses personales deben ceder ante los de la Empresa. La clara asignación de responsabilidades es un factor de primordial importancia en empresas muy extendidas para que los individuos cumplan sus tareas con celo y dedicación, evitando así que aquellos se sientan perdidos en el conjunto y piensen que el objeto de su trabajo no se identifica en alguna forma.

con la finalidad de su empresa. La responsabilidad no puede supeditarse a límites imprecisos que actúen a la manera de válvula de escape para evadir obligaciones no expresamente especificadas. Es absolutamente necesario que cada integrante en particular esté imbuido de esa conciencia de responsabilidad que habrá de traducirse en la calidad, en el costo y en la observación de los plazos de entrega del trabajo --de taller o de administración--.

Antiguamente se afirmaba que, para administrar un negocio de cierto ramo, verbigracia una fábrica de productos eléctricos, era menester poseer un conocimiento especializado en dicho ramo y que si esa persona quisiera incorporarse a otro (p.ej. un frigorífico), tropezaría con serios escollos.

Hoy, en cambio, el concepto ha variado fundamentalmente y se ha pasado al de la ADMINISTRACION COMO CIENCIA, vale decir que se la reconoce como un conjunto de conocimientos ordenados, consecuentes y relacionados entre sí por principios generales en tal forma que, ante determinadas circunstancias y causas, pueden preverse los efectos.

La misión de la administración, según el concepto más general, es planear, organizar, conducir y controlar.

**P L A N E A R** significa determinar orientaciones más o menos generales cronológicamente y por funciones.. Tanto el empresario individual como la gran eg

precis deben abocarse a esta tarea de distribución de recursos en razón del tiempo, de la situación del mercado, de la prioridad relativa, ya que una falta de sincronización acarrearía serios perjuicios. La labor de planeo es amplia y se desarrolla en todos los niveles: se planea por el período de un año, por una temporada y aun el trabajo a efectuar en un día. Se restaría gran parte de efectividad a la labor si ésta no tuviera por base un plan previo que haya sido estructurado teniendo en cuenta el objetivo final o los objetivos intermedios que se propone alcanzar.

**ORGANIZAR** consiste en definir las diferentes tareas y la relación entre ellas. El Profesor Todisco (1) expresa que Organización es la "previsión, la predisposición y el perfeccionamiento, metódica y racionalmente realizado, de la estructura y del funcionamiento de los órganos necesarios para el logro de una determinada finalidad". Habba, por su parte, afirma que "la organización se ocupa de la clasificación o el agrupamiento de las actividades de una empresa con el fin de administrarla".

Esta necesidad de organizar es prácticamente continua ya que es increíble cuanto se complican y superponen las tareas cuando se amplía el círculo de operaciones, facilitando inexactitudes.

**CONDUCCIÓN** es el principal problema del administrador y comprende tres elementos significativos: ce-

---

(1): "Organizzazioni, Potenza del Popoli", Roma 1942

mundo, coordinación y control. En este plano cabe a la auditoría interna una actuación de suma valor.

El **COMANDO** consiste en impartir, cambiar, modificar o cancelar órdenes, orientaciones, reglas, políticas y normas. Una buena parte de la labor del auditor interno se relaciona con la verificación del cumplimiento de tales normas por los órganos ejecutivos.

La **COORDINACIÓN** tiene por misión formar un equipo o conjunto con elementos independientes. Comprende la evaluación conjunta de varias situaciones relacionadas o no, tales como la producción y la venta. La misión del auditor está relacionada con la observación de la eficiencia de esta coordinación.

El **CONTROL** se refiere a la valoración, apreciación, examen e investigación de las operaciones, con cepto con el cual la auditoría interna está estrechamente relacionada por ser ella misma un elemento integrante del control interno y verificar la eficiencia de los otros controles implantados, que actúan a la manera de una comprobación mecánica permanente. Control es asimismo el estudio conjunto en desmedro de los detalles, para obtener con el debido enfoque, la idea de las operaciones cuya marcha se estudia.

**A N I M A R** es inyectar la fuerza espiritual necesaria para propulsar la marcha de la empresa o de un sector de la misma o bien de un conjunto de hombres que en ella trabajan. El empuje moral garantiza el éxito, pues no puede desconocerse la importancia del factor anímico en el curso de la producción y de los

negocios.

La Gerencia, encargada de administrar la empresa, encuentra en la Auditoría Interna un valiosísimo auxiliar, que le ayuda eficazmente a cumplir en forma aca- bada su cometido. A su vez, la Auditoría Interna, cu- ya misión de controlar es tan amplia que prácticamente carece de limitación, necesita contar con el respaldo de la Gerencia para llevar a cabo su misión, garanti- zándosele el amplio y libre acceso a todas las fuentes de información, a secciones, libros, documentos y re- gistros para que sus compulsas no se vean entorpecidas.

- o -

Los órganos que estructuran la empresa deben a- daptarse a sus funciones y a la intensidad de las ope- raciones, por lo que la disposición inicial alterará con el transcurso del tiempo. En consecuencia la orga- nización comprende la delimitación básica inicial para posibilitar la marcha de la empresa y una constante adaptación de dichos órganos y funciones ante circun- stancias endógenas y exógenas cambiantes, para assegu- rar en todo momento el logro del máximo de utilidad obtenible frente a un mínimo de dispendio de recursos, criterio con el cual se adoptará la más conveniente entre varias soluciones posibles.

La necesidad de prever la organización de la em- presa se ha manifestado sobre todo en aquellas donde actúan miles de personas, en las que puede ser nefas- to dejar librado al azar la distribución de tareas,

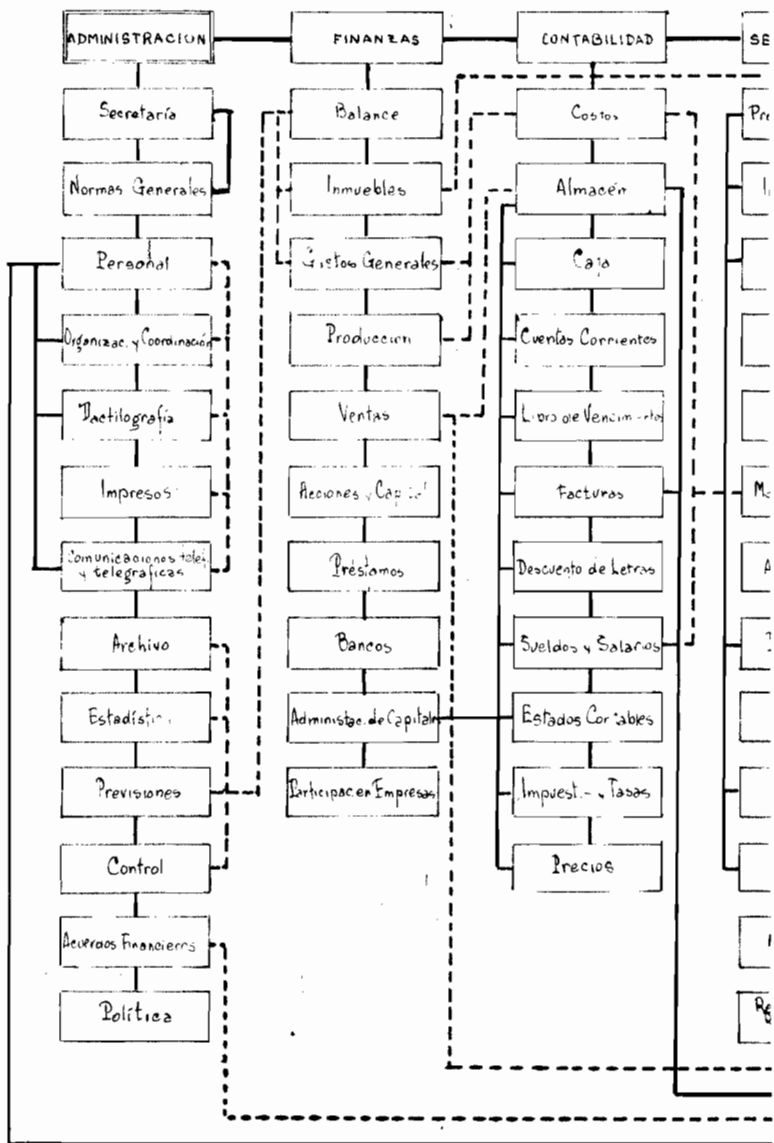
funciones y jerarquías. A ello debe sumarse el hecho que la producción y la comercialización en gran escala determinaron las combinaciones económicas de empresas, en las cuales unas, denominadas afiliadas o subsidiarias, se hallan vinculadas a una entidad central. Aquí juega un gran rol el curso de la documentación, la papelería que ampara el movimiento de materiales entre empresas y su incidencia en las respectivas contabilidades; además debe exigirse periódicas reconciliaciones de las cuentas que reflejan en valores monetarios las relaciones recíprocas a fin de proporcionar una mutua verificación. La misma situación se repite para el caso de filiales o sucursales de la misma empresa, a quienes puede concederse diferente autonomía —desde un control absoluto desde la Casa Central hasta la libre concesión de créditos, facturación, contabilización y cobranzas dentro de la respectiva zona geográfica de influencia.

Una de las labores básicas del organizador es la formulación de diagramas que presentan gráficamente la estructura de la empresa. Estos diagramas reciben el nombre de ORGANOGRAMAS y son de una utilidad inapreciable por cuanto revelan todo misterio sobre la constitución de Secciones, Departamentos, Divisiones, Fábricas, Talleres, etc. e indican el ámbito de las atribuciones de cada sector, su posición jerárquica y sus relaciones recíprocas. Es por ello que se recomienda su amplia difusión entre todos los niveles de personal y su constante actualización.

Distínguense tres tipos de ORGANOGRAMAS:



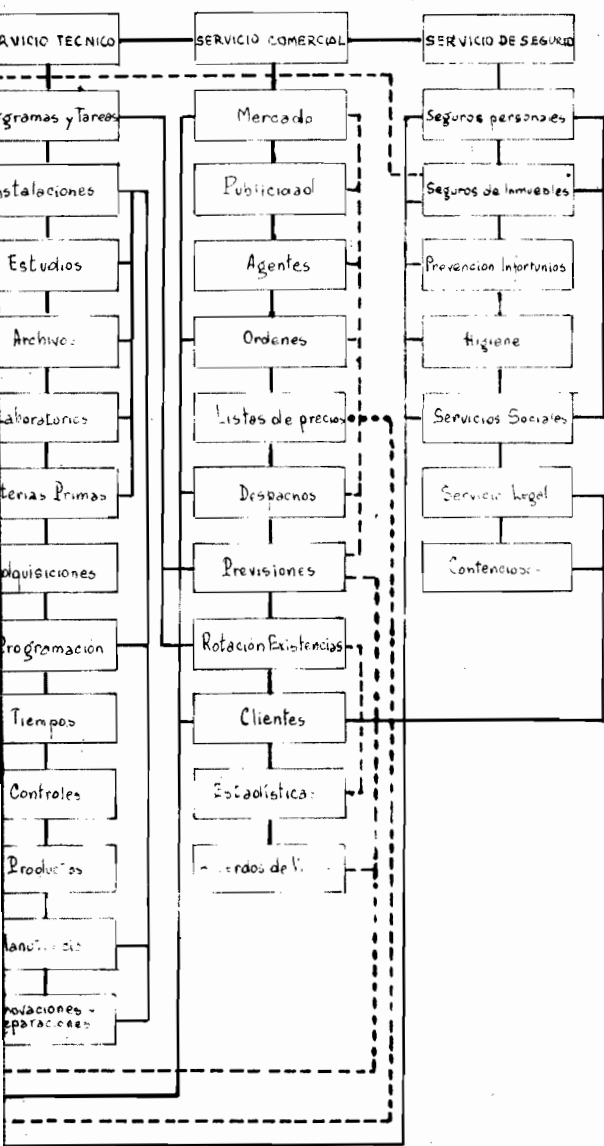
DIAGRAMA FUNCIONAL DE LOS DIVERSOS SERVICIOS DE UN



NITKA

== Ligamientos estructurales y jerárquicos

— Ligamientos de coord.



Finación

----- Ligamientos de documentación

- 1 . **ESTRUCTURALES**, que representan los diversos servicios y sus ligámenes de coordinación;
- 2 . **FUNCIONALES**, representativos del funcionamiento orgánico del complejo y de los ligámenes funcionales y del juego de la documentación;
- 3 . **JERARQUICOS**, que definen las atribuciones de los diferentes funcionarios y las escalas de dependencia.

- o -

Los funcionarios en quienes se delega facultades deben ajustar su conducta a una determinada forma, tal como lo hubieran hecho los delegantes y teniendo a la vista determinados objetivos concretos.

Las operaciones se repiten en gran número por lo que se impone clasificar esa multitud de transacciones y reunir las en pocos grupos para su mejor apreciación. Las disposiciones que emanan de la Superioridad se refieren a cada uno de esos grupos de operaciones, todas las cuales serán tratadas ante iguales supuestos, en forma similar. Estas disposiciones se conocen bajo el nombre de **NORMAS**.

La Real Academia Española da como una de las acepciones del vocablo "NORMA": "...//fig. Regla que debe seguirse o que deben ajustarse las operaciones". Estas normas generalmente están contenidas en **MANUALES DE PROCEDIMIENTO** de las Compañías, constantemente actualizados y en circulares emanadas de los niveles superiores de la administración. Muchas veces, sin embargo, no son sino orientaciones impartidas en forma verbal, por

26

cuanto el dinamismo de la empresa no ha permitido con las inversiones de la formalidad a que tienen derecho. Cuando se carece de ellas debe aplicarse normas análogas, al sentido común o principios generales de administración, teniendo siempre en cuenta las particularidades de la propia empresa.

La existencia de normas concretas y bien definidas representa un perfeccionamiento y una guía para quienes --como el auditor interno-- tienen que consultar a menudo las disposiciones internas, siendo aquél el encargado de evaluar y apreciar el cumplimiento de las tareas con base a dichas disposiciones.

Paul K. Holden, de la Universidad de Stanford, Estados Unidos, ha formulado algunos principios interesantes sobre las normas, a saber:

- 1 . La expedición de cualquier norma debe ser concreta, positiva, clara y comprensible para todos los que forman parte de la organización.
- 2 . Las normas deben expresarse dentro de las prácticas, los términos y las peculiaridades de cada departamento o división de la empresa.
- 3 . Por fundamentales que sean las normas no deben ser nunca inflexibles: con todo, deben poseer un alto grado de permanencia.
- 4 . La estabilidad de las normas es esencial y las que se varían constantemente son fatales para el éxito de los negocios.
- 5 . Debe haber tantas normas como sean necesarias para abarcar las condiciones que deben prevalecer, pero

no tan excesivas que produzcan confusión y no tengan sentido.

6 . Las normas deben basarse en hechos y en un criterio sólido y no deben ser simples reflejos peregrinos.

7 . Las normas no deben exponer procedimientos detallados, salvo en casos excepcionales.

8 . Las normas deben reconocer los principios económicos, estar de acuerdo con la legislación nacional o de las demás jurisdicciones y ser compatibles con el interés público.

- o -

Las normas no son estáticas, sino sujetas a constante revisión. Auditoría Interna observa su cumplimiento y si ellas son económicas, adecuadas y eficientes y de sus informes surgen recomendaciones para mejorarlas. La experiencia es una notable colaboradora en la tarea de normalizar las operaciones en sus mínimos detalles. Una labor constante en este sentido trae aparejada una economía realmente digna de ser destacada, pues se evita la disparidad de interpretaciones al precisar claramente el camino a seguir. Los órganos ejecutivos actúan, pues, dentro de normas o instrucciones emanadas de la superioridad quien respalda dichas instrucciones con su misma autoridad, interesándose por su efectivo cumplimiento y, a la vez, por los resultados que su aplicación acarrea, los cuales, debidamente considerados serán quienes darán su veredicto sobre la corrección de las orientaciones dispuestas.



BIBLIOTECA

## EL CONTROL INTERNO

Para dirigir acertadamente una empresa es menester conocerla en todas sus expresiones. El buen administrador debe saber distinguir sus síntomas y poder captar las manifestaciones capaces de indicarle la regularidad o irregularidad de las operaciones.

Este conocimiento es relativamente fácil para el empresario individual quien, a la vez que trabaja activamente, supervisa a sus empleados y operarios, toma las medidas necesarias para salvaguardar sus intereses y lograr cada vez mayor cantidad y mejor calidad en la producción. La gran empresa tiende hacia los mismos objetivos pero la forma de alcanzarlos a través de su compleja estructura plantea nuevos problemas. Es necesario vigilar el flujo de los materiales y trabajos en proceso de elaboración, salvaguardar el activo de la empresa en todas sus formas, proteger a los empleados de la tentación de cometer irregularidades, mantener una variada gama de relaciones con el personal y con el público, etc.

El cuerpo de accionistas encarga a la Gerencia de la empresa la utilización de los medios que le confía para obtener el máximo de estabilidad económica y la más alta utilidad en términos razonables dentro de la legalidad y las circunstancias frente a las cuales actúa. Cabe señalar, sin embargo, que el desenvolvimiento de la empresa, la delegación de facultades y la multiplicidad de las operaciones expandidas en el tiempo, en el espacio y en profundidad -- a través de

los diversos niveles de autoridad-- , van distanciando a la Gerencia de una gran parte de la gestión administrativa. Sin desmedro de ella, necesita mantener ese conocimiento íntimo de la organización para que las medidas que adopte sean acertadas y para observar si se van alcanzando los objetivos perseguidos, las formas de cumplimiento frente a estándares prefijados y la eficacia de las salvaguardias previstas contra errores, pérdidas, desperdicios y fraudes. Por ello, mediante el CONTROL INTERNO ha tendido un puente para lograr el contacto con esas operaciones, a fin de apreciarlas en su debida perspectiva y elaborar planes para el futuro.

Toda la variedad de los hechos que ocurren en la empresa, simultáneos o sucesivamente, debe ser objeto de estudio y vigilancia. La dimensión, la estructura, la complejidad y la especialidad de la hacienda determinarán las características del control interno y su intensidad relativa en los diferentes sectores.

La necesidad del control impone a la auditoría interna y a la ingeniería administrativa nuevas obligaciones a fin de suministrar índices cuantitativos para medir en forma rápida y en términos concretos las relaciones de causa a efecto. Así, por ejemplo, se comparará mediante gráficos u otros medios, que se utilizarán plenamente la mano de obra, los materiales y las máquinas disponibles (gráfico de "carga de máquinas") en defensa del coste de producción.

"CONTROL" derivado del francés "contrôle", com-

puesto de "centro" (contra) y "rolo" (del latín "rotulus" - rodillo) como expresión de "contra-registro" o "contra-cálculo" que sirve para verificar al original.

La terminología ha sido a este particular confusa no encuadrando hasta hace poco en las formas actuales de administración, pero ha sido evidente la evolución sufrida y los esfuerzos tendientes a disponer de conceptos más claros, precisos y modernos. Un diccionario vulgar define el control como "el dispositivo o conjunto de dispositivos con que se regula la acción de un mecanismo o se gobierna la marcha de una máquina". Notamos aquí cierta analogía con la empresa, que no es sino una compleja máquina cuya dirección exige una serie de dispositivos de gobierno para regular su marcha.

Actualmente se distinguen dos acepciones principales de la expresión "CONTROL INTERNO":

1. Acepción amplia, como sinónimo de "control administrativo";
2. Acepción restringida, como equivalente de "verificación interna" o "comprobación interna"

Eric L. Kohler en su "Diccionario para Contadores" describe el Control Interno (acepción lata de control administrativo) como "la metodología general con la cual se practica la administración en una organización; asimismo cualquiera de los numerosos recursos para supervisar y dirigir una operación u operaciones en general".



Por su parte Víctor H. Brink ("The Internal Auditor", marzo 1952) expresa: "El control interno se refiere a la disposición y utilización de todos los medios mediante los cuales, desde el punto de vista financiero, la gerencia está capacitada para salvaguardar el activo de la compañía, administrar las operaciones corrientes y planear para el futuro".

Estas referencias nos dan la pauta de cuán vastos son el alcance y los objetivos del control interno. A continuación se indica los medios con los cuales es ejecutado, sin pretender agotar la nómina de los mismos: 1. Estructura de la organización clara y definida; 2. Desarrollo y mantenimiento de líneas funcionales de autoridad; 3. El establecimiento de normas claras y correctas que puedan aceptarse sin dificultad; 4. La asignación de deberes y responsabilidades correctamente definidas; 5. La contabilidad general; 6. La contabilidad de costos; 7. El control presupuestario; 8. El control técnico; 9. El análisis de tiempos y métodos; 10. El control de calidad; 11. Hojajes de existencia; 12. Control médico; 13. El CONTROL INTERNO en su acepción estrecha de comprobación interna; 14. La AUDITORIA INTERNA, "control de controles", que estudia la eficiencia de los demás elementos del control interno. X

Ningún técnico consciente permitirá que, luego de haber instalado un equipo a la perfección, el mismo funcione sin ser observado en su marcha a intervalos regulares mediante aparatos de medición, cuyas agujas darán la señal de alarma cuando, como en el caso de

una caldera, la presión alcanzase un límite de peligro considerado tal según especificaciones previamente determinadas. Por ello controlar es comprobar y comparar. Esta comparación no podría tener lugar sin la existencia de un patrón o medida acerca de qué se considera correcto y adecuado, medida dada en materia administrativa por las normas, planes y orientaciones dadas por los niveles superiores y a las que anteriormente hicimos mención.

Lamperti y Thurston nos dicen que debemos destacar varios elementos del control interno, a saber:

1. Objetivos y fines a cumplirse, o sea lo que debe hacerse;
2. Planes, orientaciones y procedimientos, o sea un esquema de cómo, cuándo y por quien deben ser alcanzados los objetivos perseguidos;
3. Premisas o supuestos: hechos y condiciones futuras interpretadas a la luz de la realidad presente.
4. Estándares o patrones, para medir los resultados obtenidos en el desarrollo de los planes, orientaciones y procedimientos;
5. Apreciación y análisis de los resultados.

- o -

Las anomalías deberán ser recalculadas a quienes concierne en forma concreta y detallada. Cuanto más precisa es la señalación de la anomalía, mayor será la eficacia del control, el cual parecerá de fuerza si las observaciones emergentes se expresasen en forma vaga y genérica.

Un concepto más restringido de la expresión "control interno" (comprobación interna) puede ser encontrado en el libro "auditoría" de R. E. Culey y R. D. E. Bauer, como equivalente de: "los métodos y las providencias implantados en una compañía para salvaguardar el activo, las mercaderías y otros activos, para comprobar la corrección de los registros, preservar la eficiencia del trabajo administrativo y la observación de las normas de la compañía".

La comprobación interna --uno de los elementos del control interno (control administrativo) se establece en una empresa mediante un plan coordinado por el cual tiende a asegurarse tal subdivisión en el trabajo que en forma mecánica la labor de cada funcionario o empleado sea verificada necesariamente por otro u otros --todas independientes entre sí-- de manera tal que ninguna tarea pueda ser cumplida en su totalidad por un solo hombre o sección. La corrección de los registros facilita la comprobación interna. Estas medidas tienen la misión de disminuir la comisión de fraudes que sólo podrán ser realizados mediante el acuerdo de los intervinientes, lo cual se conoce como colusión o connivencia.

En teoría se distinguen los controles BÁSICOS de los controles SUPLEMENTARIOS. Los primeros son aquellos casos en el procedimiento que hacen prácticamente imposible que pérdidas significativas permanezcan desconocidas durante un período más o menos largo sin existir colusión.

Los controles complementarios refuerzan a los básicos y se proponen: a) restringir al máximo el importe de la defraudación; b) reducir el período durante el cual aquella permanece sin ser descubierta; c) ampliar el número de personas que debería ponerse de acuerdo para contribuir a una acción perjudicial a la empresa, caso que haya intención de realizarla.

La implantación de estos controles queda sin embargo limitada por el factor económico, disminuyendo su intensidad donde haya menos intereses comprometidos. En estos casos se practicarán revisiones esporádicas por parte de auditoría interna. La gama de controles debe estar en función de la importancia relativa de los ítems y no de su relativa facilidad de examen, en cuyo caso podría desatenderse algunos de mayor interés en virtud de que su indagación resulta más onerosa.

La convicción general de la eficacia del control interno traerá aparejado un beneficio muy grande, por que impresionará psicológicamente a funcionarios y empleados en forma tal que, por precaución a ser descubiertos sus errores y sus fraudes, pondrán el máximo empeño en evitar los unos y abstenerse de los otros.

El control deberá encararse objetiva y no subjetivamente, en forma de no reflejar una aparente o real desconfianza hacia individuos o secciones, lo cual igualmente podría trabar su acción normal. Pero por otra parte es inadmisibles sostener la existencia de "empleados de confianza" sea cual sea su actuación

o antigüedad en la compañía, a quienes se otorga parcial o totalmente del control.

Al estructurar los controles, convendrá respetar las líneas de autoridad y responsabilidad establecidas por la organización de la empresa a fin de posibilitar la fijación clara del mérito e demérito que cabe a las divisiones, departamentos o secciones y, más concretamente a los individuos participantes en una gestión determinada. Asimismo se tratará que posean la necesaria flexibilidad para adaptarse a las exigencias de los negocios, evitando que constituyan una trabazón para las operaciones normales, para las cuales deberán significar por el contrario una guía y una orientación.

La misión de la auditoría interna sobre el sistema de comprobación interna es su constante revisión para advertir si dicho sistema está concebido debidamente y las fallas que presenta. A veces los controles se diluyen y no es posible establecer una verificación normal completa. El examen de auditoría interna puede demostrar si, a pesar de esta imposibilidad de controlar a fondo las operaciones en forma regular, las mismas se efectúan intachablemente. Por muy perfectos que hayan sido esquematizados los controles puede ocurrir una connivencia (colusión), cuyas consecuencias no serían advertidas si se desconociera exclusivamente en el sistema implantado, procediendo de un examen "a posteriori", tal como el realizado por auditoría interna.

Cabe señalar que el Boletín N° 24 del Instituto Norteamericano de Contadores ("Declaración sobre pre-

cedimiento de auditoría externa") recalca que es deber del Contador público "...hacer un debida estadía "del CONTROL INTERNO existente, como una base de confiabilidad y para la determinación de la extensión resultante de la prueba a la cual se restringirán los "procedimientos de auditoría". La apreciación del grado de eficiencia del control interno se convierte así en un procedimiento de auditoría externa. Muchos errores e irregularidades pueden existir en la naturaleza y/o en la registración de las operaciones cuyo resumen lo constituye el Balance General y la Cuenta de Ganancias y Pérdidas. Por ello, el hecho de certificarlas implica una gran responsabilidad e indica que se han tomado razonables precauciones para verificar que el estado financiero es un reflejo equitativo de la situación patrimonial y los resultados y que los principios contables generalmente aceptados han sido aplicados correctamente. No sería posible, sin embargo, por ser ello extremadamente lento y costoso, revisar una a una todas las operaciones contables. Es por ello que se admite que la opinión del auditor externo, sin perjuicio de su independencia con respecto a la empresa auditada, pueda descansar en su propio sistema de control interno. El auditor estadía la eficacia del control interno con dos finalidades: 1° Confiabilidad. El auditor tiene derecho a suponer que las transacciones son verificadas en su fondo y en su registración si para ser perfeccionadas intervienen diversas personas, máxime cuando cada una de ellas actúan en una esfera independiente de la otra y si se desarrolla un programa de auditoría interna bien concebido.

2º Extensión de la prueba. Se acepta que cuando mejor delineado y definida sea el control interno menor será el riesgo que corre el auditor externo y por lo tanto menos extenso será el examen detallado y las pruebas necesarias para fundamentar su opinión. Con ello queda explicada la importancia que tiene el plan de control interno como apoyo al cometido del auditor externo.

El control individual. Las funciones de control a que hemos hecho referencia hasta aquí derivan de la vigilancia que ejercen los niveles superiores de autoridad sobre las operaciones de la empresa. Sin embargo el control debe comenzar por cada individuo en particular que debe examinar los trabajos que ha cumplido. Este espíritu de autocritica es característico de personas dotadas de sentido de responsabilidad, el cual no en pequeña medida es fruto de una verdadera lealtad de adhesión de las empresas a través de sus jefes inculcada a los trabajadores, operarios y empleados a comprometerse con los intereses de la firma. Una educación orientará la atención hacia la necesidad de mantener y aun reducir los costos de producción, de incrementar la calidad y de facilitar la observancia de los términos para la entrega de los trabajos para la adecuada sincronización del conjunto o bien para el debido cumplimiento de compromisos contraídos con terceros. Estos tres objetivos deberán ser respetados en forma equilibrada y una observación fiel de uno de ellos en detrimento de los demás podría resultar asimismo dañosa.

## LA AUDITORIA INTERNA

Los conceptos vertidos hasta aquí nos ayudan a determinar el lugar y la misión de la auditoría interna. Hemos dicho ya que se trata de una función desarrollada por un órgano perteneciente a la propia empresa y que constituye una rama del control administrativo cuya finalidad principalmente AVANZADORA consiste en comprobar en forma metódica y científica la eficiencia operativa y la virtud de los demás medios de control que actúan como resortes necesarios para el perfeccionamiento de las operaciones con el objeto de asegurar el debido funcionamiento de la empresa.

La práctica ha enseñado que con cierta periodicidad el sistema administrativo-contable y sus controles deben ser probados para evitar su debilitamiento y las fallas que, por la negligencia y/o la connivencia de sus ejecutores, puedan manifestarse. Este control está reservado a la Auditoría Interna que a diferencia de aquellos controles, se mantiene al margen de las operaciones, no siendo su intervención requisito exigido para su perfeccionamiento.

A nuestra disciplina se la reconoce dos misiones: PROTECTORIA la una y CONSEJERÍA la otra; ambas orientadas, en última instancia, al logro de una mayor utilidad para la empresa. Es decir, no se limita a practicar una labor de salvaguardia del patrimonio y del acatamiento de las normas; y de examen de la exactitud de las informaciones estadístico-contables, sino que, en base a su conocimiento y experiencia, elabora y re-



contienda sistemas y controles más eficientes.

No restringe su función al análisis de la contabilización de las operaciones y la correcta aplicación de los principios contables usuales para el registro de las mismas, sino que lo extiende al de su iniciación, realización y control (auditoría operacional) y, finalmente, al de la estructura (organización) de la hacienda por lo que, como diremos más abajo, autores como Arthur Kent sostienen que la auditoría interna se propone en última instancia el examen de la naturaleza de esas operaciones, constituyendo <sup>el de</sup> su registro sólo un medio para lograr aquella finalidad.

La revisión de los datos contables y estadísticos constituye una necesidad permanente de la empresa y su cumplimiento está reservado a la auditoría interna. Dicha necesidad surge de la responsabilidad de la Gerencia 1) por el acertado manejo de la compañía y 2) por la publicación de estados financieros verídicos. Tal como habíamos expresado ya, tanto el empresario individual como la Gerencia de la empresa, deben tener por principio un conocimiento exacto y acabado de todos los sectores, funciones y operaciones de la misma. Estas informaciones llegan a la Gerencia a través de los informes, cuadros y planillas estadísticas que le remiten los departamentos ejecutivos y en base a ellos toma decisiones de diverso grado de importancia y dicta las orientaciones y normas a seguir. En las empresas de tamaño medio o mayor resulta imposible el conocimiento de la abrumadora cantidad de detalles, que en el supuesto que fuera factible, quitaría la ne-

cesaría acción de conjunto. De allí que se ha reconocido el principio de VERACIDAD POR EXERCICIO, vale decir que toma intervención principalmente cuando advierte desviaciones de lo que previamente ha designado como normal o deseable en el seno de la compañía.

En salvaguardia de la fidelidad de los datos que le llegan, la Dirección se vale de su propia fuente de información para contrastarlos con la verdad de los hechos y explicarlos en la medida que creyere necesario. Como es fácil apreciar en la práctica, el gran volumen y diversidad de las operaciones (despacho, facturación, movimiento interno de materiales, requisiciones de almacén, tarjetas de jornales productivos e improductivos, etc. etc.) facilita la confusión en la clasificación por categorías básicas de tales operaciones, cosa que puede tener su influencia en el resultado último. Asimismo se impone juzgar la corrección de los procedimientos de relevamiento y valuación de los inventarios por su decisiva importancia en el resultado económico del ejercicio.

Frente a terceros la Dirección es responsable primaria de las informaciones publicadas con referencia a la situación patrimonial y a los resultados del ejercicio, aun cuando los respectivos estados hayan sido firmados por Contador Público. En este sentido se explicó la Comisión de Títulos y Cambio (Securities and Exchange Commission) de los Estados Unidos en el caso de la Interstate Hosiery Mills, expresando que "la responsabilidad fundamental y principal por la exactitud de una información presentada ante la Comi

ción y distribuida entre los capitalistas, incurbe al cuerpo de directores de la firma. El directorio de una firma no elude sus obligaciones en este sentido al emplear una firma de Contadores Públicos independientes, no importa su reputación. El certificado de un Contador Público se solicita no como un sustituto de la contabilidad llevada por el directorio de su patrimonio, sino como un control de esa contabilidad. Para hacer frente a esta responsabilidad el directorio habrá de tomar las medidas para que los informes contables sean objeto de una amplia revisión antes de ser sometidos al dictamen del contador público, pero para que esta revisión sea realmente efectiva quien la practica no puede ser dependiente de quien los formula. De esta manera se logra una admirable complementación con el trabajo de Contabilidad que, en lugar de ver en el auditor interno a un crítico, tendrá en él a un valioso consejero y con el del Contador Público, cooperación cuyo valor destacaremos en otra parte del presente trabajo.

Una de las finalidades del trabajo del auditor interno, que a la vez ayuda a hacer frente a la responsabilidad a una significativa responsabilidad, es la vigilancia de los bienes del activo tangible e intangible, constatar si existen pérdidas, sean éstas aparentes o inaparentes pero reales en el fondo, debidas al empleo inadecuado o anárquico de los medios disponibles, a fraudes, errores o pérdidas en general. Dirigir su análisis hacia el pasivo para tener la evidencia que ha sido constituido por una razón realmente válida

lida en cada caso. Un especial reclama la constancia que todos los bienes y servicios contratados y abonados hayan sido realmente recibidos en la misma medida que habia sido deseada en el momento de la contratación. Establece si el efectivo está resguardado por controles bien delineados y que las cuentas a cobrar sean diligentemente atendidas para evitar su envejecimiento. Auditoría interna analiza en este campo la posición de la empresa en sus relaciones con extraños en aspectos como facturación, precios y despachos. Con referencia a contratos firmados con terceros el examen intensivo de auditoría interna tiene su valor por cuanto para los casos atípicos probablemente no se ha previsto comprobaciones internas de tipo normal.

Una preocupación de primer orden debe constituir para el auditor interno la prevención de los fraudes, tópico sobre el cual en razón de su mayor familiaridad con la empresa, le incumbe una responsabilidad más grave que al auditor externo. Aquí nos referimos más a la prevención que al descubrimiento o represión de los fraudes, por cuanto el mismo sistema de comprobación interna --si está bien concebido-- será quien impedirá los defraudes. Inversamente, una proporción elevada de casos captados por auditoría interna, será un índice que la verificación interna es deficiente.

Del como se ha referido en otra parte de este trabajo bajo la organización y la actividad comercial, financiera e industrial de la compañía se desarrollan sobre la base de normas, emanadas de los niveles superiores de administración y dirección, como reflejo de su ve-

luntad u originadas en disposiciones legales, principios generales de administración prudente o en la lógica. Auditoría Interna aprecia en forma objetiva si las normas se cumplen como se ha dispuesto y si se respeta las prescripciones legales (fas protectoria) y si las normas internas dictadas son las más eficaces o bien si es conveniente modificarlas, perfeccionarlas o eliminarlas en bien de los intereses de la compañía ante cambios exigencias o exigencias de las regtantes condiciones que aconsejen esa alteración (fas constructiva). Estas mismas consideraciones valen para los formularios y registros que sirven para dejar memoria de esas operaciones. La Auditoría Interna está en una posición privilegiada para cumplir esta misión por cuanto toma contacto con todos los niveles operativos, desde la Dirección hasta el empleado de menor jerarquía. Sería difícil para la Dirección o la Gerencia conocer por las vías jerárquicas muchas inquietudes, proyectos de mejoramiento o ideas constructivas de los niveles inferiores de la empresa o bien sería muy lento el paso de tales ideas hasta la escala que tiene facultades para su aprobación o consideración. Auditoría Interna se convierte así en una verdadera "cámara de compensación de ideas" que, unido a su conocimiento de la organización desde un plano de conjunto permiten enriquecer sus informes con fructíferas recomendaciones.

El Estado, orientador de la moderna economía, impone a la empresa la presentación de una serie de informaciones, estadísticas y declaraciones juradas, el cum-

plimiento de disposiciones de regulación en interés público (derecho económico, laboral, etc.) y la confección de declaraciones para el pago de impuestos. Cabe a la Auditoría Interna una misión de significativo valor en la verificación y apreciación del debido cumplimiento de esas disposiciones en tiempo y forma, especialmente si las cifras y criterios expuestos proporcionan un reflejo de la verdad.

Además de estas tareas conscriptas muy someramente tiene que realizar con frecuencia otras que, por su carácter confidencial o por requerir una apreciación objetiva o conocimientos de conjunto, se encomiendan exclusivamente a Auditoría Interna.

Es imprescindible apartarse de la idea que ésta pueda regirse por los mismos principios que la Auditoría Externa, por cuanto difieren sus objetivos. El Auditor Interno, dominará no sólo preceptos fundamentales de su propia disciplina, ciencias administrativas, organizativas, las diversas ramas de contabilidad general y de costos y las relaciones con auditoría externa, sino que además deberá conocer a fondo su empresa, sus procedimientos de fabricación y comercialización, los diferentes departamentos de la empresa y, sobre todo, las relaciones de interconexión entre ellos y las filiales, talleres y sucursales.

Algunos autores destacan que la labor de auditoría interna es una salvaguardia de los accionistas con respecto de la gestión de la Gerencia de la Compañía, por cuanto ésta tendría que solicitar el acuerdo de

aquel departamento si quisiera realizar actos que no pudiera demostrar abiertamente.

Auditoría Interna es independiente y su misión no es dirigir o impartir órdenes a funcionarios o secciones ejecutivas, pero tampoco las recibe de dichos funcionarios. Analiza el pasado y el presente a fin de preparar la empresa para afrontar mejor el futuro. La evolución de sus funciones la han llevado de sus antiguas cometido de comprobación y verificación al análisis y estudio de los sistemas administrativos y su derecho a la inspección de los mismos y de sus resultados carece hoy prácticamente de limitación, según el concepto más general. La Gerencia debería emitir órdenes claras en el sentido que la Auditoría Interna tiene libre e irrestricto acceso a todos los departamentos y registros de la Compañía. Su paulatina extensión en las empresas y los beneficios que se obtienen de su acción, siempre que sea llevada a cabo con criterio racional, aseguran por parte de los sectores sujetos al examen una mayor adhesión. La indiferencia se trocará en abierta colaboración cuando se comprenda que la auditoría interna ayuda a cumplir mejor las responsabilidades asignadas gracias a su trabajo objetivo e imparcial y que su informe es el mejor premio a la actuación del funcionario ejecutivo eficiente.

Yankee Extension University dice que "la auditoría interna es la más reciente entre las profesiones modernas. Su función es ayudar científicamente a coordinar los esfuerzos de las múltiples fases de la gran empresa. El concepto de la auditoría interna como sag

"tor necesario en la organización de las empresas es  
"relativamente nuevo, pero la necesidad por ella fué  
"tan grande que al cabo de pocos años ganó un lugar de  
"preferencia entre las profesiones modernas".

**DEFINICION DE LA AUDITORIA INTERNA**

Montgomery define la AUDITORIA en general como el  
"examen sistemático de los libros y registros de un ne-  
"gocio u otra organización a fin de indagar o verifi-  
"car los hechos referentes a su posición financiera y  
"a las operaciones financieras, informando al respecto".  
Al conjunto de conocimientos que describimos en este  
trabajo se le designó como AUDITORIA INTERNA, habiéndole  
se elegido el segundo vocablo en razón de practicarse  
por personal perteneciente a la empresa, pero no sig-  
nifica que sea una especie del género de trabajos rea-  
lizados por los contadores públicos en la certificación  
del balance ni que los objetivos sean idénticos. Ello  
puede apreciarse en las definiciones de diversos auto-  
res e instituciones que hemos recopilado y que van a  
continuación:

**1) NEWSTON.**

"Examen del funcionamiento de una organización, a  
"que le somete uno o varios de los funcionarios o  
"empleados de la misma empresa con el objeto de  
"determinar si se observan o no métodos, orienta-  
"ciones, procedimientos y prácticas establecidas  
"y si se observan eficiente o ineficientemente".

**2) ARTHUR KENT**

"Una auditoría interna es un examen analítico de  
"diversas actividades del negocio, que en general  
"usa como su base o entrada los diversos registros  
"—originales o resumidos— de la cuenta la...e  
"esta manera la auditoría interna es en realidad  
"el examen de operaciones en el cual hemos diagnog-  
"ticado, en general, la situación a través del  
"estudio de los registros".



3) VICTOR A. BRINER:

"Auditoría Interna puede ser definida como la actividad separadamente organizada en la moderna empresa de vasta escala para servir las necesidades de la Gerencia, por medio de:

- "1 . La indagación del cumplimiento de las reglas, procedimientos y normas de naturaleza contable y financiera y aspectos conexos.
- "2 . Conservación de los recursos de la organización y protección de sus intereses con respecto a los activos, pasivos, ingresos y gastos y sus derivaciones.
- "3 . Verificación de datos contables y financieros en el sentido amplio con el análisis efectivo de los mismos.
- "4 . El avalúo de las reglas, procedimientos y normas existentes relativas a las actividades contables, financieras y afines junto con recomendaciones constructivas dirigidas hacia el impulso de la prosperidad de la compañía.
- "5 . Entrenamiento y aliento del personal brindándole oportunidades para su mayor bienestar."
- "6 . Otros servicios a la gerencia de naturaleza directiva proveyendo medios efectivos de contacto con las operaciones en el lugar donde se realizan y una información imparcial; la provisión de personal para puestos ejecutivos; y la promoción de la eficiencia y la economía del auditor externo".

4) INSTITUTO DE CONTADORES PUBLICOS DE INGLATERRA Y GALLES.

"Auditoría Interna es el examen de las operaciones y registros, a veces continuo, emprendido dentro de un negocio por un cuerpo especialmente asignado... debe operar independientemente de las operaciones internas y en ninguna circunstancia debe sustituir a alguien en las responsabilidades que le han sido impuestas".

5) INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS

"La moderna auditoría interna es más que la comprobación matemática e el examen rutinario de las cuentas. Comprende un completo examen financiero y operativo en el seno de la compañía".

Otras dos definiciones están contenidas en la Declaración de las responsabilidades del Auditor Interno y en el Voto de la Convención Metropolitana.

DECLARACION DE

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR INTERNO

PREFACIO

Esta Declaración de responsabilidades del Auditor Interno fue preparada por el Comité de Investigaciones y aprobada por el Consejo Directivo del Instituto de Auditores Internos en su reunión del 15 de julio de 1947. Al tomar esta medida el Consejo tuvo el deseo de prestar su explícito apoyo y el del Instituto a esta Declaración. No se tuvo sin embargo la intención que el tratamiento de las diversas materias de la Declaración fuera considerado en sentido alguno final e fijo. Por el contrario se reconoció que los principios y conceptos relativos a la auditoría interna evolucionan constantemente. Por lo tanto la aprobación representó esencialmente una sanción de lo que el Consejo cree que es una justa y reflexionada declaración de las responsabilidades del auditor interno en el estado actual de su desarrollo. La declaración está sujeta por lo tanto a todas aquellas modificaciones posteriores en el futuro que parezcan justificadas a la luz de nuevas condiciones y necesidades y a través de un posterior desarrollo en la importancia profesional del auditor interno.

NATURALEZA DE LA AUDITORIA INTERNA

La Auditoría Interna es una actividad evaluadora independiente dentro de una organización para el examen de las operaciones contables, financieras y de otra naturaleza como base para un servicio protectorio y constructivo para la gerencia. Es un tipo de control que funciona midiendo y valorando la efectividad de otros tipos de control. Se ocupa principalmente de asuntos contables y financieros pero puede también dedicarse con toda propiedad a otros asuntos de naturaleza operativa.

OBJETIVOS Y ACTIVIDADES RELATIVAS

El objetivo fundamental de la auditoría interna es asistir a la gerencia para lograr la más eficiente administración de las operaciones de la organización. Este objetivo tiene dos facetas principales, a saber:

- (1) La protección de los intereses de la organización, incluyendo el señalamiento de las deficiencias existentes a fin de suministrar una base para una apropiada acción correctiva.

El logro de este objetivo implica actividades del auditor interno tales como:

- (a) La determinación del grado de confiabilidad

dad de los datos contables y estadísticos desarrollados dentro de la organización.

- (b) La determinación del grado de propiedad con que el activo de la compañía ha sido contabilizado y salvaguardado de pérdidas de todas clases.
- (c) La determinación del grado de acatamiento de normas, planes y procedimientos establecidos.

(2) La promoción de los intereses de la organización incluyendo la recomendación de cambios para el mejoramiento de las diversas fases de las operaciones.

El logro de este objetivo implica actividades del auditor interno tales como:

- (a) Examen y avalúo de las normas y planes de la organización a la luz de los datos relacionados o de otras evidencias.
- (b) Examen y avalúo de los registros y procedimientos de la organización en términos de su adecuación y efectividad.
- (c) Examen y avalúo de la ejecución bajo las normas, planes y procedimientos.

**ALCANCE DE LA AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD**

La auditoría interna es más bien una función de plana mayor o consultiva que una función de línea o ejecutiva. Por tanto el auditor interno no ejerce autoridad directa sobre otras personas de la organización.

Si auditor interno debe tener libertad para examinar y evaluar normas, planes y procedimientos, pero su examen y avalúo no releva a otras personas de la organización de sus responsabilidades primarias a ellas asignadas.

**INDEPENDENCIA**

La independencia es básica para la efectividad del programa de auditoría interna. Esta independencia tiene dos aspectos principales a saber:

- (1) La cabeza del departamento de auditoría interna debería responder a un funcionario de rango suficiente en la organización como para asegurar una adecuada consideración y actuación sobre los hallazgos o recomendaciones. La posición del auditor interno dentro de la organización y el apoyo que le otorga la gerencia son los mayores determinantes de la extensión y el valor de los servicios que la gerencia obtendrá de la función de auditoría interna.

(2) La auditoría interna no debe abarcar responsabilidades por procedimientos que son esencialmente parte de las operaciones regulares de un completo y adecuado sistema contable o de un departamento operativo debidamente organizado. En algunas oportunidades la gerencia pueda asignar al departamento de auditoría interna responsabilidades ejecutivas corrientes, pero en tales casos el cumplimiento de las responsabilidades ejecutivas corrientes debería ser realizado por distinto personal y sujetarse al mismo examen y avalúo que se dispensa a las otras operaciones.

**PRIMERA CONVENCION METROPOLITANA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS**

**DEFINICION Y NORMAS SOBRE AUDITORIA INTERNA**

**V O T O**

La primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas formula el siguiente voto:

A -- Considera que las normas básicas de actuación del auditor interno son las siguientes:

1. Auditoría interna es la actividad organizada para asegurar a la dirección de la empresa el válido cumplimiento de los procedimientos y políticas preestablecidas y de asegurar, por otra parte, los beneficios de una sistemática verificación y constructivos análisis de los aspectos contables, financieros, industriales y comerciales de la respectiva empresa.
2. El auditor interno debe depender de las autoridades directivas y no de las ejecutivas o administrativas, sin perjuicio de informar a estas últimas en los casos que correspondan.
3. El auditor interno lleva a cabo la finalidad enunciada en el primer punto mediante el cumplimiento de determinados procesos de trabajo, que pueden ser sintetizados como sigue:
  - a) Supervisa el cumplimiento de las normas impuestas por la empresa.
  - b) Informa sobre posibles mejoras que pueden o deben ser introducidas dejando bajo la responsabilidad del ejecutivo el que se llaven o no a cabo.
  - c) Vigila el cumplimiento de las normas impuestas para los distintos servicios de contabilidad y para el plan de cuentas. Vigila también la observancia del Manual de Costos.
  - d) Cumple la tarea de investigador de la eficiencia

administrativa.

Son también funciones del auditor interno vigilar los recursos de la empresa, tales como:

- a) Vigilar y preservar los recursos correspondientes al activo: vigilar la cobertura de todos los riesgos mediante las respectivas pólizas; también observar su incremento o decrecimiento (aumentos o disminuciones de stock, ítems de los saldos deudores, deudas a cobrar, saldos en bancos, títulos, etc.)
- b) Vigilar las obligaciones contraídas por la empresa y relación con sus necesidades reales.
- c) Realizar vigilancias de diversos tipos: tomar medidas preventivas contra robos, fraudes, deterioros, etc.

Es necesario que las autoridades universitarias en cuanto sus órganos competentes, incluyan un curso sobre "auditoría interna" en el plan de estudios de la carrera de Contador Público Nacional.

CONCLUSIONES

Ante todo, al considerar varios aspectos relacionados con las actividades de los auditores internos en las empresas ha encontrado lo siguiente:

- a) Las empresas del país se han desarrollado en tal forma que su control ofrece dificultades;
- b) La creciente complejidad de los negocios y el gran número de personal que interviene exigen el perfeccionamiento de los métodos de vigilancia y control;
- c) El valor de los patrimonios es tal que se justifica el gasto que representa el empleo de una o varias personas para controlarlo en forma permanente;
- d) que la dedicación exclusiva a los problemas propios de una empresa por parte del auditor interno redundan en beneficio de la empresa;
- e) que la especialización dentro de la actividad hace que el auditor interno desarrolle técnicas y perfeccionamientos que corresponden a un profesional que actúa en un campo más amplio;
- f) que la profesión de Contador Público Nacional es la indicada para encargarse de la delicada tarea de organizar y mantener un servicio de auditoría interna, pero, por las razones apuntadas, se considera que es indispensable perfeccionar a los Contadores Públicos Nacionales con los conocimientos cada vez más especializados dentro de esta rama de su profesión.

## EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

La función de auditoría interna dentro de una compañía está a cargo de un Departamento o División de Auditoría Interna. Resulta oportuno, pues, dedicar algunas palabras al ejercicio de esta función en el ámbito de la empresa.

Un factor esencial en el cumplimiento de las tareas inherentes es la INDEPENDENCIA de quien realiza dichas tareas auditivas. Ya se ha expresado que la auditoría interna es una de las funciones denominadas de "plano mayor", al directo servicio de los niveles más altos de la administración, a quienes presta su asesoramiento, no formando parte del engranaje "operativo" de la compañía. A pesar que todas las funciones de la empresa concurren al mismo fin, la separación de la auditoría interna de las funciones operativas debe ser completa, para asegurar que no tengan influencia alguna sobre el auditor interno, sobre su trabajo y sus resultados. Como consecuencia de ello la declaración transcrita en el capítulo anterior significaba que este funcionario en términos normales no debía ser hecho responsable por tareas típicas de la contabilidad u otro departamento operativo. En esta forma se le crea las condiciones necesarias para hacer comprobaciones imparciales de todas las transacciones de la compañía cualquiera sea su naturaleza, y confeccionar su propio programa de trabajo. podrá ejecutar las tareas en él previstas y presentar sus informes con las debidas críticas a las normas vigentes o a operaciones realizadas indebidamente sin temor a represalias.

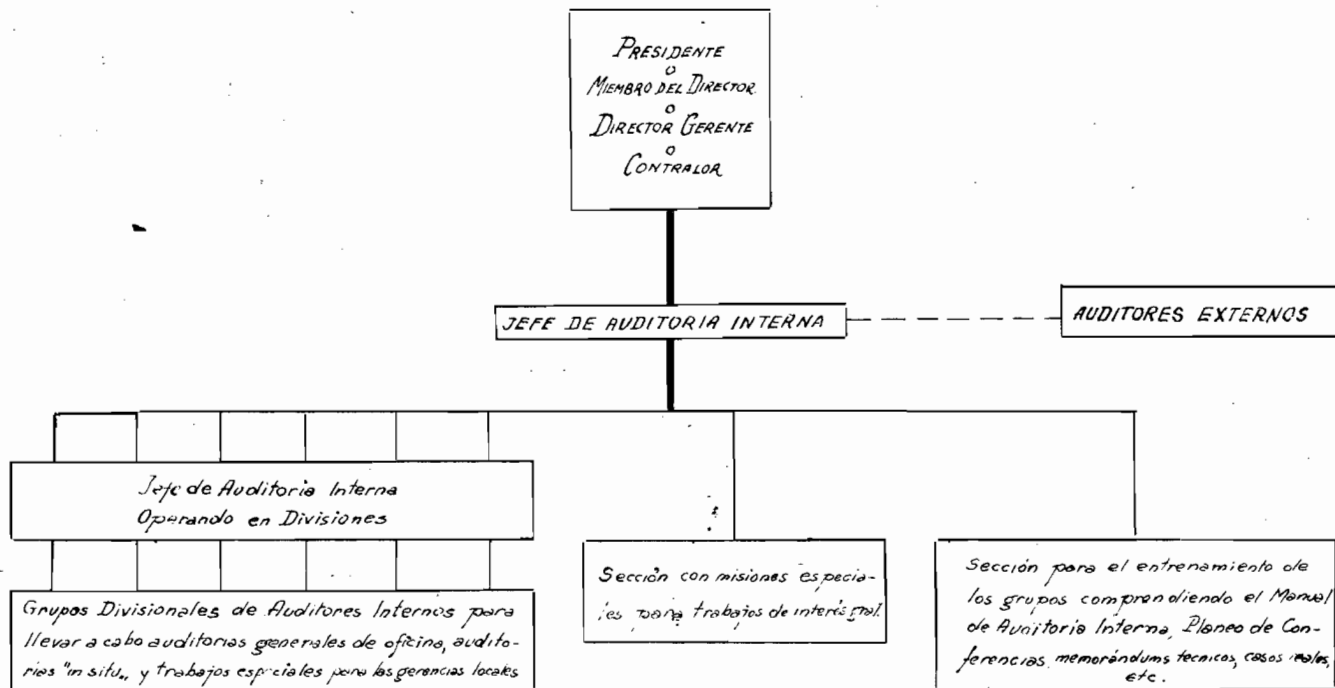
Paralelamente el auditor interno tampoco debe pretender que se le asigne una autoridad jerárquica sobre jefes o empleados ejecutivos, aparte de la autoridad moral que resulta naturalmente de su misma función.

El auditor interno, pese a su independencia, no debe aislarse de la organización, ni perder contacto con la misma, sino por el contrario tratar de conocer día a día más a fondo sus sistemas, sus controles y sus rutinas.

Comprobada la necesidad de la independencia del auditor interno, se plantea el problema de determinar el funcionario a quien responderá y a quién rendirá sus informes. Esto tiene gran valor por cuanto debe asegurarse al departamento el respaldo de una persona que goce de las facultades necesarias para tomar las medidas requeridas y cuya jerarquía garantice que su actuación no será atendida con indiferencia sino que cualquier concepto que sufra pueda considerarse inferior a la jurisdicción de ese funcionario. Ya que los informes no sólo relatan el trabajo ejecutado sino que en ellos se señalan anomalías y se hacen recomendaciones en base a las observaciones hechas, cuya adopción se entiende que evitará en lo sucesivo tales anomalías, es necesario evitar que los informes se pierdan en manos de quien nada podría hacer con las sugerencias formuladas.

antes de 1941 se hizo una encuesta en las Estados Unidos para analizar la relación jerárquica de la auditoría interna, que demostró que no había uniformidad

CADENA DE RESPONSABILIDAD PROPUESTA (Bigg-Davies - "Internal Auditing" p.20)





de criterios. Las respuestas de las 285 firmas que devolvieron los cuestionarios debidamente llenados pueden clasificarse como sigue:

Contralor	92	32.28 %
Tesorero	77	27.02 "
Subtesorero	33	11.58 "
Auditor o auditor general (auditor externo)	33	11.58 "
Contador General	27	9.47 "
Gerente de oficinas	7	2.45 "
Secretario	6	2.11 "
Gerente General	2	0.70 "
Varios otros funcionarios ejecu- tivos	8	2.81 "
	285	100.00 %

Con relación al resultado de la encuesta precedente cabe formular algunos comentarios. La relación directa del auditor interno con el Tesorero o Subtesorero es incorrecta pues éste se ocupa del movimiento de fondos y restará interés a todas las otras labores del auditor que no tengan atinencia directa con esta especialidad. La actividad de éste es más amplia que la limitada por el ámbito de la Contaduría General por lo que tampoco es adecuada la información al jefe de este órgano de la empresa y la correlativa dependencia directa.

En las compañías bastante grandes existe cada vez más desarrollado el concepto de la Contraloría y en el Contralor a quien se pasan los informes de auditoría interna quizá en un mayor número de casos que en la época en que se realizó la encuesta mencionada. El contralor que está investido de la categoría de gerente es un funcionario que llena una sentida necesidad en las grandes empresas para reunir una serie de funciones tanto ejecutivas, como evaluadoras y de pla-

nificación; recibe las informaciones centralizadas de los diferentes departamentos administrativos y aconseja acerca de los planes financieros. Alguien le calificó como "ingeniero de los beneficios" ya que su misión es asesorar al presidente del directorio y a los demás miembros de éste para asegurar al máximo de beneficio compatible con las circunstancias, apreciando la efectividad de los planes de inversión. Entre otras funciones se le asigna la responsabilidad de la Contaduría General, de la Auditoría Interna, del departamento de Nóminas, de la división de Estadísticas Industriales, de la Contaduría de Costos y de todo cuanto represente control interno. Por tratar preferentemente con los altos miembros de la empresa se libera de las preocupaciones del detalle lo que le da la visión de conjunto necesaria para planear las inversiones y las ventas de la compañía.

El Controlador, que tiene la misión de desarrollar el control administrativo en sus diversas fases, brinda mediante su elevada jerarquía funcional, un preciado respaldo a la Auditoría Interna. Ésta es, invariablemente un auxiliar valioso que pesa el Controlador para el adecuado desempeño de sus responsabilidades porque por su forma de actuar complementa y prolonga la misión que, por su posición, no podría realizar por sí mismo.

El controlador no debe estar por encima de la administración general, sino --aunque en los escalones más altos-- dentro de la misma para no perder la perspectiva y poder decidir en cuestiones planteadas por los funcionarios departamentales. Su palabra es definitiva y

por ello debe ser bien fundada. Por su responsabilidad por el control presupuestario debe asegurarse que tanto las previsiones estén bien determinadas como así también los datos reales sean verídicos. Vigila la presentación de las declaraciones juradas y el pago de los impuestos. Supervisa el seguro de los bienes del activo y de la fidelidad de los empleados. Como el Contralor tiene la firma de los cheques, desea asegurarse que los pasos previos para las aprobaciones de los pagos estén bien encomendados para evitar duplicaciones en los pagos o fraudes de otra naturaleza. Encomendará el estudio de las comprobaciones automáticas por cuanto una falla en las mismas acarreará un perjuicio para el activo o los intereses de la hacienda. El Contralor, pues, al reunir en el más alto nivel la faz ejecutiva, evaluadora y planificadora, debe contar con una amplia información objetiva, que la Auditoría Interna le garantiza plenamente.

El desarrollo de la contraloría ha originado un paralelo desdoblamiento de la auditoría interna y por ello se ha manifestado que esta última florece allí donde las funciones del Contralor están firmemente asentadas. Al informar al Contralor se asegura por lo tanto, que los informes serán debidamente analizados por la persona que los aprecia en toda su extensión. El hecho de ir un informe directamente para su consideración, a las manos de los Directores de la Empresa implicaría ser recibidos por quienes no tienen el tiempo necesario para el análisis que requieren ni el conocimiento técnico-organizativo muchas veces ni, en general, los medios directos de acción.

Cabe señalar que el hecho de dirigir los informes al contralor no significa que los demás funcionarios desconozcan los resultados de la labor del auditor. Generalmente y luego que el Contralor ha dado su conformidad, se distribuye copia a las personas interesadas, a menos que por el carácter confidencial del tema abordado, esa distribución no sea factible. Sin embargo en la práctica los informes o, al menos los puntos de vista por ellos sentados deben ser discutidos previamente con los funcionarios ejecutivos que conocen a fondo la naturaleza de las operaciones. Con esto se garantizará una mayor seriedad de los informes y una mayor admisión que si aparecieran en forma sorpresiva.

El auditor interno debe actuar con sumo tacto, buscando la armonía y la colaboración con los jefes y empleados ejecutivos, lo que redundará en su propio provecho ya que logrará conocer más detalles y obtendrá una más amplia aprobación de sus puntos de vista.

**RELACION DE LA AUDITORIA INTERNA CON EL DEPARTAMENTO DE ORGANIZACION Y METODOS.** A este respecto hay dos tendencias: unas afirman que ese Departamento debe depender del de Auditoría Interna para poder corregir las deficiencias encontradas en el curso de las revisiones, actuando así con conocimiento de causa, con agilidad y precisión. Otras no se expresan favorables a esta dependencia pues afirman que el hecho de implantar las normas en forma directa, restaría al auditor interno el necesario poder crítico para juzgar la eficacia de su propio trabajo.

ORGANIZACION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.

aun cuando se ha sentado base sobre la naturaleza y las responsabilidades del auditor interno, no puede afirmarse que el departamento de auditoria interna esté en todas las empresas organizada en la misma forma, y ello es debido: (1) a la relación jerárquica entre la administración y la auditoria interna, incluyendo el funcionario al cual se pasan los informes; (2): La organización de la empresa y sus divisiones o sucursales, ya sea por zonas geográficas en el orden nacional o internacional, o por productos de fabricación y de acuerdo al grado de autonomía que gozan estas divisiones o sucursales; (3): La magnitud de la empresa que debe ser cuidadosamente evaluada, ya sea en base al número de trabajadores, a la cifra de ventas o a la multiplicidad de operaciones originadas por ejemplo a raíz del número de subsidiarias. Una gran empresa altamente mecanizada que fabrique un sólo producto a pesar de tener un gran volumen de ventas, tendrá una administración relativamente simple, sobre todo si vende su producción a 20 ó 30 distribuidores en todo el país. Por lo tanto no necesitará una división muy numerosa de auditores internos; (4): El estado de las cosas en cuanto a su eficiencia, vale decir, si una empresa ha tenido una administración que durante largo período dejó de observar normas contables sanas o comprobaciones internas suficientemente intensivas, requerirá un estudio más profundo de la veracidad de las cifras, la corrección de las operaciones y las salvaguardias tomadas para la protección del activo y los intereses de la empresa.

### AUDITORIA INTERNA CENTRALIZADA Y DESCENTRALIZADA.

La terminología varía de organización en organización. Algunos se refieren a la persona a quien se pasa en principio los informes. Ciertas empresas manifiestan tener una auditoría centralizada por el hecho que los diferentes grupos informan a la auditoría central, generalmente radicada en las Oficinas Principales de la compañía, entendiéndose en cambio por auditoría descentralizada la que consiste en tener en cada subdivisión una auditoría interna cuyo jefe informa a la Gerencia de la empresa afiliada. En nuestra opinión el Auditor Interno Jefe, dependiente del Contralor, debe tener la supervisión de los grupos de auditores en la Casa Central, en los Talleres, Subsidiarias y Sucursales. Cada uno de estos grupos será conducido por un jefe que prepara los respectivos programas de trabajo, señala los objetivos, revisa la labor realizada y aprueba los informes que son enviados al Jefe de la División de Auditoría. Esos auditores internos, con acierto en cada una de las dependencias pueden denominarse auditores "residentes" y el sistema adoptado "auditoría descentralizada". En cambio, si todos los auditores pertenecen a una oficina central, en carácter de auditores "viajantes" y someten el resultado de sus estudios directamente al Jefe de la División de Auditoría Interna, a cargo de aquella, podemos hablar de una "auditoría centralizada".

Cuanto antecede vale como organización básica, aun cuando pueden combinarse las dos formas ptoj., cuando al lado de grandes dependencias exista un número de

pequeñas unidades en que no se justifique una delegación permanente o cuando se tiene especialistas en tráfico, métodos industriales, contaduría de costos, etc. que para un mejor aprovechamiento conviene adscribir a la Jefatura General, antes que a las Delegaciones en razón del mayor ámbito que puede ser beneficiado con los estudios de estos hombres.

Conviene notar que es preferible que el sueldo de todos los auditores internos sea fijado y abonado por las Oficinas Centrales, a fin de no lesionar el principio de independencia.

Las ventajas que resultan para los auditores "residentes" son el conocimiento a fondo de los procedimientos y de las prácticas de la dependencia auditada, ya que la complejidad del trabajo y de las modalidades particulares y formularios en uso requieren el dominio no sólo de los principios básicos generalmente aceptados en materia de control y contabilidad, sino también las particularidades del trabajo local. Esto mismo les permite aprovechar mejor el tiempo y por lo tanto se asegura un mayor rendimiento por cuanto no deberán malgastarlo averiguando las prácticas en vigor. En cambio surgen desventajas de la falta de rotación durante un tiempo más o menos largo de los auditores de una misma dependencia, a saber, que con el tiempo pueden dejar de contemplar algunos principios generales, aceptando las costumbres y soluciones corrientes como las mejores.

Una observación que surge de la práctica es que la acción del auditor interno adscripto a la Jefatura Ge-

neral es más efectiva que la del auditor "residente" de las delegaciones. Las conclusiones que emanan de la función centralizada gozan de un mayor sueldo. La labor continua de los auditores residentes puede originar algún contacto con las unidades que podría afectar en cierto modo su autoridad, y quizá se trate de justificar en parte a los jefes ejecutivos locales para no espantar una armónica convivencia.

Debe propenderse al amplio cambio de información entre las delegaciones de auditoría interna a fin de uniformar criterios, interpretaciones y métodos de trabajo.

Al frente de cada delegación de auditoría interna estará un jefe o supervisor que deberá tener un sólido conocimiento contable y de las normas de la empresa, consecuencia, preferiblemente, de la experiencia recogida en una actuación de años al servicio de la empresa.

Entre el personal de la auditoría interna se distinguen tres grandes categorías: "auditor calificado", que configura el auditor propiamente dicho, tiene la responsabilidad por uno o más trabajos y por la confección de los informes; actúa con criterio propio, siendo apto para emitir juicios y recomendaciones por sí mismo. Centraliza la responsabilidad de otros miembros de la delegación cuando ha sido dispuesta una labor que requiere la colaboración de éstos.

Auditor "auxiliar". Realiza por sí mismo trabajos de menor envergadura o simples comprobaciones donde



los elementos requeridos para la formación del juicio final no son complejos o bien sobre la base de un cuestionario o esquema preestablecido.

" editor ayudante" es aquél que trabaja bajo la supervisión de otros, cuyos exámenes requieren labores de mere detalle o rutina previa la formulación del juicio definitivo.

Aparte de ellos puede haber algunos especialistas (ingenieros para estudio de planes incentivos, compras, presupuestos; contadores de costos para auditorías de su especialidad; ingenieros civiles para analizar costos de construcción; especialistas en tráfico, para el análisis de la coordinación de los transportes internos y externos).



BIBLIOTECA

## LA LABOR DE AUDITORIA INTERNA

**PRINCIPIOS BASICOS** . El examen de auditoría interna está sujeto a dos principios básicos: el principio del escalonamiento y el de la economicidad de la revisión.

El principio del **ESCALONAMIENTO** obliga a proceder en la revisión progresivamente, como quien asciende los sucesivos peldaños de una escalera hasta llegar al tope que, en este caso, es el juicio que acerca de un sector o campo auditivo determinado busca lograrse.

Las remuneraciones del personal de auditoría interna inciden en el costo del departamento en forma proporcionalmente más intensa que las otras divisiones y departamentos, en razón de la calidad de personal requerida. En principio de ello debe aplicarse el principio de la **ECONOMICIDAD** del examen, que obliga a alcanzar la finalidad de la revisión con el mínimo de esfuerzos y gastos, mediante la adecuada distribución de las tareas en razón de las personas; la programación y la planificación de los trabajos y la fragmentación de éstos en sus elementos. Es lógico que, si la auditoría interna persigue la gestión más racional de la empresa deba, a su vez, organizarse en la forma más económica posible.

La finalidad de la revisión puede variar entre dos polos diferentes (**POLARIDAD DE LA REVISION**); a saber: es factible que se encare un examen con el objeto de obtener una impresión de conjunto sobre un sector au-

ditivo determinado, en cuyo caso se trata de un examen EXTENSIVO o de COMPLETO; o bien para lograr la impresión que cada una de las operaciones en particular ha sido realizada conforme con las normas establecidas respecto a los cargos análogos. Aquí la revisión es ANÁLITICA o DETAJADA, prestándose atención preferente a cada operación en particular. El esquema cédula de tareas que tiene que acomodar la tarea impone la necesidad de pedir a la auditoría interna por la general juicios de conjunto, optándose por el enfoque total cuando que por el conocimiento de los pormenores, a menos que éstas sirvan de ilustración a conceptos u observaciones generales.

Una operación cualquiera puede dar lugar en la práctica a UN NÚMERO DE TAREAS pero en cambio a UNA SOLA TAREA. En efecto la venta de mercaderías origina la revisión de los ingresos de caja, de los egresos de almacén, de los descuentos concedidos, etc. Todas estas se hacen en forma general volcadas a un documento que constituye el medio directo de la revisión o bien REGISTRO DE TAREAS (cuanta del libro mayor, planilla estadística, etc.). Tal revisión se practica con auxilio del MATERIAL AUXILIAR, o sea el conjunto de evidencias sobre la exactitud de las operaciones (comprobantes de pago, tarjetas de número e obra directa, etc.).

Un programa de auditoría interna hace mención de los principios de ANÁLISIS DE TAREAS. Lograr un juicio sobre una de estas actividades auxiliares constituye en realidad un proceso de diferenciación y de integración

según el principio del escalonamiento.

Los sectores deben ser fraccionados en CAMPOS ADITIVOS, los cuales a su vez, deben comprender un número tal de hechos auditivos que no signifiquen elevar demasiado el número de campos. Inversamente un campo no contendrá un número excesivo de ítems o hechos auditivos que pueda impedir el logro de un trabajo exacto y efectivo.

Verificada la pureza del material auditivo, cuyo estudio configure el examen y vistas las operaciones en particular, comienza el proceso de integración: los hechos afines se agrupan en sus campos; campos similares se unen en grupos de campos o grupos auditivos. La conjunción de los juicios particulares sobre estos grupos auditivos conducirá al juicio acerca del sector analizado.

PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA . Como consecuencia del principio de la economía del examen, debe hacerse un empleo racional del tiempo de los auditores internos. Todas las operaciones de la compañía deberían ser alcanzadas por el examen de auditoría interna, pero los medios limitados de que necesariamente dispone, con frecuencia no le permiten revisar sino una vez al año muchos de los sectores auditivos y su labor preferiblemente debe ejecutarse con relación a aquellas funciones en las cuales más comprometidos están los intereses de la compañía, donde el sistema de control visiblemente acusa mayor debilidad o donde los perjuicios sean actuales, reales y evidentes.

De allí que al comienzo de cada período deba prepararse un programa de auditoría interna que ilustre pormenorizadamente sobre la forma como se habrán de enfocar las tareas a fin de aprovechar mejor el material auditivo, lograr un juicio más completo sobre el ente examinado y desarrollar en general un trabajo realmente económico.

La labor también podría llevarse a cabo sin programa alguno, pero significaría saltar de campo a campo, omitiendo probablemente una serie de ellos o insistiendo en otros que carecen de significación desde el punto de vista conjunto, sin dar la tan necesaria impresión de que todas las operaciones pueden en cualquier momento ser objeto de un examen de auditoría interna, lo cual le restaría gran parte de su efectividad. El programa de auditoría interna no será rígido sino elástico, para facilitar la iniciativa personal del auditor y el aprovechamiento del conocimiento adquirido durante el período precedente.

Es digno de recalcar que la formulación de un programa de auditoría interna es una labor de gran responsabilidad, para lograr un temario correctamente balanceado.

El trabajo del auditor interno debe ser intenso. No es responsable por las anomalías que pueden cometer las acciones operativas y que él no ha advertido en tiempo; pero esto no justifica que pueda realizar su labor con toda holgura e empleando su tiempo discrecionalmente.

Un manual de auditoría interna puede contribuir a lograr una mayor eficiencia en el trabajo de los auditores, pero sus reglas no deben aplicarse ciegamente, sino tomarse como orientación a fin de no anular la iniciativa personal tan necesaria en investigaciones de esta naturaleza.

**CLASIFICACION DE LOS TRABAJOS** . La labor de auditoría interna puede clasificarse desde diversos puntos de vista:

- 1 . Según el **EXTENSO**: auditorías completas (o totales) y selectivas;
- 2 . Según la **CRONOLOGIA**: periódicas y continuas;
- 3 . Según el **JUICIO PERSIGUIDO**: intensivas (o de detalle) y extensivas (o de conjunto);
- 4 . Según el **ASPECTO ABORGANO**: funcionales y generales (o de responsabilidad), dentro de las cuales se cita a las "auditorías internas de balance";
- 5 . Según la **OPORTUNIDAD DEL EXAMEN**: auditorías "a priori" y auditorías "a posteriori".

**AUDITORIAS COMPLETAS Y SELECTIVAS** . Cualquier labor que haya sido encomendada puede cumplirse con el examen de cada uno de los hechos que configuren un campo auditivo determinado. Este constituye una auditoría "completa" o "total", en cuyo caso se obtiene la impresión absoluta de la eficiencia del trabajo y la cantidad y naturaleza de todos los errores que se han deseado.

Por definición "la auditoría interna es una acti-

vidad AVANZADA independiente dentro de una organización para el examen de las operaciones contables, financieras y de otra naturaleza como base para un servicio protectorio y constructivo para la gerencia. Es un tipo de control que funciona midiendo y valorando la efectividad de otros tipos de control... Como es ya, auditoría interna no es responsable por las eventuales fallas que puedan ocurrir en las operaciones, atento a que su misión es evaluar y actuar apropiada de la eficiencia de los controles internos.

Por ello la actuación de la auditoría interna no radica en la COMPROBACION detallada, sino en la apreciación del cumplimiento de las normas y la eficacia de los controles y viendo si la forma de trabajo actual es la más correcta y la más eficiente. Principalmente deben localizarse errores de concepto, que pueden originar cadenas de equivocaciones, antes que errores materiales de ejecución que, por ser aislados no revisten la importancia de aquellos. Es allí su diferencia con la verificación rutinaria. El trabajo del auditor es una tarea de calidad cristalizada en un juicio objetivo, meditado y serio. La comprobación es un trabajo de cantidad, fruto del cotejo de las más evidencias según un criterio fijado de antemano.

A raíz de ello se admite que el trabajo sobre muestras suficientemente representativas habrá de bastar para lograr la formación del juicio del auditor interno cuando busque una impresión de conjunto sobre un determinado sector auditivo y sobre el funcionamiento de sistemas y controles, con la ventaja de aislar

lo del cúmulo de detalles que resultaría de la verificación intensiva.

Actualmente se ha desarrollado el estudio sobre la aplicación de la estadística matemática al análisis de las pruebas selectivas, siguiéndose diversos métodos. Los métodos estadístico-matemáticos no pueden sustituir con su rigidez el juicio tan subjetivo que se forma en el auditor experimentado, pero pueden servirle de herramienta a manera de una buena guía y un medio para llegar más rápidamente a la esencia de su dictamen. La tabla que se transcribe más abajo fué calculada por Howard F. Stettler, de la Universidad de Kansas y publicada en "The Journal of Accountancy". Su empleo es adecuado cuando se examina un rubro que consta de un gran número de ítems (por ejemplo un inventario o una nómina de sueldos) y se quiere relacionar el grado de error contenido en el total con el descubierto en la muestra, sin entrar a discutir la magnitud del error o su influencia en el valor total del rubro. Específicamente la tabla se presta para proporcionar dos respuestas, a saber: I. la probabilidad que se tiene para afirmar que el total del rubro está influido por un grado de error inferior a un porcentaje determinado con respecto a ese total; II. cuál es el tamaño de la muestra que debe verificarse para poder afirmar con una probabilidad aceptable que el total del rubro está influido a lo sumo por un porcentaje defectivo determinado.

Cuanto más grande es la muestra tomada, mayor es la probabilidad para afirmar correctamente, frente a un número determinado de defectos descubiertos, que



que el error de todo el campo auditivo es menor que 0,5%, 1%, 2%, 5% ó 10 % según corresponda. Para el empleo de la tabla quedan a fijar por el auditor dos extremos cuales son:

I. Qué límite de seguridad se considera suficientemente amplio como para poder emitir el juicio sobre la existencia de un determinado porcentaje de errores en el total en base a los defectos de la muestra. Ese límite de seguridad es el conjunto de valores suministrados para cada caso por la tabla (90 %; 95 %; 98 %). Este límite no debe ser fijado a un nivel tan bajo como para producir una opinión visiblemente errónea. Si se ha hecho una determinada experiencia y según la tabla el límite de seguridad es demasiado bajo, debe extenderse la prueba mediante una muestra mayor y si persiste una baja seguridad para afirmar que la tolerancia que se admite para el trabajo analizado ha sido respetada, deberá verificarse íntegramente el trabajo.

II. La tolerancia admitida para cada trabajo y que varía con la especie de tareas que se examina. Bancos y Caja son rubros que admiten errores prácticamente nulos, mientras que el costeos de existencias acepta una exactitud algo menor por cuanto los defectos particulares tienen menor influencia en el juicio que se emite sobre la eficacia de los controles y la situación patrimonial de la empresa.

La relación que guarda el tamaño de la muestra con el total no influye necesariamente en la seguridad que se tiene para afirmar un determinado grado de error en el total; pero cuanto mayor sea la muestra mayor es

la confianza con que puede aplicarse la tabla aunque la relación con el total no sea grande (por ejemplo observación de 500 ítems sobre 10.000).

**TABLA DE PROBABILIDADES  
PARA USO DE  
AUDITORES INTERNOS  
EN MUESTRAS SELECTIVAS**

Número de ítems del lote revisado	Errores hallados	Seguridad (%) que se tiene para afirmar que el trabajo tiene un error menor que:				
		0.5%	1%	2%	5%	10%
25	0	12	22	39	72	92
25	1	1	3	9	36	71
25	2	0	0	1	13	46
25	3			0	4	24
25	4				1	11
25	5					
25	6				0	4
25	7					1
25	8					0
50	0	22	39	63	92	99
50	1	1	9	26	71	86
50	2	0	1	8	46	67
50	3		0	2	24	43
50	4			0	11	23
50	5					9
50	6				4	38
50	7				1	24
50	8				0	13
50	9					7
50	10					3
50	11					
50	12					1
100	0	39	63	86	99	100
100	1	0	26	59	98	100
100	2	1	8	32	97	100
100	3	0	2	14	73	99
100	4		0	5	56	97
100	5			2		
100	6			0	38	93
100	7				24	67
100	8				13	43
100	9				7	23
100	10				3	9
100	11					54
100	12				1	42

Número de Ítems del lote revisado	errores hallados	Seguridad (%) que se tiene para afirmar que el trabajo tiene un error menor que:				
		1%	5%	10%	25%	50%
150	0	53	78	95	100	100
150	1	17	46	80	100	100
150	1	1	27	58	98	100
150	0	0	2	13	57	100
150	3		0	8	76	100
150	3			1	62	99
150	3			1	48	98
150	0			0	34	96
150	9				22	93
150	10				14	88
200	0	63	86	98	100	100
200	1	26	59	93	100	100
200	2	8	32	76	100	100
200	2	2	14	57	99	100
200	4	0	5	37	77	100
200	5		2	21	93	100
200	6		0	11	87	100
200	7			5	78	100
200	8			2	67	100
200	9			1	54	99
200	10			0	42	99
300	0	78	98	100	100	100
300	1	44	80	98	100	100
300	2	19	58	94	100	100
300	3	7	35	85	100	100
300	4	2	18	71	100	100
300	5	0	8	55	100	100
300	6		1	36	99	100
300	7		0	26	98	100
300	8			15	96	100
300	9			8	93	100
300	10			4	88	100
300	11			2	81	100
300	12			1	73	100
300	13			0	64	100
300	14				53	100
300	15				43	100

Número de ítems del lote revisado	Errores hallados	Seguridad (%) que se tiene para afirmar que el trabajo tiene un error menor que:				
		0.5%	1%	2%	5%	10%
		400	0	86	98	100
400	1	59	91	100	100	100
400	2	32	76	99	100	100
400	3	14	57	96	100	100
400	4	5	37	90	100	100
400	5	2	21	81	100	100
400	6	0	11	69	100	100
400	7		5	55	100	100
400	8		2	41	100	100
400	9		1	28	99	100
400	10		0	18	99	100
400	11			11	98	100
400	12			6	96	100
400	13			3	93	100
400	14			2	89	100
400	15			1	84	100
400	16			0	78	100
400	17				70	100
400	18				62	100
400	19				53	100
400	20				44	100
500	0	92	99	100	100	100
500	1	71	96	100	100	100
500	2	46	87	100	100	100
500	3	24	73	99	100	100
500	4	11	56	97	100	100
500	5	4	38	93	100	100
500	6	1	24	87	100	100
500	7	0	13	78	100	100
500	8		7	67	100	100
500	9		3	54	100	100
500	10		1	42	100	100
500	11		0	30	100	100
500	12			21	100	100
500	13			14	99	100
500	14			8	99	100
500	15			5	98	100
500	16			3	96	100
500	17			1	94	100
500	18			1	91	100
500	19			0	87	100
500	20				81	100
500	21				75	100
500	22				68	100
500	23				61	100
500	24				54	100
500	25				47	100

**II . AUDITORIAS PERIÓDICAS Y CONTINUAS .** Esta clasificación hace referencia a la frecuencia con que se lleva a cabo el examen. La limitada capacidad de revisión que necesariamente tiene auditoría interna por la cantidad de su personal hace por lo general prácticamente imposible la verificación íntegra de las tareas de todos los sectores que se hallan comprendidos en el programa y de los hechos que se registran a través de todo el año.

Esto determina que algunas operaciones se repitan cada dos, tres o cuatro meses según lo establezca el programa de auditoría. Otras tareas en cambio (por ejemplo auditoría de construcciones o sectores donde recientemente se ha producido una anomalía grave), hacen necesaria la comprobación continua para evitar que se produzcan o repitan fallas apreciables del control.

**III . AUDITORIA INTERSIVA O AL DETALLE Y SELECTIVA O DE CONJUNTO .** El principio de la economía del examen obliga al auditor interno a alcanzar la finalidad propuesta en la forma menos costosa. Por ello debe fijarse claramente el objetivo que se persigue, en especial la determinación de las fallas que regularmente pueden afectar un campo auditivo determinado (filtraciones de existencias; facturación a precios no autorizados). A efectos de dar la impresión sobre la eficiencia en particular del trabajo puede perseguirse conocer en especial si todos y cada uno de los ítems o cada una de las cuentas han sido correctamente atendidas

Otra finalidad que puede perseguirse es obtener

una idea de conjunto, por ejemplo, si los precios fijados para un determinado renglón son remunerativos con referencia a los costes y la utilidad que se desea obtener; e si el plan de salarios incentivos aseguró efectivamente una mayor producción. Por supuesto que en este caso no deben pasar desapercibidos los defectos particulares, cuya magnitud no pueda desestimarse al formular la opinión de conjunto.

**IV . AUDITORIAS FUNCIONALES, GENERALES Y ESPECIALES .** En empresas pequeñas o en grandes compañías en aquellos casos en que se trata de evaluar la actuación de una persona o departamento, se lleva a cabo un análisis general de su desempeño, llamado también **AUDITORIA DE RESPONSABILIDAD** o **AUDITORIA GENERAL**. Persigue estudiar de qué manera han sido descargadas las responsabilidades de un individuo, que tiene a su cargo una sucursal, una planta industrial, etc. o bien de un órgano de la hacienda. De manera que se verifica si ha cumplido correctamente con la instrucción de todos los envíos, el pago de salarios, las rendiciones de caja, la reclamación de deudas de clientes, el control del movimiento de materiales, el sistema contable, etc.

Es menos posible hacer una auditoría de responsabilidad, en una planta de ciertas dimensiones o de un movimiento complejo a menos que el informe pierda mucho de su efectividad. Es de aplicación cuando por razones de distancia, por ejemplo, en subsidiarias radicadas en el interior del país o en el extranjero, se alterarían elevados los gastos de traslado demasiado frecuentes del auditor o auditores destacados.

Dentro de las auditorías internas de responsabilidad existe un tipo denominado AUDITORIA INTERNA DE BALANCE que se caracteriza por programar la sección según la secuencia del plan de cuentas de la contabilidad. Tiene la ventaja de poder seguir un orden ya pre-determinado, pero observando esta rutina habría la posibilidad de descuidar otros puntos relativos al control interno o al cumplimiento de normas administrativas que no encuentran cabida en los registros contables.

El auditor General de Ford Motor Co. manifestaba que las auditorías de responsabilidad, sin ser la única forma aplicable típicamente, sin embargo, gran aplicación en razón de la forma descentralizada de su empresa, con plantas esparcidas en áreas muy amplias en el orden internacional, practicándose los exámenes en ciclos de 18 á 22 meses.

Corrientemente se prefiere seguir más bien el esquema de la AUDITORIA FUNCIONAL, que toma como base del análisis una determinada función a través de la empresa, sin hacer distinción de la sección o departamento que atiende ese servicio. A nuestro entender derivan de esta forma de operar los mayores beneficios de la auditoría interna por cuanto se obtiene una visión amplia de las diversas fases de una operación, del juego de una documentación, etc. Se podrían citar innumerables ejemplos: una orden de despacho de fábrica consta de un cierto número de copias, cada una de las cuales tiene una misión de control bien definida. Se determinará si la copia destinada a facturación ha llegado a la

Sección Facturas a través de portoría de fábrica, para evitar que la Sección Despacho demore el cobro al cliente; que otra copia se destine correctamente al descargo de las existencias; que otra haya sido debidamente contabilizada por el Departamento de Contaduría; que la portoría de fábrica mantenga una copia para realizar el control de la salida e historiar luego el conjunto de mercaderías expedidas; permitir que mediante un ejemplar que deberá firmar el cliente, se haga la confrontación de si todas las mercaderías que han sido remitidas hayan llegado al destino esperado y así sucesivamente.

Estas auditorías funcionales deberían programarse con cierta periodicidad para establecer comparaciones en el tiempo y facilitar así un juicio sobre si el acatamiento de las normas ha evidenciado un progreso o bien un debilitamiento.

Aparte de estas dos formas típicas que puede revestir el juicio de auditoría (auditorías funcionales y generales), se cumplen también misiones que caen fuera de toda programación y que por su variedad sería imposible tipificar. Son encomendadas por la Gerencia cuando se requiere una opinión independiente y objetiva (horas de mano de obra indirecta analizadas por secciones de fabricación y por causas para establecer su justificación, etc.)

AUDITORÍAS "A PRIORI" Y "A POSTERIORI". En líneas generales la intervención de auditoría interna puede tener lugar en forma sistemática sobre todas las operacio-



nes de determinada índole y como condición previa para su realización o bien puede tener lugar en forma esporádica como un estudio comprensivo de un grupo de operaciones en forma ulterior a su perfeccionamiento. En algunos casos se dispone que todos los pagos sean aprobados previamente por auditoría interna que verificará las órdenes de pago antes de su libramiento.

La intervención "a posteriori" tendrá lugar cuando una vez que las operaciones han sido cumplidas auditoría interna interviene para evaluar la forma en que han sido cumplidas y la estricta observancia de las instrucciones impartidas.

La intervención previa significa una garantía, sobre todo si se muestra una inflexibilidad invariable en exigir el fiel acatamiento de las normas, por lo que los jefes y empleados ejecutivos tratarán de dar cumplimiento a todos los requisitos en la mejor forma posible. Sin embargo la práctica enseña que este cuidado llega hasta un determinado límite y quizá no se agote la última revisión suponiendo que quedará por cuenta de Auditoría Interna.

La aplicación en cierta escala de la intervención preliminar de auditoría interna sería francamente anti-económica y aparte de significar una duplicación de tareas le restaría el tiempo que tanto necesita para efectuar revisiones de más largo alcance, por lo que, salvo en casos muy especiales en que la Dirección o la Gerencia prefieren tener la ocurrencia de una amplia fiscalización, auditoría interna actuará "a posteriori".

La literatura alemana presta mucha atención a la diferenciación entre CONTROL y REVISIÓN, siendo ambos conceptos distintas formas de la vigilancia o examen de la empresa. Según algunos autores la diferencia de ambos vocablos estaría en su propio origen, pues revisión proviene del latín "revidere" o sea mirar retrospectivamente mientras que control lleva en su etimología el significado de contracálculo, lo cual contribuye a sostener que la revisión, siendo esporádica y posterior se ocupa de fenómenos hechos ya acaecidos mientras que el control se ocupa del examen continuo de fenómenos en proceso.

Otro criterio que puede facilitar la distinción de los indicados términos es la situación de las personas que llevan a cabo el examen, de manera que el efectuado por quienes integran el ámbito bajo análisis configura el control, en tanto que la revisión se practica por empleados no responsables en absoluto por las operaciones que se concluyen, ya en el orden interno --auditores internos, síndico, contralor--, ya en el externo --contadores públicos en la certificación de los balances. Como se ve, juega aquí el ya citado principio de la independencia.

## ERRORES Y FRAUDES

La Auditoría Interna cumple un servicio de gran importancia en salvaguardia de errores y fraudes, en su doble aspecto: protectivo, constatando si hubo situaciones irregulares y constructivo, proponiendo mejores controles para evitar que aquellas se produzcan.

Tanto los errores como los fraudes tienen consecuencias desfavorables para la empresa que inciden ya en su patrimonio o bien en la fidelidad de los estados financieros o de costos, en cuyo caso habrán de influir falsamente en el ánimo de quien debe adoptar decisiones fundadas en las cifras que se le presentan.

**ERRATA**. No es sencillo dar una definición del error que comprenda la amplia variedad de casos particulares. El error es la desviación de la verdad. Toda la vida del hombre y su empeño por conocer científicamente las cosas y los hechos que lo circundan, no son sino un constante bregar por llegar a la verdad y apartarse del error.

Zimmerman afirma que existe el error cuando el juicio formulado a raíz del examen que se practica es negativo y se origina cuando la organización o el funcionamiento de la empresa no corresponden a los deseos del jefe de la misma, a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, a los principios técnicos fundamentales y la lógica en general.

El control interno es la defensa que posee la empresa para prevenir los errores y anomalías cuya repore-

ción en cierta medida conducirían al desorden y al dolo. Por ello el costo del control es --para emplear un concepto similar al de Sawyer-- la prima de seguro que se paga contra el desorden y el robo.

Atento a la variedad de los errores y para fijar mejor los conceptos, ensayaremos la siguiente clasificación:

Por su naturaleza

1. **FORMALES:** refiérese a su aspecto exterior, que es el menos significativo (escritura, presentación);
2. **SUBSTANCIALES:** atinentes a la esencia de las cosas, admitiendo la diferenciación de varios tipos:

a. Por su origen:

- I. Errores de **COMERCIO**, por idearse falsamente un asiento contable o una operación comercial;
- II. de **OMISION**, que resultan de haber dejado de efectuar una operación, por ejemplo, haber sido rosino en la cobranza de deudores cuyos saldos se van haciendo antiguos, etc.
- III. de **APLICACIONES**, por haber adoptado un procedimiento en lugar de otro o haberlo aplicado mal:
  - A. de **PRINCIPIO** en virtud de haber empleado un criterio distinto del correcto, por ejemplo en materia de constitución de provisiones o distribución de gastos generales por acciones de fabricación, fallando la base adoptada para los cálculos;
  - B. de **EJECUCION**: aun siguiendo directivas correctas, ya sea por negligencia o desaten-

ción se procede equivocadamente, pudiendo en materia contable adoptar dos formas:

- a . **ERRORES EN LOS NÚMEROS**, cuando se asienta un número en lugar de otro, se invierten cifras, etc.;
  - b . **ERRORES EN LOS NOMBRES**, cuando se contabiliza en una cuenta (p.ej. Julián López) en lugar de otra (p.ej.: Julio López) en cuyo caso un análisis numérico no arrojará diferencias algunas;
  - c . **DE CANCELACIONES**, por verificar inadecuadamente: por ejemplo, el empleado de contabilidad verifica negligentemente una factura colectada presentada por una empresa de transportes, no subrayando los errores, por lo que el pago estará inflado por éstos.
- d . **Por su NATURALEZA**, pueden ser:
- I . **CONVENIENTES** (por haber desaprovechado una coyuntura económica favorable);
  - II . **INCONVENIENTES**;
- e . **Por su PROCEDIMIENTO**:
- I . **CONVENIENTES**;
  - II . **INCONVENIENTES**;
- f . **Por su INTENCIONALIDAD**:
- I . **INVOLUNTARIOS** (por descuido o falta de conocimiento suficiente);
  - II . **INTENCIONALES**, por deshonestidad, fraude, etc.
- g . **Por su NATURALEZA**. Pueden distinguirse diversos matices.



- I . En razón de su incidencia, según la MAGNITUD DE LA EMPRESA;
- II . Según el NIVEL JERARQUICO donde los errores se han cometido, pues las consecuencias son mayores cuanto más elevada es la escala jerárquica donde se originan.

Las consecuencias de los errores cometidos pueden repercutir en la gestión interna o externa de la compañía, pero siempre es plausible evitarlos, pues en cualquier caso darán una visión errada de la situación de la empresa o de un sector de la misma o bien harán perder importantes horas-trabajo en su localización. En facturas, notas de débito, notas de créditos, etc. originarán perjuicios reales y el deplorable efecto de dejar transmitir una deficiente organización o la intención de una intención incorrecta cuando no deshonestas. Los errores muestran el camino de las fallas de los sistemas y del control, que conduce a la comisión de otros pero intencionados y ejecutados en provecho personal de los causantes.

**FRAUDE** . El fraude (del latín "fraus", "fraudis", engaño) es un error intencionado y consiste en el dolo, inexistencia consciente o abuso de confianza que ocasiona o prepara un daño, por lo común material (Real Academia).

Debe distinguirse dos clases de fraudes: los cometidos por el personal en su propio interés y los realizados por el principal. Estos últimos, urdidos en la contabilidad, persiguen la alteración de las cifras del balance o de la proporción de los rubros de acti-

vo y pasivo mediante arbitrios de diversa índole, a fin de mejorar o empeorar la situación verdadera a los ojos del lector de los estados financieros. Esta alteración de cifras puede obedecer a móviles diferentes. La mejora de las cifras del balance puede corresponder a querer mantener un prestigio, a obtener una mejor cotización de los propios valores en la bolsa, al mantenimiento del crédito, el perjuicio de socios ingresantes posteriormente a la iniciación de la sociedad; dar una impresión favorable en viáperas de la cesión o venta de un negocio o de la transformación de una sociedad colectiva en una de responsabilidad limitada o en sociedad anónima; mantener conformes a socios excepcionales por situaciones económicas adversas; distribuir mayores dividendos, etc.

Los motivos para aparentar un capital menor o una situación menos líquida o bien menos favorable pueden obrar ante la inminencia de la separación de un socio; ante posibles solicitudes de concordato de acreedores, moratoria, arreglo privado o quiebra; para cometer evasiones de impuestos; pago de los haberes de una sucesión cuando comprende intereses en el negocio respectivo, etc.

Estos fraudes no configuran un perjuicio subrepticio al patrimonio de la empresa, sino a la buena fe de los terceros interesados y para evitar estos males tiene el profesional en Ciencias Económicas confiada una amplia responsabilidad al actuar como auditor externo y prestando su conformidad a las cifras contenidas en el balance y cuadro de resultados solamente de

quod e coepit un tallicio técnico de un caso.

### FRAUDES DEL PERSONAL

Tras de un examen previo sobre de un los par-  
tes se han visto en la materia humana a los como  
harto, abusos, falsificación, imitación de si-fra-  
degradación, adopción, imitación de textos, de  
ultra, etc. En particular de las de la obra de un  
persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un

de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un

- de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un

- de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un

- de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un

- de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un

- de las de la obra de un persona; de las de la obra de un  
de las de la obra de un persona; de las de la obra de un



cuenta "Deudores Varios" como deudas incobrables;

-Falta de coincidencia del duplicado con el original de la documentación de venta de mercaderías en forma tal que en las copias figure un importe menor que el realmente percibido, cuya diferencia ingresará al patrimonio del defraudador;

-Anulación de la copia del recibo que queda en el talonario, usando las copias para hacer cobros que no se declaran;

-Inclusión en nóminas de haberes de nombres ficticios, sueldos diferentes de los oficialmente acordados o premios que no se han ganado;

-Apropiación indebida de sueldos y dividendos pendientes de pago;

-Quisión del registro de descuentos o bonificaciones acordadas por terceros a la Compañía;

-Retención de parte de la cobranza, acreditándose a los clientes mediante descuentos y/o bonificaciones imaginarios;

-Pago de mercaderías no recibidas por la firma o doble pago de facturas de proveedores;

-Arreglos privados con compradores en ventas de mercaderías de desecho y otras que no tengan precio de venta fijado en listas oficiales;

-Venta de mercadería no documentada en órdenes de despacho y recibos;

A veces el empleado se beneficia sin perjudicar materialmente a la empresa, pero sí moralmente o bien a las buenas normas comerciales, como venta directa a un cliente haciendo figurar el de un mayorista para factu

rar a precio de intermediario. Como se trata de un pago contra entrega, en la cuenta de éste aparece un débito y un crédito que no modifica el saldo de su cuenta, por lo que se objetará los rendimientos que recibe. En caso de mercaderías faltantes en plaza o de entrega diferida con respecto a la fecha del pedido, entregar cuantas mayores a las autorizadas o despachar en forma inmediata, sin perjuicio de todos los otros clientes de la casa, cuya solicitud se cumplirá con demora.

Estimaciones hechas en los Estados Unidos de Norteamérica indican que en dicho país se producen anualmente pérdidas por estos conceptos valuadas en dólares 300.000.000.--

Las compilaciones efectuadas por las compañías norteamericanas de seguros que atienden el rubro de fidelidad, han permitido conocer detalles de las fraudes, que resultan de utilidad para quien se dedica al estudio del control interno. En una estadística que comprendió 1001 casos, las defraudaciones llegaron a sumar u\$s 6.294.506.49, de las cuales 963 por u\$s 6127.533.48 correspondían a hombres y 38 por u\$s 156.913.01 a mujeres.

En un 83 % de los casos se trataba de hombres casados con personas a su cargo. En la mayoría de los casos los causantes gozaban de buenas remuneraciones y tenían una antigüedad en la empresa superior a los diez años. En esta forma se evidenci<sup>ó</sup> que los defraudadores son personas absolutamente conscientes, a diferencia de muchos delincuentes profesionales que actúan movidos por su juvenil irreflexión o bien por móviles propios

de su baja cultura. La edad de los hombres tenidos en cuenta alcanzaba en un 24 % de los casos hasta 29 años; en un 44 % de 30 a 39; en un 21 % de 40 a 49 años; en un 7 % de 50 a 59 años y en un 4 % de 60 a 85 años.

Asimismo pudo evidenciarse que han participado todas las posiciones en la comisión de los defraudaciones, entre ellas muchos representantes de compañías de petróleo y gas, compañías de seguros, etc.; gerentes de sucursales, cajeros, tenedores de libros, empleados generales de oficina, cobradores, contadores, etc. que abusaron de la confianza que en mayor o menor grado se les había dispensado.

Siendo que el objetivo del control interno es asegurar que el tiempo que transcurre hasta que el fraude es conocido, sea abreviado al mínimo, es oportuno señalar que los relevados aquí duraron varios meses y en algunos casos varios años, acusando un término medio de dos años y medio. En algunos casos el fraude duraba en sí algunas semanas y durante varios años no era descubierto.

Donald H. CRESNEY en su libro "El Dinero de Otros" (Other People's Money, Glencoe Illinois, E.U.U.S.A., 1953; pág. 30) formula una teoría psicológica del fraude en los siguientes términos: "Las personas de confianza llegan a abusar de la que se ha depositado en ellos cuando imaginan tener un problema financiero que no puede compartirse y consideran que éste problema puede resolverse secretamente abusando de su posición de confianza financiera y siendo capaces de aplicar a su

"propia conducta razonamientos que le permiten conciliar el concepto que tienen de sí mismos como personas de confianza con el concepto que tienen de sí mismos como usuarios de los fondos o propiedades confidenciales".

Es decir que para el defraudador existe un problema que no quiere discutir o consultar con nadie, sino que desea resolver por sí mismo. El defraudador espera no ser descubierto y estudia las fallas del control interno. En general errores que ha cometido y que no fueron descubiertos le abren la puerta al fraude.

Funcionarios y empleados, sobre todo caracterizados, tienen numerosas oportunidades para efectuar defraudaciones, especialmente cuando el control interno o la contabilidad acusen deficiencias, las cuales estimulan e invitan al dolo.

El defraudador actúa a veces por considerarse injustamente pagado, entendiéndose que el daño que pueda sufrir la compañía al substraerle algún valor, no guarda proporción con el beneficio, a su juicio compensatorio de su injusta paga, que él obtiene.

Los períodos de inflación, caracterizados por el encarecimiento paulatino de la vida, estimulan concepciones de la necesidad oportuna.

A veces la acción dolosa es originada en un cambio de ambiente, de vida o de amistades. Se quiere aparentar mayores ingresos o una fortuna superior a la real y un falso orgullo induce a contrar compromisos desusados

o de juego para las empujes "INSTANTANEAS" se necesita tomar un dinero que se piensa restituir apenas los ingresos normales lo permitan.

Esta idea del "PRESTAMO" o "ADELANTO DE FONDOS ACORDADO POR EL PUNTO" parece ser la tónica dominante en un gran número de malversaciones. Pero a pesar de la buena voluntad subyacente, nuevas dificultades económicas impiden cumplir *de* compromiso con la conciencia y el manejo queda descubierto sin haberse restituido de las extracciones.

Según las estadísticas arriba referidas puede establecerse que los principales motivos que condujeron a la distracción de fondos fueron en orden de importancia: acumulación de deudas, mala administración, aflicción por el sexo femenino, especulación, enfermedad de esposa e hijos, ingresos inadecuados, manejo de otro negocio, etc.

Para proteger a la empresa de los fraudes debe tenderse una red suficientemente tensa que obstaculice las filtraciones. Esa red constituye el control interno y comprende el conjunto de normas emanadas de los niveles superiores de la administración y cuyo cumplimiento está respaldado por la autoridad de quienes las han dispuesto.

Es cierto que el sistema de prevención del fraude debe ser económico, pero debe pensarse que su utilidad no sólo radica en evitar un perjuicio material, sino que cumple una misión ética manteniendo el respeto por las sanas prácticas, base de la honestidad, de la discipli-

na y de la contracción al trabajo. La prevención del fraude puede considerarse no sólo un DERECHO del patrón, para defender su patrimonio, sino una OBLIGACIÓN, a fin de alejar la tentación de los empleados y no desviarlos del trabajo decoroso. Personas de elevada jerarquía social, al ser descubiertas en la comisión de malversaciones, han llegado al suicidio para no tener que afrontar el juicio de la sociedad. Vamos que el fraude debe ser combatido no sólo en bien de la empresa, sino en el del mismo personal.

Para prevenir el dolo se tratará que ningún empleado registre sus propias operaciones ni tenga el control absoluto de una determinada función, de forma que sean al menos dos personas las que deban ponerse de acuerdo para incurrir en irregularidades. Los pagos se harán en lo posible con cheques no negociables. La Compañía procurará que todo el personal haga uso de sus vacaciones, tratando en lo posible de cubrir sus puestos con reemplazantes.

La estadística aludida, certificó la verdad del principio que ningún empleado debe tener el control absoluto de sus operaciones, por cuanto solamente en un 10 % de los hombres y en un 20 % de las mujeres, los fraudes se cometieron con la connivencia de otras personas, habiendo operado en el resto de las situaciones por su exclusiva cuenta para evitar ser descubiertos.

El aumento del trabajo, la presión de determinados términos fijos como la presentación del balance,

la subvaluación de una tarea frente a otras nuevas, la contención de los costos de administración, hacen que el sistema de control se resienta.

Si bien esta peligrosa tendencia debe ser prevenida y corregida, la misma puede calificarse en cierto modo de natural. Los engranajes de ese sistema son los hombres que lo ejecutan y por ello no puede esperarse una perfección mayor que la que se pide a esos hombres. Debe recordarse que la finalidad de una compañía, aun de la mejor organizada, no es en primera línea la de crear un sistema de control teóricamente perfecto, sino lanzar al mercado sus productos o servicios. Por eso debe tenerse presente que los sistemas de control no llegarán a evitar totalmente la comisión de fraudes, sino que tratarán de disuadir a quienes lo intenten.

Por eso se complementan las medidas de orden interno con la cobertura de los riesgos por el SEGURO DE FIDELIDAD, aun cuando los empresarios todavía son demasiado optimistas y confiados y por lo general aseguran solamente el manejo de fondos o especies de gran valor relativo. Por esta razón se ha calculado que aquellos absorben el 90 % de los riesgos.

En virtud de las fallas que pueden afectar al sistema de control interno, el mismo debe ser constantemente revisado para mantenerlo rígido y aun perfeccionarlo. El auditor externo tomó durante mucho tiempo intervención directa en la prevención y en el descubrimiento de los fraudes del personal, pero a medida que

transcurría el tiempo se concluyó que no bastaba una labor esporádica, sino que la acción debía ser constante para abarcar los diversos sectores de la empresa. Además se requiere un conocimiento detallado de las prácticas, procedimientos y políticas internas de la compañía, que no se podía exigir del auditor externo.

A raíz de ello se fué delegando en el auditor interno la tarea de analizar las fallas de la organización que pudieran acarrear daños por la acción de empleados infidels. La intervención de auditoría interna se justifica no sólo como **EXAMEN** del control interno, sino también como **COMPLEMENTO** de éste. En primer término el sistema de control no puede aplicarse en algunos casos con la rigidez necesaria. Por ejemplo un empleado de la oficina de Sentenciosos, donde debe agotarse los medios para que el cliente abone voluntariamente la mayor cantidad de dinero sobre su deuda antes de remitir ésta a juicio, en cuyo caso el perjuicio sería para ambas partes, debe estar investido de suficiente autoridad y libertad para entrar en tratos directos con el cliente. La acción de ese empleado no podría controlarse a riesgo de sacrificar buena parte de la efectividad de sus funciones. Una segunda razón para fundamentar la complementación del control interno por auditoría es la posibilidad siempre latente que se opere la colusión entre los empleados, en cuyo caso no basta la automaticidad del sistema implantado.

La existencia de la Auditoría Interna refuerza el respeto por las normas y su labor constituye una invi-



105

tación general al desempeño fiel y correcto.

El hecho que la mayoría de las anomalías sean descubiertas por personas ajenas al Departamento de Auditoría Interna no debe constituir un motivo de preocupación para éste, sino un índice que el sistema de control interno --que debe actuar por sí solo--, funciona satisfactoriamente.

Descubierta el desfalte, debería ser comunicado al Centralizador, al Gerente Administrativo, al Jefe de Personal, a la Compañía de Seguros (en caso de riesgos cubiertos) y al Departamento de Auditoría Interna. Es importante dar información a este departamento a) para revisar la eficiencia del control interno con el conocimiento de hechos reales; b) para conducir --en los casos simples de fácil solución-- la investigación del fraude, descontentando que los funcionarios de auditoría interna posean en mayor grado el sentido de la aplicación general de las normas de la compañía, aun cuando es aconsejable no prescindir el asesoramiento de jefes y empleados de los correspondientes departamentos ejecutivos.

La investigación del fraude se propone conocer el "cómo" y el "por qué" del mismo (monto total verdadero, métodos de apropiación y ocultación, período de tiempo cubierto, razones que indujeron a la defraudación); y la acumulación de pruebas suficientes (testigos, firmas y documentos falsificados, declaración escrita de su conocimiento del delito) para determinar sin que quede lugar a dudas el individuo, el acto, la fecha exacta

y el procedimiento seguido.

En esta forma se puede recurrir a la compañía de seguros o bien a los tribunales con evidencias fehacientes y sin necesidad de complicar las indagaciones de hechos, pero solicitar la reparación material y moral de los daños sufridos y dar un ejemplo a quienes permanecen en la empresa como custodios de su confianza.



BIBLIOTECA

## EXÁMENES REALIZADOS POR AUDITORIA INTERNA

En el curso del presente trabajo describimos los objetivos fundamentales que deben animar al auditor interno, pero resulta interesante complementar la descripción general con algunas explicaciones de detalle para fijar mejor el concepto.

La variedad de los tópicos que comprende el programa de trabajo de auditoría interna, debido al amplio alcance que se le reconoce en la empresa moderna, haría demasiado larga una exposición de la finalidad que persigue en todos los trabajos que emprende.

Por ello se menciona en la reseña que va en este capítulo principalmente aquellos exámenes en que mejor puede distinguirse el diferente ámbito de funciones del auditor interno y del auditor externo.

El objetivo del examen es la elaboración de un juicio imparcial que plasme en un informe, en transmitido a la superioridad. El examen puede abarcar la totalidad de la hacienda --en el caso de la auditoría externa o en la auditoría interna "de responsabilidad"-- o bien parte de la hacienda (función, operaciones en particular, actuación de personas), examen que generalmente está a cargo de auditoría interna.

Estas investigaciones son susceptibles de ser clasificadas en tres grandes grupos:

- 1) Exámenes para juzgar la expresión numérica de las operaciones (auditorías internas contables);
- 2) Exámenes del funcionamiento o desarrollo de

las operaciones (auditoría interna operacimales);

3) Exámenes para juzgar la estructura de la empresa (auditoría interna organizacional).

La auditoría interna contable se propone verificar la expresión numérica de las operaciones en los libros o registros contables o extracontables, pero no la naturaleza de dichas operaciones.

Para el mejor desarrollo del examen debe delinearse previamente un programa de auditoría interna. Este programa puede ser "dependiente" o "independiente". La dependencia del programa puede serlo con respecto a los sectores auditivos (del balance general, cuenta de ganancias y pérdidas, plan de cuentas, etc.) o bien con referencia al material auditivo (libros y comprobantes de caja, bancos, ventas, compras, etc.). Un plan de auditoría interna independiente estará dividido según los grandes rubros del balance pero hará hincapié en aquellos tópicos que deben ser motivo de mayor preocupación para el auditor por el valor que tienen dentro del conjunto para la elaboración del juicio general.

La labor del auditor interno puede tener dos grandes finalidades: comprobar la corrección de cada una de las operaciones contables de una serie que se observa --en cuyo caso se impone una revisión detallada-- o bien lograr un juicio acerca de si el conjunto de las operaciones ha sido registrado conforme a sistemas y principios correctos y si las cifras así obtenidas reflejan equitativamente las diversas situaciones patrimoniales y de resultados de la empresa; en su

yo caso se impone una revisión de conjunto.

De acuerdo a la ley del escalonamiento en la revisión, debe comprobarse previamente si el material con que se trabaja es correcto, si ha sido fielmente reflejado en los registros primarios, etc.

En organizaciones de importancia una revisión de conjunto es por lo general más útil que una revisión de detalle para lograr una visión global sobre el gran volumen de transacciones y las normas que rigen en el tratamiento contable.

**Auditoría Interna Operacional.** En la contabilidad se registran solamente aquellas operaciones o aspectos de operaciones susceptibles de expresión en valores monetarios. Otros aspectos o situaciones que no constituyen hechos contables deben ser también examinados para observar su conformación a normas dadas.

También aquí se requiere un buen programa de auditoría interna. No se da aplicación al programa de auditoría interna contable; pero al esquematizar la revisión de las funciones puede indirectamente seguirse la orientación de las cuentas del balance. A la auditoría interna incumbe revisar la eficacia de los controles y la guarda de los principios, por lo que se dará preferencia a revisiones de conjunto.

**Exámenes para juzgar la estructura de la empresa.** En la práctica los exámenes organizacionales se realizan conjuntamente o como corolario de exámenes contables u operacionales, a menos que haya habido un propósito

directo de encasar una revisión de este tipo. En lugar de examinar operaciones, se revisan situaciones, por lo general actuales, con lo que se facilita el trabajo.

El plan de auditoría es por lo general dependiente y está orientado según el organograma de la empresa, debiendo tenerse especial cuidado que comprenda todos los ámbitos internos y externos de la empresa (fábrica, contabilidad, personal, depósitos, etc.) El examen requiere por parte del auditor el conocimiento de las diversas soluciones organizativas teóricas y prácticas aplicables al caso particular bajo estudio y las consecuencias desde el punto de vista económico y de control.

En este tipo de exámenes interesa más que en cualquier otro la impresión de conjunto pues un departamento puede actuar ante reformas introducidas muy eficientemente pero a expensas de la economía de otros departamentos e de la organización en conjunto.

La revisión organizacional es más ilustrativa si se complementa con el análisis del funcionamiento, pues, al igual que en el organismo humano, es más fácil diagnosticar la enfermedad conociendo los síntomas del malestar.

**MOVIMIENTO DE FONDOS** . La atención del auditor interno deberá estar preferentemente dirigida hacia este campo, por cuanto el dinero en efectivo es la finalidad última de los defraudadores y en caso de apropiarse de un suerterio, ninguna tramitación posterior deberá efectuarse antes para liquidar el producto de su acción frau-

culenta.

Con la frecuencia necesaria deberán practicarse revisiones para determinar que el efectivo colocado al principio y a la finalización del período examinado haya sido realmente disponible y que su monto coincida exactamente con las registraciones de libros y, si se tratare de un cierre de ejercicio, con la cantidad expresada en el balance general.

Se asociará el control interno referente al registro de los ingresos a fin de certificar que todas las recaudaciones de las diferentes fuentes son declaradas y que, al final del día, son recibidas absolutamente todas los cobros de la jornada para evitar las "cadenas" de duración indefinida mientras subsista el cajero en su puesto.

El sistema de pagos estará diseñado en forma tal que asegure que los mismos vayan directamente a la persona física o ideal a quien debe abonarse el importe correspondiente.

Todos los egresos deben ser autorizados previamente por las personas que están facultadas para ello y cada egreso deberá estar amparado por un legajo de documentos que permita evidenciar que el bien o el servicio ha sido recibido en la calidad y cantidad deseada y que existe un recibo de pago como justificante de la salida de caja. Todos estos documentos serán inutilizados con un sello fechador para evitar que se empleen nuevamente en pagos posteriores.

El sistema de control interno estará delineado en

forma tal que el responsable por el manejo de los fondos no tenga acceso a cualquier registro ajeno al que el mismo lleva para su propia orientación y, viceversa, que ningún empleado afectado a la contabilidad pueda tener acceso a la caja.

Se verificará asimismo la seguridad que se tiene que el dinero que perciben en la calle los vendedores, los camioneros y otros repartidores de mercadería y los cobradores se ingrese sin dilación alguna y que los talonarios de recibos oficiales se distribuyan bajo control estricto.

Los fondos fijos y las cajas chicas recepcionables deben vigilarse a menudo para comprobar que todos los pagos siguen las autorizaciones normales.

Los cajeros deberán tomar sus vacaciones cuando quedando sustituidos en su puesto por reemplazantes.

Como complemento lógico de la revisión de caja, procede efectuar con la suficiente frecuencia e intensidad las conciliaciones bancarias. En esta forma se evidencia que los ingresos hechos diariamente por el cajero y que él declara son verídicos y coinciden con las acreditaciones bancarias y que todos los cheques debidos por el banco realmente fueron registrados en libros de contabilidad.

Se evitará que el cajero tenga en su poder cheques postdatados recibidos de clientes que recién en fecha ulterior pueden depositarse en bancos por falta actual de fondos.



Se pedirá la evidencia de que se practica diariamente un arqueo de caja y que mensualmente se hace una conciliación del libro de Bancos y del Mayor General con el resumen mensual del Banco. Una diferencia insignificante puede ser a veces solo un síntoma de mayores malos o de significativas fallas en el control interno que no deben pasarse por alto en forma desprecocupada.

**COMISIONE DE CREDITOS Y CUENTAS A PAGAR.** Corresponderá determinar los recaudos que se han tomado para otorgar créditos a clientes de la empresa a fin de poder asegurar que todas las ventas realizadas a crédito han sido precedidas por un estudio sobre la capacidad económico-financiera de aquellos y que tales ventas guardan una proporción adecuada con las posibilidades del beneficiario del crédito.

El auditor realizará comprobaciones para determinar si el saldo del libro mayor concuerda con la suma de los saldos individuales de los clientes y si esos ellos están respaldados por títulos legalmente exigibles a fin de que la cuenta refleje el verdadero importe del activo.

El auditor exigirá un balance de saldos por antigüedad para estudiar la efectividad de la labor de la sección Cobranzas en agotar los medios corrientes para la obtención del pago a su vencimiento o, de lo contrario, si las actuaciones fueren remitidas a la sección Contenciosas o a los letrados de la compañía para su gestión judicial.

Además se constatará si los débitos a la "Reserva por Deudores Incobrables" o similares corresponden a importes para los cuales se ha agotado todos los medios judiciales y extra-judiciales para el cobro. Se establecerá si los gastos incurridos en la gestión del cobro fueron cargados a la cuenta Deudores en Gestión.

Se hará las verificaciones correspondientes para tener la evidencia que los importes percibidos luego de haber descargado al deudor con débito a la reserva con, sin embargo, correctamente ingresados y contabilizados.

Al auditor interno procederá a observar si se han hecho los cargos por intereses moratorios en los casos que por así corresponder según lo estipulado aquellos hubieran sido devengados.

Los envíos de mercaderías en consignación o en depósito deberán hacerse sólo a aquellos clientes que gozan crédito suficiente y serán objeto de las mismas precauciones que los créditos vulgares, suplementándose en este caso, por comprobaciones físicas.

El auditor interno debe lograr la conformidad o las observaciones de la misma clientela mediante cualquiera de los dos métodos siguientes: el método "negativo" consiste en enviar regularmente resúmenes de cuenta que se tienen por conformados a menos que el cliente formule la observación pertinente a los auditores internos de la firma.

El método "positivo" consiste en enviar circulares

a los clientes. El inconveniente que presenta este método es que no se obtiene por lo general más que un cierto porcentaje de contestaciones sobre lo enviado a pesar que se da al cliente facilidades para suministrar la información, pues se emplea el sistema de "respuestas postales pagadas". El texto de la circular es por lo general el siguiente:

De nuestra consideración:

Con el objeto de controlar saldos y aclarar cualquier diferencia al respecto, nuestros auditores están efectuando la verificación de las anotaciones que figuran en nuestros libros y cuentas, por lo que nos permitimos solicitar su valiosa cooperación y le (s) rogamos tenga(n) a bien dar su conformidad al saldo que figura al pie, e hacernos las observaciones que estime(n) pertinentes al devolver este formulario.

Hacemos presente que esta solicitud NO es una NOTIFICACION de AUDIT ni implica obligación alguna de v/parte sino que constituye un simple requisito exigido por nuestros auditores para la debida comprobación de la partida "Cuentas Varías" de nuestro balance.

Anticipándole nuestro agradecimiento, nos es grato saludarle(s) m y atte

Losores Auditores:

por la presente SOY EL CLIENTE N/ con-

formidad al saldo de:

- Cuenta Corriente..... m/n
- Cargos..... m/n
- Consignación..... m/n

a favor de..... el..... de 19..

Cumplimos en informarles que después de la referida fecha hemos efectuado los siguientes pagos:

DESCRIPCION	IMPORTE
-------------	---------

Exento de sello  
Res. N°536 H.H.H.  
del 13.7.45

(Observaciones.....  
.....  
Firma y sello

SECCION DE COMPRA DE MATERIALES, SERVICIOS, ETC.  
 CUENTAS A PAGAR . La labor que realiza la oficina de compras tiene, sobre todo en grandes empresas comerciales una gran trascendencia e inclusive sus aciertos e desaciertos pueden influir en el resultado económico. Hay rubros donde el costo de las mercaderías compradas y otras cargas directas como el transporte significan un 80 ó un 90 % del costo final de los productos.

Por otra parte estas operaciones ofrecen innumerables oportunidades para la comisión de actos ineficientes y fraudulentos, muchas veces originados por la familiaridad sobreviniente por el frecuente trato entre empleados de la compañía y proveedores.

En virtud de esta circunstancia también cabe aquí al auditor interno realizar una tarea de confianza que debe desarrollar valiéndose de su técnica y forma objetiva de trabajo para evitar que se hieran susceptibles de cualquier fraude.

En todos los casos cada compra debe estar originada por una necesidad ya sea inmediata o futura, en cuyo caso se considere la adquisición de volúmenes mayores para aprovechar mejores condiciones de adquisición, pero siempre deben existir elementos para poder apreciar la justificación de las compras. Estas deben estar aprobadas por empleados responsables, con funciones debidamente delegadas e independientes de la oficina de compras. En base a los pedidos de adquisición la oficina de compras deberá proceder a efectuar un cen

curso de precios, a cuyo efecto deberá contarse con un fichero lo más completo posible de proveedores.

Una vez que la adjudicación ha sido decidida, habrá de formularse orden de compra, una de cuyas copias será girada al Departamento Contable para ser utilizada en oportunidad de dar curso a las facturas de los proveedores y contar así con un medio de cotejo.

Un sistema de control interno debe haber sido desarrollado en el seno de la compañía para asegurar que las mercaderías recibidas y los servicios prestados concuerdan en calidad y cantidad con las especificaciones de las órdenes de compra.

Ningún pedido es tan complejo que no pueda tener especificaciones concretas que sean susceptibles de descripción en los contratos, a fin de poderse apreciar si lo que ha sido recibido concuerda con lo deseado.

Cuando se trata de materiales de gran volumen, es práctica que ellos sean pesados en una balanza sobre la que se detiene el camión antes y después de descargada la mercadería. La conformidad por la cantidad es dada por una oficina de recepción independiente del almacén. Un laboratorio u organismo especializado dará su enunciativa por la calidad del material. Al liquidarse las facturas de proveedores se acompañarán las constancias del peso y del consentimiento de recepción y laboratorio.

En el caso de facturas de transportistas deberá establecerse un cotejo con tarifas y/o contratos instituidos de antemano. No sólo se observará la correcta apli-

cción de tarifas contratadas con transportistas, si-  
no la posibilidad de su reestructuración a fin de que  
sean realmente lógicas y justas.

Toda factura será pagada siempre que se halla re-  
gistrada en libros. Además de esta circunstancia, se  
verificará que la cuenta de "Acreedores varios" se con-  
cille con las cuentas individuales de los proveedores  
y éstas con los resúmenes de cuentas que los mismos e-  
ventualmente enviaron.

Se observará que los documentos que evidencian con-  
formidad por la compra y la orden de compra acompañen  
a la factura del proveedor para amparar la emisión del  
respectivo cheque; y que hecho lo cual sean anulados  
mediante un sello o perforación para evitar que puedan  
dar lugar a una duplicación de pago. Por principio, nin-  
gún pago debe ser efectuado sobre duplicado de factura.

El auditor interno verificará la imputación de los  
pagos (Planta fija, almacenes, obras en curso, gastos  
generales, etc.) constatando, si ello correspondiere,  
que se ha cargado la ficha de almacenes por la cantidad  
adquirida.

**AUDITORIA INTERNA DE EGRESOS.** En grandes empresas  
uno de los mayores rubros de egresos es la nómina de  
sueldos y jornales, que asimismo constituye un medio  
importante para la comisión del fraude. Por ello el au-  
ditor interno le dispensará una atención preferente. A-  
quí, como en otros sectores administrativos, dedicará  
mayor atención al análisis de los conceptos y de la efi-  
cacia de los controles que a la verificación aritméti-

ca y de la corrección de los pases, a menos que resalte la tendencia a aparecer errores en escala anormal. El auditor interno no es responsable directo por la revisión de las nóminas en forma ordinaria, pero sí por un examen esporádico.

La auditoría de haberes busca no sólo verificar la correcta formulación de la nómina, libre de errores y fraudes, sino también su distribución en las cuentas de costo y según se trate de haberes que inciden indirectamente en el costo de producción o bien de jornales directos (llamados también jornales "productivos").

Se estudiará la eficiencia de los controles existentes para certificar la cantidad de horas y/o piezas trabajadas cuando rige un sistema de salarios incentivos; si los jornales o los sueldos que han servido de base a las respectivas liquidaciones concuerdan con los convengidos colectivos de trabajo o, de ser mayores que los fijados por éstos, con las autorizaciones de los niveles competentes.

Por lo general en compañías importantes la labor de compilación excede la capacidad individual, debiendo subdividirse las tareas entre varias personas. En principio quienes confeccionan la nómina de haberes no deben figurar en la misma. Otro grupo llevará los legajos personales donde constan las autorizaciones de sueldos o jornales y otro grupo procederá a abonar los importes consignados en la planilla. En el caso de obreros que trabajan a premio, la certificación de su trabajo deberá efectuarla un grupo independiente de ellos.

Deberá implantarse un sistema eficaz de rendición de cuentas para facilitar el descargo de la responsabilidad del pagador, de suerte tal que el importe recibido coincida con el abonado más los imprevistos que deberán ingresarse. Se aconseja en general mantener el sobre de pago pendiente por unas dos semanas, pasado cuyo lapso sin que sea reclamado por su titular, se depositará en caja con crédito a una cuenta de "sueldos y/o jornales pendientes de pago". Los pagos de los haberes de estos titulares se formularán en su oportunidad mediante una nueva orden de pago. De otra forma quedarían incontrolados importes que han sido contabilizados con débito a gastos.

Es costumbre del auditor interno hacer a ciertos intervalos "presencias de pago" para tener la seguridad que todos los nombres consignados en la nómina corresponden a personas que realmente integran el personal de la empresa y sobre los cuales el pagador toma las necesarias precauciones de identificación, a cuyo efecto se aconseja abonar en presencia del capataz o jefe correspondiente.

La verificación de planillas de haberes involucra la de la liquidación de vacaciones, aguinaldos o de cualquier otro pago que se efectúa al personal como así también las deducciones dispuestas por la ley como los aportes jubilatorios y el impuesto a los réditos y su correspondiente ingreso en término.

Las observaciones hechas más arriba relacionadas con la separación entre empleados que liquidan y em-



plendas que pagen no son de aplicación por lo general en el caso de sueldos de personal superior, cuyo trabajo se centraliza por razones de discreción en una sola persona; pero el auditor interno conserva anímico la responsabilidad por la revisión periódica de las tareas pertinentes.

**PLANO DE LA PRODUCCION.** Este problema surge al auditar plantas industriales. En la práctica se observa que no resulta suficiente un análisis exclusivamente administrativo-contable cuando quiere determinarse la existencia de errores, fraudes o pérdidas de valores en funciones preferentemente fabriles.

En estos casos puede el auditor interno hacerse asesorar por un técnico o un ingeniero aun cuando conviene recalcar que aquél cuidará de analizar los aspectos del problema que interesan al resultado económico y a la eficiencia administrativa, tratando de evitar apreciaciones técnicas o relativas a normas de fabricación que incumben al departamento de ingeniería, que así lo traerían colisiones con las dependencias especializadas.

Auditoría Interna principalmente deberá apreciar si las estadísticas que llevan los departamentos de control de la producción son lo suficientemente racionales como para tener una impresión fehaciente de las operaciones de producción. Además efectuará comprobaciones sobre los registros que siguen la marcha de los trabajos en ejecución y productos terminados; los controles de inventario y el empleo de materiales y que en caso de trabajarse sobre la base de encargos de clientes

se registran debidamente los cargos que van sufriendo dichas obras; que las fichas de costos abiertas correspondan con toda precisión a las abiertas por la Oficina de Producción; que no se ausen frecuentes incumplimientos frente a clientes que se traducen en quejas y desagrado por parte de éstos. En la medida que ello es posible se encarará una revisión de las normas de producción para determinar si están orientadas hacia una producción económica.

El producto puede venderse a la clientela o bien destinarse como materia prima a otra subsidiaria. En este caso debe estudiarse si los envíos son lo suficientemente coordinados como para evitar tiempo improductivo en la subsidiaria. Asimismo se examinará si es factible que por crear existencias que no se justifican se veniente la venta a terceros.

Deberá verificarse las estadísticas de despacho a fin de apreciar si los envíos sufren alteraciones en un período dado para señalar las causas que puedan operar antieconómicamente. Comprenderá la revisión, la existencia de materiales de bajo coeficiente de rotación, sin de dar aviso para proceder eventualmente a la venta de dicho material.

Cuando la naturaleza de la producción lo permite, el auditor interno deberá revisar los registros de producción para determinar si la relación de ésta con el consumo de materiales es adecuada. Como la información de la producción puede tener interés no sólo para fines de liquidación del premio de los operarios, sino para des-

cargar la responsabilidad de los encargados de la producción, se exige generalmente que los informes sean confeccionados por personas no vinculadas en modo alguno en la marcha de la fabricación o que, en caso contrario, se realicen controles suficientes por personas independientes. Todas estas circunstancias serán apreciadas por el auditor interno.

La mejor evidencia para seguir la ejecución de la producción es la implantación de un sistema de estadísticas, que el auditor revisará. Interesará principalmente estudiar las series cronológicas sobre ejemplo seccional de la mano de obra, materiales, incidencia de gastos generales, materiales gastos como provisionamientos, combustibles, etc. así como el volumen de la fabricación.

**CONTROLES DE FABRICACION.** El auditor interno tiene la oportunidad de prestar un valiosísimo servicio a la gerencia y al mismo tiempo al departamento de costos, analizando si el sistema de costos implantado es adecuado, si las normas establecidas para el relevamiento de datos se observan en toda su amplitud y si las informaciones que se proporcionan están acordes con la realidad.

Resulta por ello ventajoso al auditor interno tener experiencia y conocimientos en materia de costos, no solo para evaluar la eficiencia de esta última función, sino también para interpretar estados de pérdidas y ganancias y resultados financieros.

La auditoría de costos exige una investigación en

ciente porque los datos finales son por lo general la síntesis de una enorme cantidad de datos cuyo examen aparte de criterio, requiere un planee eficaz.

No todos los auditores prestan a esta rama de la empresa la debida atención, pero es digno de señalar la importancia que merece dar una idea acabada sobre la veracidad de las cifras proporcionadas a la Gerencia y sobre cuya base se toman muchísimas medidas de orden comercial y general.

En particular el auditor interno revisará el cálculo de provisiones y provisiones para impuestos, leyes sociales y amortizaciones, y su distribución a lo largo del año, para evitar que en el último mes del período resulte un cargo demasiado bajo o demasiado alto por el ajuste de los cargos mensuales inadecuados y que puede tener influencia en la cuota horaria de gastos generales de ese mes.

Será objeto de estudio la fijación del valor estándar de la materia prima, de los jornales, de los gastos generales y de los trabajos en ejecución, así como la influencia de los costos de administración y ventas.

Es práctica establecer costos estándar y presupuestos que se toman como patrón para establecer la eficiencia e ineficiencia de las secciones productivas. En realidad el costo estándar se determina exponiendo una serie de factores a un nivel determinado: volumen de producción, cantidad de máquinas y obreros en servicio, métodos de fabricación y costo de los elementos de la producción.

Por ello dichos costos standard pueden adolecer de dos fallas fundamentales: 1. haber sido calculados sobre bases erróneas; 2. ser vetustos y obsoletos por haber variado con el transcurso del tiempo el nivel en que fueran supuestos los diversos factores de la producción en el cálculo original. Como se ve, la existencia de costos standard correctos es un factor de primordial importancia para el examen de las variaciones de los costos reales frente a los standard prefijados.

El auditor interno podrá referirse asimismo a la mayor o menor facilidad (y precisión) con la cual el costo real de un artículo puede ser determinado en base a las planillas de costo standard.

Se hará un examen acerca de si el tiempo y los materiales insumidos por la fabricación, unidades producidas y desechadas se recopilan en la oportunidad más conveniente y lógica dentro de cada servicio u operación y por personal suficientemente adiestrado y capacitado para producir esos informes. Se analizarán las fórmulas en uso. Los registros o informes que sirven de base para la elaboración de los costos merecerán la atención del auditor interno por cuanto dichos costos nunca serán exactos si no son prolijas las registraciones que permiten el relevamiento de cifras finales. Sin embargo, en general, se recomienda que el trabajo del auditor se circunscriba preferentemente al CONCEPTO antes que a la verificación de la exactitud material que debe estar garantizada por el sistema de trabajo y de control.

El auditor interno aconsejará sobre la convenien-

sia de la localización de la oficina de costos, habiéndose en cuenta de las circunstancias que contribuyen a la mayor eficiencia y exactitud de los datos que se releven, según que dicha dependencia esté radicada en las oficinas centrales o bien cerca del lugar donde se desarrolla el proceso fabril.

**PLANES INCENTIVOS Y CONTROL DE LOS IMPORTES DE PRODUCCION.** Un sistema incentivo de salarios es aquel por el cual cualquier pago que recibe el trabajador es el fruto de la compensación de alguna mejora debida a sus propios esfuerzos, ya sea en la calidad o cantidad de la producción o en ambas cosas.

Las situaciones particulares deben ser consideradas de una manera absolutamente objetiva, lo cual presupone la existencia de normas que deben ser fielmente observadas para evitar perjuicios al empresario y a los trabajadores.

Auditoría Interna tiene una importante misión para analizar si se cumplen las normas preestablecidas y si los importes abonados en concepto de premio guardan relación admisible con el jornal del obrero y con el esfuerzo adicional posible realizado por el mismo.

Los medios de producción puestos al servicio de la elaboración serán determinados por el Departamento de Ingeniería pero tratadistas sobre esta especialidad sugieren que Auditoría Interna debe ver si cambios producidos en los elementos de producción <sup>que</sup> modifican en lo substancial el método de fabricación, han sido tenidos en cuenta para ajustar las tarifas de salarios incenti-

vos (e bien los tiempos concedidos por operación); si se cumplen los descansos estipulados para evitar que durante los mismos se elabore subrepticamente unidades que se computan para el premio; el control interno establecido para evitar que el obrero trabaje en la producción de piezas cuando tenga abierta una tarjeta improductiva por espera de material; limpieza de máquinas; falta de fuerza motriz; etc.

Deberá ser investigada la exactitud de la información de piezas producidas. Esta información es una de los inspectores que no deben tener interés alguno ni participación referida a la magnitud de la producción. Se estudiará si existen controles adecuados para evitar por parte del obrero la ocultación de piezas y tarjetas productivas que serán presentadas al inspector u oficina de jornales respectivamente, cuando más convenga al operario dentro de las combinaciones a que se presta la tarifa de salarios incentivos.

Se pedirá explicaciones si todos los tiempos concedidos fueron fijados en base a análisis cronométricos. Auditoría interna verificará si las tarifas han sido bien aplicadas y los cálculos aritméticos correspondientes.

Los inspectores, a su vez, deberán ser controlados por supervisores que darán su visto bueno por el recuento efectuado y que informen la tarjeta de producción. Vigilará que no se cuenten piezas ya computadas anteriormente ni se acrediten a obreros del día piezas ya acreditadas al obrero del turno de la noche anterior, que

este pueda haber dejado al pie de su banco de trabajo.

En este campo lo más aconsejable es establecer índices por jornada-operario; porcentaje de horas improductivas por sección, etc. como puntos de referencia para descubrir <sup>si</sup> fundamentos aparentemente fuera de lo normal son atendibles o falsos.

LABOR DEL AUDITOR INTERNO EN LA CONTABILIDAD Y DIFERENCIAS CON EL TRABAJO DEL CONTADOR PÚBLICO . La labor de ambos auditores no puede sentarse sobre las mismas bases por cuanto la responsabilidad de cada uno y la finalidad que persiguen es distinta. No obstante en los momentos actuales se está vislumbrando un interesante campo de complementación de las dos funciones.

Hace pocas horas se afirmaba que el programa de trabajo del auditor interno debía basarse o ser similar al del contador público. Ello en gran parte se originó por la abundante literatura disponible sobre auditoría externa.

La naturaleza y objeto de ambas disciplinas es diferente: la auditoría interna estudia la confiabilidad de los datos contables y estadísticos elevados a la Gerencia a lo largo de todo el ejercicio; la salvaguarda del activo de la compañía ante pérdidas de toda naturaleza, el grado de acatamiento a las normas preestablecidas y vigila que la compañía haya recibido todo los contravalores que le asisten por los pagos efectuados, que el dinero haya sido correctamente gastado, etc. El auditor interno usualmente no estudia



el balance general y la cuenta de ganancias y pérdidas como un todo, sino que irá tomando rubro por rubro como título de un informe especial, en que analizará la cuestión a fondo. Actúa sobre todo en interés del directorio y de la gerencia.

El auditor externo toma aquellos estados financieros y certifica la equidad de las cifras, la correcta aplicación de los principios contables generalmente aceptados y que los hechos más importantes estén razonablemente expuestos. También la auditoría externa rige un señalado servicio profesional a la gerencia, pero su informe interesa sobre todo a los accionistas, a acreedores de la firma, a bancos, a reparticiones nacionales, a la Comisión de Valores, a la Inspección de Justicia, a la Dirección General Impositiva y a aseguradores (cuando se trata de compañías de seguros).

El auditor externo razona y piensa como un contador; el auditor interno como si fuera un gerente. La auditoría externa es primordialmente informativa y la auditoría interna principalmente evaluadora.

Las diferencias que aquí se señalan se van resaltando a medida que avanzan las investigaciones conducentes al mejor conocimiento de la naturaleza y funciones de las dos ramas de auditoría. Las técnicas de ambas y en especial sus objetivos y responsabilidades, son dispares pero su campo de acción se superpone en algunos sectores, especialmente en el contable. El conocimiento de esta circunstancia puede servir para evitar duplicaciones innecesarias.

En tal sentido se han ido tomando últimamente  
las medidas:

a . El intercambio de los informes de ambas ramas  
de la auditoría;

b . La realización conjunta de trabajos, en espe-  
cial al cierre del ejercicio, que de lo contrario hubie-  
ran debido efectuarse en forma separada de acuerdo a  
los requerimientos de los respectivos programas de audi-  
toría.

Debe reconocerse a los auditores externos gran par-  
te del actual desarrollo de la auditoría interna por  
cuanto han prestado su asesoramiento a las grandes com-  
pañías acerca de las bases sobre las cuales la auditoría  
interna debía ser implantada. Thurston refiere que mu-  
chos contadores públicos se han negado a asumir las res-  
ponsabilidades de la auditoría externa ni las firmas en  
cuestión no organizaban un servicio de auditoría interna  
o bien, en caso de tenerlo sobre bases antiguas e in-  
adecuadas, no lo establecían conforme a principios mo-  
dernos o nombraban personas capaces para dirigirlo.

En infinidad de casos, los auditores externos han  
reconocido que el control interno sobre el cual debían  
basar su labor no podía ser perfecto sin la existencia  
de una auditoría interna bien cimentada. Esta puede pre-  
star una valiosa colaboración por conocer íntimamente la  
empresa e interpretar la corrección de las operaciones  
según principios generalmente aceptados, dentro de las  
particularidades de la compañía, efectuando una serie  
de comprobaciones especializadas que prolongarían enor-  
memente el trabajo del auditor externo y que de acuerdo

a las responsabilidades que asisten al auditor interno, van más allá de la mera registración interesándose también por la naturaleza misma de las operaciones. Esta colaboración se entiende factible en un plano de neta coordinación y no se refiere a la subordinación de uno respecto del otro.

El voto sobre "normas de actuación del auditor externo" de la Convención Metropolitana expresaba que: "El auditor externo puede tener en cuenta la colaboración del auditor interno, especialmente si es un profesional, y podrá establecer su programa de revisión en función del programa establecido por la auditoría interna". Cabe señalar al respecto que queda librado al auditor externo basarse enteramente en los trabajos del auditor interno o bien hacer sobre éste comprobaciones en la medida que lo considere prudente.

Es por ello que se admite la colaboración del auditor interno en la medida en que éste gane la confianza del auditor externo, por lo que aquél deberá esforzarse en hacer una labor científica y mejorar constantemente su programa y sus técnicas de trabajo. Debe participar al auditor externo con toda franqueza las anomalías que encuentre en el control o en la aplicación de disposiciones y que en alguna forma puedan afectar el concepto formado sobre la veracidad de los estados contables presentados por la compañía.

La ayuda que aquí se propugna no se recomienda con vistas a la reducción de los honorarios del profesional independiente, sino para organizar más económicamente

camente la auditoría interna, adaptándola mejor a las finalidades de la empresa e ir asimilando el criterio de los auditores externos para recomendarle a los departamentos contables. La auditoría interna tiene una finalidad en sí misma y el reconocimiento de sus servicios --tal como lo declina en otra parte de este trabajo-- no debe estar condicionado al importe ahorrado en honorarios de auditoría externa. Se trata de una cuestión de adaptación. Hay trabajos que requieren una larga elaboración y que el auditor externo no podría realizar sin elevar su arancel en forma prohibitiva; por ello es mejor practicarlos con tiempo y meditación, sin que la resolución de estos problemas incida adicionalmente en forma grave en el presupuesto de la empresa.

Las precedentes consideraciones refuerzan nuestra aserción que habrá de resultar sumamente beneficiosa el estudio de los problemas particulares de cada una de las dos profesiones y sobre todo los problemas de interconexión, para lo cual cada uno necesitará conocer los métodos, finalidades y responsabilidades del otro.

Por interesar al tema de este capítulo, citaremos la regla 2-02 de la regulación 3-1 de la Comisión de Títulos y Cambios (Securities and Exchange Commission) de los Estados Unidos, que dice: "Cuando se determina el alcance necesario de la auditoría que debe realizarse, DEBERIA tenerse en cuenta si el sistema de comprobación y control interno es adecuado. A este respecto, UN SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA OPERANDO SEGU-

"ELEMENTOS POR AUDITORES QUE PERTENEZCAN A LOS EMPRESARIOS DE LA MISMA EMPRESA GOBERNADORA, CUANDO SEA CONSIDERADO COMO SUFFICIENTE".

A continuación traducimos las notas preparadas en agosto de 1953 por el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales sobre la relación de las dos profesiones aludidas en el presente capítulo:

#### NOTAS SOBRE LA RELACION DEL AUDITOR INTERNO Y EL AUDITOR EXTERNO

Campo de la relación entre el auditor externo y el interno.

En asuntos contables el auditor interno y el externo operan ampliamente en el mismo campo y tienen un común interés en indagar que haya:

- (a) un efectivo sistema de comprobación interna para prevenir o descubrir errores y fraude y que esté funcionando satisfactoriamente;
- (b) Un adecuado sistema contable que provea la información necesaria para preparar estados financieros verdaderos y equitativos.

Aun cuando las dos formas de auditoría tienen un interés común en las importantes materias mencionadas en el párrafo precedente, hay algunas diferencias fundamentales:

- (a) Alcance: La extensión del trabajo emprendido por el auditor interno es determinada por la gerencia, mientras que la del auditor externo surge de las responsabilidades que le son impuestas por su estatuto.
- (b) Apreciación: La apreciación del auditor interno lo es en vista a asegurar que el sistema contable sea eficiente, de manera que la información contable presentada a la gerencia a lo largo del período sea correcta y revele hechos esenciales. La apreciación del auditor externo sin embargo, está gobernada por su obligación de obtener la evidencia que las cuentas a presentarse a los accionistas muestren una visión verdadera y equitativa de la ganancia o pérdida por el período financiero y del estado de los negocios de la compañía al término de tal período.
- (c) Responsabilidad: La responsabilidad del auditor interno es ante la gerencia mientras que el auditor externo es directamente responsable ante los accionistas. Surge de allí que el auditor interno, estando al servicio de la compañía, no tiene

ne la independencia estatutaria que posee el contador público.

No obstante estas importantes diferencias, la labor de ambos, del auditor interno y del auditor externo, en materias contables, se desarrollan en gran medida por medios similares, tales como:

- (a) Examen del sistema de comprobación interna por la rectitud en el principio y la efectividad en la ejecución;
- (b) Examen y comprobación de los registros y estados contables;
- (c) Verificación de activo y pasivo;
- (d) Observación, consulta y realización de comprobaciones estadísticas y tales otras medidas que se juzgaren necesarias.

**Cooperación entre el auditor externo y el interno**

Resulta evidente del párrafo precedente que la similitud de los medios por los cuales el contador público y el auditor interno desarrollan sus respectivas obligaciones es tal que sin cooperación entre ambos podría resultar una duplicación innecesaria de trabajo.

Como consecuencia de su experiencia adquirida en la práctica pública el contador público puede auxiliar en calidad de asesor en relación a la instalación y subsiguientes funcionamiento de una auditoría interna; y al desarrollar su trabajo puede obtener mucha ayuda del conocimiento íntimo que tiene el auditor interno del sistema contable y del conocimiento técnico del negocio, en particular en relación a las existencias de mercaderías, la existencia de activo fijo, los cargos por depreciación, la determinación del pasivo y los riesgos de fraude o sustracción.

Existe también considerable campo para el concurso mutuo entre los dos auditores en el plano de sus respectivas auditorías. Cuando el contador público está satisfecho que el auditor interno ha cubierto adecuadamente parte del trabajo que el contador público de otra forma hubiera realizado, puede reducir la extensión de su examen de detalle; y la consulta entre los dos auditores capacita al auditor interno de sostenerse de desarrollar trabajos que de otra forma haría que, teniendo en cuenta el examen que el contador público considera que debe hacer de cualquier modo, resultaría en duplicación. Ejemplos de formas específicas en las cuales el trabajo de los dos auditores puede ser coordinado son:

- (a) El contador público puede confiar en amplia medida en el auditor interno en determinar si el sistema de comprobación interna está funcionando satisfactoriamente y en el avalúo de la confiabilidad general de los registros contables.
- (b) El programa del auditor interno puede incluir, en base a conformidad previa, trabajos que tengan por efecto dar asistencia directa al contador público.

blico participando durante el ejercicio contable en asuntos tales como recuentos de caja y visitas a sucursales hechas ya sea por el auditor interno solo o juntamente con el contador público;

(c) El auditor interno puede arreglar su programa al término del ejercicio contable de manera de asistir al contador público con respecto a materias tales como confirmación de cuentas de clientes, verificación de activos como mercaderías para la venta y la preparación de cédulas de trabajo requeridas por el contador público para sus registros.

El auditor interno es responsable ante la gerencia y en ninguna manera está al servicio del contador público. Resulta de allí que la extensión en la cual el auditor interno pueda auxiliar su trabajo como para asistir específicamente al contador público dependerá de las decisiones de la gerencia sobre el alcance de la auditoría interna y la cantidad de personal empleado. Consultas entre ambos auditores y si fuera necesario con la gerencia deberían asegurar sin embargo que la máxima ayuda posible sea accesible al auditor externo en la medida que ello fuera practicable.

El contador público decidirá si y en qué medida, conforme con sus responsabilidades profesionales, puede confiar en el trabajo del auditor interno con el objeto de reducir la extensión de su propio examen de detalle. Su decisión dependerá de su juicio de los hechos en cada caso teniendo en cuenta en particular:

- (a) A la extensión y eficiencia de la auditoría interna, a fin de evaluar estas materias el contador público examinará los programas de auditoría interna, hojas de trabajo e informes y hará las comprobaciones que a su juicio están de acuerdo con el trabajo hecho por el auditor interno.
- (b) La experiencia y las cualidades del jefe de la auditoría interna y del cuerpo de auditores y del carácter de sus informes.
- (c) La autoridad investida por el jefe de auditoría interna y el nivel de la administración ante el cual es directamente responsable.

El contador público no puede relevarse en circunstancias alguna de las responsabilidades conferidas a él por el estatuto profesional.

Agosto de 1953.

## FUNCIÓN ECONÓMICA DE LA AUDITORIA INTERNA

Con la evolución de la industria desde el artesano a la producción en serie, se ha ido asignando creciente importancia al enorme universo de coordinar tareas y lograr la división del trabajo, invirtiéndose cuantiosos capitales, sin los cuales esa producción en masa no habría podido practicarse.

El costo de los artículos elaborados está principalmente constituido por el de la materia prima empleada y los jornales abonados para la confección del trabajo, además de los gastos directamente insumidos en el proceso.

Fuera de esta clasificación quedan aun numerosas erogaciones que no pueden apropiarse a determinadas secciones de fabricación o a trabajos en particular. Se trata de los llamados costos indirectos que, según diversos bancos, deben ser aplicados sobre cada uno de los trabajos efectuados. Estos costos comprenden el trabajo industrial indirecto, el trabajo administrativo, los seguros, los impuestos, la amortización de la planta industrial, etc.

Estos gastos generales influyen pesadamente en el costo del producto, a veces en una proporción superior a 5 : 1 con respecto al trabajo directo. Esta intensa gravitación en los costos hace que tales gastos generales deban ser distribuidos con absoluta justicia sobre la fábrica, la administración y la venta y luego en forma adecuada por talleres y secciones de fabricación hasta llegar a los diferentes productos manufac-



turados. Aun estos costos generales admiten una clasificación en dos categorías: fijos y variables, siendo los primeros más directamente relacionados con la estructura de la empresa y los segundos con su funcionamiento.

Con el transcurso del tiempo ha habido, pues, un desplazamiento de los costos directos a los indirectos en el afán de que con el incremento de la producción se opere una reducción del costo total del artículo por unidad. Por ello se ha reconocido que los costos indirectos no son gastos improductivos o resultantes de una administración deficiente, sino por el contrario, el correlario de la aplicación de modernos sistemas y métodos de trabajo.

La reducción de los costos.

El conocimiento de la estructura de los costos ha permitido situar la atención de los hombres de empresa en la reducción al mínimo de los gastos directos por unidad producida, combatiendo asimismo la incidencia unitaria de los gastos comunes distribuidos. La automatización no quedó a la zaga de la técnica y fué perfeccionando su labor para corresponder mejor a sus objetivos y proceder más económicamente.

La reducción de los costos es una necesidad desde todo punto de vista. Para la colectividad es ventajosa por cuanto posibilita la colocación de los artículos a precios relativamente bajos, lo que los hace accesibles a una mayor masa consumidora. La demanda creada de esta manera estimula la inversión de capitales

que a su vez originará un aumento en el nivel de ocupación. La contracción de los costos permitirá costear la competencia con empresas cuya línea de productos sea similar y aumentar la utilidad, cuando los precios del mercado sean favorables.

La empresa se distingue por la misma tendencia del individuo dedicado a la actividad económica, o sea la obtención de la mejor remuneración posible al capital invertido frente a la reducción de los esfuerzos, a fin de que pueda subsistir y expandirse. Esto interesa también a la economía nacional, pues la acción de estas grandes empresas ha possibilitado una transformación total de las costumbres populares y la más eficiente y económica satisfacción de las necesidades de la población.

Está probado que aquellas compañías que han hecho caso omiso de la necesidad de reducir costos han sucumbido. En los períodos de contracción económica es característico el aumento de las cifras de quebrantos comerciales. En algunos casos el desastre puede atribuirse a la disminución de la demanda y a la introducción de nuevos productos que revolucionan la técnica. Sin embargo en una gran parte de los casos los quebrantos comerciales se deberán a una dirección ineficiente que se hace notar en altos costos de producción y de venta. Son compañías reacias a la introducción de métodos modernos de administración, dirección científica, auditoría interna y tampoco comprenden los beneficios que estas funciones pueden reportarles.

Hemos significado, pues, que la razón misma de la

existencia de la empresa es la reducción de los costos, el incremento de las utilidades y la multiplicación de las fuentes de ingresos -ventas-, todo lo cual puede traducirse en la palabra EFICIENCIA. La mejora de los estados de ganancias y pérdidas que acompañan a los balances generales de las compañías, incitará a los accionistas a disponerse para nuevas inversiones.

#### La Gestión Económica.

Para actuar económicamente y con miras al resultado satisfactorio de la gestión de la empresa, costos reducidos y aumento de transacciones, es necesario que cada día, cada una de las operaciones y cada trámite particular esté orientado hacia esa finalidad.

La responsabilidad por la gestión eficiente de la empresa incurre a la Gerencia, quien debe ajustar todos los resortes del mecanismo burocrático. Esta eficiencia en gran medida depende: 1. del personal; 2. del plan de organización y 3. de las normas, orientaciones, procedimientos y prácticas establecidas.

El enorme volumen de operaciones y los cientos de controles implantados en la compañía son necesarios, en definitiva, por hombres y su corrección no pueda ser mayor que la que esos hombres pueden poner al servicio de la función que realizan. Es por ello un delicado problema encontrar los hombres adecuados y ubicarlos en forma tal que sus aptitudes estén mejor aprovechadas sea en las funciones directivas, sea en los puntos clave sea, en fin, en tareas de mayor o menor

responsabilidad.

El plan de la organización persigue la eficiencia estructural y las normas establecidas, la eficiencia funcional de la empresa. Todo cuanto existe en una empresa debe ser periódicamente revisado, para aumentar su eficiencia o para modificarse si es ineficiente. El conjunto de controles realizados en la empresa no tiene otra finalidad que lograr que se actúe siguiendo con las indicaciones y el consejo de la Gerencia a fin de evitar perjuicios que, al multiplicarse, podrían afectar las utilidades o la estabilidad misma de la firma.

Una labor de revisión para lograr una coordinación y un convencimiento que se trabaje de acuerdo con los buenos principios es necesaria continuamente. Pueden cambiar las personas, variar las interpretaciones y aun haber consistencia de opiniones diversas sobre un mismo asunto. Esta es la responsabilidad que le cabe a su cargo la auditoría interna, calificada con justicia como "OJOS Y OÍDOS DE LA GERENCIA". Su valor ha sido resalado ya en el capítulo referente a errores y fraudes y en el que alude a los exámenes que practica.

Con relación a los resultados de la empresa cabe a la auditoría interna una doble intervención: la auditoría contable vigilará que las cifras que se informan sean correctas y la auditoría interna operacional cuya misión a cumplir es amplísima, va a la substancia misma de las transacciones -origen de los resultados- para analizarlas con el criterio de "cómo de la emprg

se", complementando su labor con la del ingeniero administrativo que creará, modificará o suprimirá normas para una mejor conducción en base a las conclusiones del examen practicado.

La única resistencia que podría oponerse a la implantación de una auditoría interna moderna, sería el factor costo del servicio, principalmente representado por las remuneraciones del personal al cual, por ser especialmente capacitado, aspirará a una compensación acorde con su preparación. Puede asegurarse, sin embargo, que el mantenimiento de un departamento de auditoría interna representa para la compañía un reducido costo adicional, pues el trabajo de revisión es imprescindible de cualquier manera, aunque bajo otra forma, como medida de seguridad.

El presupuesto de auditoría interna deberá guardar relación con la importancia de la empresa, con la complejidad de sus operaciones y con la mayor o menor rigidez con que los organismos ejecutivos observan las instrucciones impartidas, de manera que las erogaciones que se hagan justifiquen los beneficios que se obtienen. Es imposible lograr un coeficiente numérico exacto de indicar hasta dónde debe extenderse un presupuesto de auditoría interna, pero no cabe duda que dependerá de la extensión de las responsabilidades que se le asignen.

Una estadística relevada en los Estados Unidos de Norteamérica demostró que cada una de tres grandes compañías asignaba un presupuesto de más de \$1.000.000.-

anuales a su Departamento de Auditoría Interna, cifra que era de cinco a diez veces superior a los honorarios abonados en el mismo período por la Compañía por los servicios de Auditoría Externa.

Se afirma que en los primeros años el servicio es más costoso a raíz de la prevalencia de la fase constructiva frente a normas inefficientes y mal planteadas. En un lapso posterior el costo tiende a reducirse por cuanto la misión del auditor tiende a hacerse prevalentemente protectora, ya que las normas se habrán asentado y se observa su ejecución práctica. Por supuesto que nuevas situaciones o ampliaciones de objetivos de la empresa pueden hacer cambiar esta relación general.

Más difícil aun es aplicar el costo del servicio sobre tareas específicas. Auditoría Interna realiza funciones directas e indirectas. Las primeras corresponden a unas labores características como compulsas, ataquos de caja, verificaciones, etc. Las indirectas se refieren al estudio de sistemas, entrenamiento de personal, colaboración con tareas de organización y coordinación, asesoramiento sobre sistemas, etc. Muchos de estos trabajos pueden a primera vista parecer no directamente productivos, pero tendrán gran valor psicológico y reducirán la posibilidad de fallas en el sistema de control interno. Ante la inoperancia de una valuación en términos concretos de las tareas auditivas, se han recomendado otros criterios tendientes a establecer la relación costo-beneficio, a saber: guías positivas (seguros que reporta) y guías negativas (pérdidas que se

evitar).

Con respecto a las guías negativas se señala todo el cúmulo de situaciones desfavorables, defectuosas y atentatorias a los intereses de la empresa que permanecerían desconocidas en su real perspectiva, si nada se esforzara en buscar las soluciones a esos males. Cabe recordar la acción de auditoría interna en la prevención de fraudes; en el incumplimiento de normas; en las situaciones de ineficiencia (atraso en la reclamación de créditos de clientes; créditos mal acogidos, ventas a clientes insolventes, etc.); en materia de prevención de multas o penalidades gubernamentales por incumplimiento en el término requerido de las diversas obligaciones impuestas por el Fisco, tales como declaraciones juradas para impuestos, aportes jubilatorios, estancias industriales, licitaciones, declaraciones de existencias de materiales críticos, etc.

Las guías positivas para apreciar los servicios de la auditoría interna hacen referencia a los beneficios directos que se obtienen de su acción. Cuando entra en actividad la auditoría interna, es de notar un aumento de la productividad de algunos sectores, ejecutivos, en el deseo de evitar que aquélla informe que aspectos vitales para la compañía hayan sido descuidados o tratados negligentemente. Asimismo cabe apuntar todos los recuperos hechos por importes mal abandonados, impuestos mal liquidados, mercancías no facturadas, intereses omitidos en liquidación a clientes, etc. Asimismo vale la labor constructiva que lleva a cabo para evitar pérdidas y desperdicios; estancias para el mejor aprovecha-

miento de las tareas del personal, del equipo, recuperación de descuentos salidas que suelen ser de consideración, etc.

Entre estas guías positivas puede mencionarse la reducción de honorarios abonados en concepto de servicios de auditoría externa. Por supuesto que no se instala un cuerpo interno de revisión para economizar honorarios de este tipo, pero este factor no deja de tener significación. A una encuesta citada por Brink que fué realizada sobre el tema: "¿en qué medida considera Ud. que el honorario del auditor externo ha sido reducido a causa de las actividades del auditor interno en "su compañía?", se recibió contestación de 16 firmas, de las cuales 15 contestaron por la afirmativa y una por la negativa, siendo los resultados los que se expresan a continuación:

Costo de la auditoría en Dls. si fué dado	Contestación a la pregunta
20.000.--	Considerable.
-.--	Estimado en un 40 %
30.000.--	Muy substancial.
7.000.--	30 %
20.000.--	7.000.-- á 8.000.-- Dls.
30.000.--	Estimado en 2/3 del costo de Auditoría Interna.
3.000.--	Por lo menos 5.000.--
-.--	Aproximadamente 50 %
15.000.--	Honorario anterior disminuido 1/2.
-.--	10 á 15 %
-.--	No considerablemente substancial.



Costo de la auditoría en Als. si fué dada	Contestación a la pregunta
-.-	Substancial
10.000.--	7.500.--
5.000.--	50 %
10.000.--	10.000.--

Estas cifras son relativas ya que las comparaciones de año a año pueden estar afectadas por el cambio de complejidad o dimensión económica de la empresa, de sus ventas, utilidades y otros índices.

No obstante el beneficio más grande que puede acreditarse a la auditoría interna es que posibilita la firma de balances de grandes empresas, cuyo examen por auditores externos en forma exclusiva sería extraordinariamente dificultoso y costoso. Toda con esto señalada la contribución de la auditoría interna en beneficio de los intereses del público inversor y de la fé pública, tan necesaria en la vida económica.

J. J. Bouley en "The Internal auditor" (Dic. 1955) expresa que la auditoría interna debe actuar con la vista puesta en las utilidades de la empresa antes que en intentar elaborar un programa de revisión que represente una póliza de seguro contra la ineficiencia de la compañía. Si bien auditoría interna es un grupo no ejecutivo, tiene infinitas oportunidades para promover ganancias mediante a) ideas para mejorar los beneficios; b) informar sobre aspectos esenciales de la gestión de la firma; c) investigaciones científicas de procedimientos y sistemas más ventajosos y económicos. Al

actuar de esta manera las autoridades de la empresa no entrarán a cuestionar la utilidad de la auditoría interna, sino que lo prestarán todo su apoyo por comprender que está inspirada en los mismos principios que animan a la dirección en la conducción de la empresa.

Esta enumeración de argumentos referentes a la utilidad de la auditoría interna es sólo parcial y recién en la actividad diaria puede apreciarse cuán necesaria es para el mejor enfoque de las operaciones, en apoyo de la gerencia y en colaboración con los mismos funcionarios ejecutivos para el logro de una administración más racional.

Habiendo pasado la prueba de fuego que significó para la moderna auditoría interna su actuación en industrias estatales y privadas durante el período bélico, en que las mismas debían satisfacer urgentes requerimientos, se ha consagrado definitivamente, quedando estructurada sobre nuevas bases, para fortalecer la dirección administrativa y comercial de las compañías, combatiendo los peligros económicos que la pueden acechar desde el interior de la organización.

La República Argentina es un campo ideal para el desenvolvimiento de esta disciplina. Nuestro país cuenta con un extraordinario desarrollo económico y ha logrado una maravillosa capacidad de adaptación de tendencias y prácticas beneficiosas desarrolladas en países de larga tradición fabril o mercantil y no escapará a ello las modernas formas de dirección racional.



En las páginas que anteceden hemos significado que a la Auditoría Interna le está reservada una gran misión en la actividad económica. Nuestro país ha visto crecer y multiplicarse los órganos de su economía. Cuanto más desarrollo alcanzan las grandes compañías, más se reconoce a la Auditoría Interna, un lugar preferente en la administración, a título de valioso auxiliar de la racionalización de las tareas y de insustituible ayuda para la gerencia, ya que está formada por un grupo de analistas e investigadores que aprecian e informan sobre la eficiencia de la labor desarrollada por los departamentos operativos y sobre la confiabilidad de los controles internos, evitando con fusiones de conceptos y dispendio de esfuerzos.

Tanto los entes oficiales como los privados van cada día más en la Auditoría Interna una eficaz colaboración, pero reconocen que los puestos clave de la misma no pueden ser asignados a personas carentes de la preparación básica y los conocimientos especializados que se requirieron para su ejercicio.

Además cabe señalar que el hecho de tener que realizar una labor crítica y a la vez convivir dentro de la organización a la que ofrece su servicio profesional, hacen que el auditor interno deba reunir otras calificaciones que le permitan el desarrollo de su labor técnica sin dificultades en la relación con los órganos ejecutivos. Estas calificaciones son necesarias

quizá en mayor medida que para otras profesiones. Es digno señalar:

a) CALIFICACIONES GENERALES: Debe tener un sentido de las proporciones y un sentido de los negocios, a fin de asignar la importancia relativa a los diversos factores por cuyo análisis es responsable, decidiendo su tiempo y sus esfuerzos en forma concienzuda con su respectiva trascendencia. Evidenciará rectitud, imparcialidad en sus juicios y falta de preconcepciones; integridad intelectual y desafecto por la labor rutinaria, para ir al encuentro de los problemas antes de esperar que los mismos le sean sometidos. Deberá tener vocación por conocer cada día más su propia empresa, ya que es menester dominar no sólo los principios generales, sino la estructura y el funcionamiento del ente donde se actúa.

b) RELACIONES HUMANAS: El auditor interno debe evidenciar honradez; no demostrar desconfianza hacia determinadas personas, sino caracterizarse por ser franco y cordial; será correcto en sus críticas verbales o escritas y pulcro en sus informes. Demostrará siempre que es un eficaz colaborador de los funcionarios ejecutivos y que la empresa no lo ha puesto para ser un crítico e un censor de la labor de otros. En general deberá respetar e imponer respeto y su autoridad la ganará no por su posición jerárquica sino por la altura y la corrección de su trato y de su trabajo.

c) CAPACIDAD INVESTIGATIVA: Conducirá su trabajo metódicamente porque el método es la herramienta necesaria pa-

ra practicar cualquier análisis económicamente y con éxito. Tendrá propensión para conocer el "¿QUÉ?" y el "¿POR QUÉ?" de los hechos. La base de su acción será el programa de auditoría interna que deberá ser formulado con acertado criterio para abarcar en forma equitativa todo el sector que tiene asignado. La efectividad de su labor será consecuencia de un buen conocimiento de contabilidad, contabilidad de costos, auditoría, organización y otras ciencias comerciales. Sabrá leer e interpretar registros e informes y estados económicos y financieros

Desde el punto de vista técnico el auditor interno debe ser capaz de presentar informes con una perfecta ordenación lógica, accesorios, atentos y verídicos en sus manifestaciones; siendo el tiempo en materia comercial un bien precioso, cada una de las palabras contenidas en dichos informes será realmente necesaria y suficientemente expresiva y no superflua a los fines de la exposición. Deberá ser discretamente enérgico para que sus recomendaciones --que serán justas y acertadas-- sean observadas y no tratadas con ligereza por los departamentos interesados. Del auditor interno se espera precisión y exactitud, de lo cual depende su prestigio, por lo que hará honor a lo que de él se aguarda.

Con justa razón la III Conferencia Interamericana de Contabilidad, reunida en São Paulo del 14 al 21 de noviembre de 1954 recalcó la necesidad de la intervención de los contadores públicos en todas las actividades oficiales o privadas en que sea imprescindible el

conocimiento especializado de la contabilidad.

Entre las diversas especialidades del graduado en ciencias económicas figura sin duda alguna la auditoría interna, que en algunos países constituye una profesión por sí misma e indudablemente es un graduado en esta rama del conocimiento quien está dotado de mejores aptitudes para llevar a cabo una tarea eficaz y equilibrada.

La auditoría interna ha merecido ya la atención de las conferencias científicas de nuestro medio, a tal punto que la primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas reunida en 1949 emitió su voto sobre "definición y normas sobre auditoría interna" que constituye un valioso antecedente para la materia.

Desearnos por ello plantear la necesidad de desarrollar ampliamente el conocimiento de la auditoría interna mediante cursos universitarios teóricos y prácticos y frecuentes conferencias para reunir a todos los especialistas y uniformar los criterios, intercambiar experiencias y sentar normas básicas para esta disciplina. Entendemos que la auditoría interna necesita su propio código de ética, debe fijarse el alcance de las responsabilidades en la práctica argentina, la extensión y amplitud de las muestras que se observan, la organización del departamento de auditoría interna dentro de una empresa, la posibilidad de aplicar técnicas estadísticas a la materia, el intercambio de problemas típicos de control interno y sistemas de organización para

la difusión de los alcances y de sus resoluciones, principios generales de actuación, técnicas de investigación, modalidades de los informes, etc.

Creemos firmemente que esta rama que en los últimos años se agregó como especialidad al acervo del gran curso en ciencias económicas podrá ser desarrollada con éxito en el seno del Institute de Práctica de la profesión y de los Colegios Profesionales. Proponemos que éstos antes busquen la colaboración de las firmas privadas y organismos oficiales que tengan implantado el servicio de Auditoría Interna, dedicando a la materia que ha motivado el presente trabajo, su noble esfuerzo de investigación para crear una literatura especializada argentina, el material didáctico y los procedimientos "standard" ajustados a nuestra práctica a los cuales el auditor interno habrá de medir el desempeño de su labor y el alcance de sus responsabilidades. Cualquiera conclusión a que se arribe, tendrá en mira nuestras propias necesidades, las de nuestros negocios y los requerimientos de nuestras leyes, proporcionando un basamento sólido a quienes, ya alejados de los claustros universitarios buscan el consejo de los maestros para aumentar la eficiencia de su trabajo, tan fecundo para la patria. Los principios generales irán surgiendo del intercambio de los problemas surgidos en la práctica diaria de cada auditor interno.

Los principios de las ciencias cambian con rapidez en el mundo dinámico y progresista en que vivimos. Por ello las discusiones deberían ser frecuentes para mantenerlos actualizados y perfeccionados. En este sen

tido las filiales del Institute Norteamericano de Auditores Internos realizan reuniones mensuales salvo en los meses de verano, además de una reunión anual en que intervienen miembros de todas las filiales de los Estados Unidos y Canadá. Este esfuerzo está ampliamente justificado por cuanto representará una contribución de los centros científicos y profesionales a la racionalización de las empresas y al aumento de la productividad.

Los altos presupuestos aprobados por muchas empresas para mantener su servicio de auditoría interna con un ídico elemento para enfocar la atención sobre los fundamentos de esta disciplina, que requiere ser desarrollada por hombres preparados y con amplio conocimiento de su filosofía y de sus técnicas. Harle H. Cunningham, ex-auditor general de General Motors Corporation, dijo que la utilidad de la auditoría interna y el grado hasta el cual puede servir a la gerencia es sólo limitada por la CAPACIDAD del auditor interno. Este es un motivo de sobre para recomendar nuestra disciplina a la atención de nuestros educadores y profesionales.

**CURSO DE LA AUDITORIA INTERNA.** Muchos egresados en ciencias económicas eligen el camino de la auditoría interna para el desempeño de su actividad profesional. No debe olvidarse que hay muchos egresados que no se establecen por cuenta propia ofreciendo sus servicios profesionales al público, por múltiples factores, circunstanciales unos, económicos otros, sino que al finalizar sus estudios entran a cumplir funciones en empre-



mas privadas o estatales, a veces como auditores Internos y otras en diversos cargos de responsabilidad a que los habilita la formación obtenida en nuestra Casa de Estudios, en cuya oportunidad deberán tener un concepto claro y neta de los alcances de la auditoría interna y en qué medida pueden complementar su propio cometido con el de ésta y, finalmente, la relación existente entre las tareas ejecutivas y ambas órdenes de auditoría.

Muchas empresas, antes de confiar tareas ejecutivas de jerarquía y responsabilidad, acostumbran dar ubicación al profesional que han escogido, durante cierto tiempo, en el departamento de auditoría interna, período durante el cual interesa, por supuesto, desarrollar una actividad descollante.

Por ello el profesional que va a cumplir esos cargos deberá tener un concepto mucho más amplio que el que puede obtenerse de los clásicos tratados de auditoría general que señalaban la auditoría interna sólo al pasar. Debe conocer su misión y su lugar dentro de una empresa, su relación con los niveles altos y bajos de la administración y la armónica complementación con los departamentos de organización y coordinación y con los auditores externos. Un curso de auditoría no puede aclarar al estudiante todos los problemas que surgen en la práctica del examen interno.

Consideramos por ello de gran interés que se incorpore un curso sobre auditoría interna, no como materia de especialización, sino como parte integrante del

plan de estudios del Contador Público, aunque podría inicialmente desarrollarse parte de la asignatura "Contabilidad Superior - Auditoría y Análisis de Estados Patrimoniales, Financieros y Económicos". Se reubicará en las etapas avanzadas de la carrera para que el estudiante tenga un basamento suficientemente sólido para captar con facilidad los principios de esta disciplina y relacionarlos con sus conocimientos previamente adquiridos de Organización Industrial y de Empresas, Contabilidad General, Contabilidad de Costos, etc.

Paralelamente a los cursos teóricos debería desarrollarse clases prácticas en base a problemas reales ocurridos en la práctica sobre organización, control, fraudes, etc. solicitando a los alumnos ofrezcan las soluciones a los mismos más acordes con el buen sentido. Se tratará asimismo el manejo de los papeles de trabajo y la formulación de programas, planes e informes de auditoría interna.

**ANEXOS.** En el país, el voto de la Convención Metropolitana suscribió la inclusión de un curso sobre Auditoría Interna en la Carrera de Contador Público.

Comentamos seguidamente el resultado de una encuesta efectuada en 1954 por la American Accounting Association de la Universidad de Ohio. Esta encuesta fué enviada a 175 instituciones de los EE.UU. que enseñaban disciplinas contables. El cuestionario fué respondido por 112 instituciones, 24 de las cuales daban cursos de auditoría interna o similares. De las restantes 88, 18 se proponían iniciar próximamente cursos de esta

naturaleza y las otras 70 no los tenían por incluir esta materia en los cursos de auditoría general. Los 24 cursos a que hacemos referencia llevaban la siguiente designación: 15 cursos denominábanse "Auditoría Interna"; 3 cursos "Auditoría Interna Industrial"; 2 "Auditoría Interna y Control"; 2 "Auditoría Interna y Controloría"; 1 "Control y Auditoría Internos" y 1 "Auditoría Interna y Control Interno". Los 24 cursos se daban en las siguientes instituciones:

- 1 . Universidad de Alabama;
- 2 . Universidad de Alabama - División de Extensión -  
Centro de Birmingham;
- 3 . Joven Universidad de Brigham;
- 4 . Universidad de Butler;
- 5 . Universidad de California - División de Extensión  
de Los Angeles;
- 6 . Universidad de California - División de Extensión  
de San Francisco;
- 7 . Colegio de la Ciudad de Nueva York;
- 8 .                                    Id.                                    } 2 Cursos
- 9 . Universidad de Columbia;
- 10 . Universidad de Duquesne;
- 11 . Colegio de Penn;
- 12 . Universidad Jorge Washington;
- 13 . Universidad de Long Island;
- 14 . Colegio del Estado de Michigan;
- 15 . Universidad de Minnesota;
- 16 . Universidad del Noroeste (Northwestern University);
- 17 . Universidad de Ohio;
- 18 . Universidad del Estado de Ohio;
- 19 . Universidad de Pennsylvania - Colegio de Sharton;
- 20 . Universidad de Pittsburgh;

- 21. ...
- 22. ...
- 23. ...
- 24. ...



BIBLIOTECA

... de ...

... de ...

... de ...

objetivos, su lugar en la estructura organizativa y su contribución para una administración eficaz, los cursos del segundo grupo cargaban más el acento sobre la técnica del trabajo predominando la discusión en clase sobre casos reales. Debe señalar que para el desarrollo de los cursos el segundo grupo han prestado una valiosa colaboración funcionarios de la firma United States Steel Corporation a quienes la Universidad reconoce. Esta firma tiene una auditoría interna muy bien fundamentada y es una promulgadora activa de estos cursos.

Los cursos correspondientes al tercer grupo fueron dictados con el asesoramiento del Instituto de Auditores Internos, que seleccionó los conferenciantes, en promedio doce por curso, según su actuación, por ejemplo para sistemas de control, auditores provenientes de empresas suficientemente grandes y con un número de subsidiarias que imponga la necesidad de un control eficiente; auditoría de compras, de una empresa que explota una cadena de negocios; auditoría interna de activo fijo, de una empresa de servicios públicos y así sucesivamente. Sin embargo el curso estuvo a cargo de un profesor que revisaba el esquema de la conferencia y la problemática de la misma a fin de coordinar perfectamente las diferentes exposiciones. En estos casos también se emplearon ilustraciones, por ejemplo, referentes al trámite de las copias de un comprobante, u otras anteriores similares que facilitasen la comprensión de la exposición. Al final de la conferencia los alumnos asistentes anotaban en una tarjeta las

presuntas de que el asunto sobre la conferencia pronunciada por los dos directores, una vez recibidas, corresponden a la serie 117.11.60.

El cuadro siguiente reproduce el contenido resumido de los libros de "Libro temático de" completado en el 1951: "Libro de la primera edición"; "Libro de la segunda edición".

Categoría	Libro temático de					
	1951					
	En dos tomos		En un tomo			
	a	b	c	d	e	f
1. Los países y las lenguas de los países de los continentes interiores y de los exteriores.	23	1	45	37		2
2. Los países y las lenguas de los países de los continentes interiores y de los exteriores.	22	2	44	33		2
3. Los países y las lenguas de los países de los continentes interiores y de los exteriores.	22	2	39	45		
4. Los países y las lenguas de los países de los continentes interiores y de los exteriores.	12	11	1	9	51	21
5. Los países y las lenguas de los países de los continentes interiores y de los exteriores.	22	2	51	31		2
6. Los países y las lenguas de los países de los continentes interiores y de los exteriores.						

casos; los salarios y el impuesto. . . . .	12	9	2	33	31	17	3
7. ¿ Se debe limitar en la necesidad de un consentimiento en los negocios para salvaguardar la especialización en negocios auditivos. . . . .	19	4	1	49	23	6	4
8. ¿ Se debe limitar la actividad ocupada de la verificación, sea en apoyo a los señalamientos para hacer cambios significativos y en el área de ejecución, cuando son limitados. . . . .	3	11	4	22	49	6	5
9. ¿ Se debe distinción entre auditoría de principio y auditoría de superior y la responsabilidad del auditor interno con respecto a los señalamientos y el informe. . . . .	17	7		32	46	19	1
10. ¿ Se trata la responsabilidad de los señalamientos. . . . .	19	6	1	31	45	7	1
11. ¿ Se trata sobre relaciones humanas y conductivas. . . . .	13	11		22	41	18	4
12. ¿ Se señala que la responsabilidad de auditoría es sólo una responsabilidad de la responsabilidad del informe auditor interno. . . . .	21	2	1	33	44	6	1
13. ¿ Se señala que ha desarrollado la conciencia de los señalamientos y el cumplimiento de la cantidad de señalamientos y por lo tanto. . . . .	3	11	4	47	17	11	6
14. ¿ Se insiste en la auditoría para el cumplimiento de la auditoría de la auditoría. . . . .	21	3	1	19	49	11	5
15. ¿ Se describe la historia y el desarrollo de la auditoría interna. . . . .	11	9	3	3	35	45	1
16. ¿ Se distinguen y se insiste en las tres secciones de la auditoría. . . . .							







Reunión N° 2 . Control Interno y Auditoría Interna;

R.H.3 . Nóminas, hojas de trabajo y programas;

R.H.4 . Control de compras y materiales;

R.H.5 . Productos terminados, ventas y créditos;

R.H.6 . Nóminas de haberes, cuentas a pagar y otros rubros del pasivo;

Entre estos rubros cabe señalar en especial el cálculo de impuestos que se deben a las diferentes jurisdicciones.

R.H.7 . Ingresos y egresos de caja;

R.H.8 . Activo fijo y otros activos . Productos de desecho y subproductos;

Este tema incluye determinación de precios de construcciones contratadas por administración.

R.H.9 . Ingresos y Egresos . Costo de producción . Capital, reservas y resultados.

En especial la reunión puede referirse a: 1. Auditoría de la Contabilidad de Costos y apreciación de los costos "standard"; 2. Transferencia de acciones, registros de accionistas y pago de dividendos; 3. Relación del auditor interno con el balance general y el cuadro demostrativo de ganancias y pérdidas.

R.H.10 . Operaciones de sucursales, compañías subsidiarias e inversiones.

R.H.11 . Otras actividades regulares y especiales.

El auditor interno cumple una misión

de confianza por lo que recibirá a lo largo del año una serie de encargos por parte de la gerencia que abarcan la índole más variada de trabajos especialmente por su conocimiento de la interconexión de los departamentos se puede aquí tratar el proceso de investigación de fraudes.

**N.E.12 . Organización, operación e informes del Departamento de Auditoría Interna;**

**N.E.13 . Coordinación y revisión.**

Coordinación de la labor del auditor interno y externo. Dentro de la reciproca independencia deben intercambiarse las informaciones y evitar duplicación de tareas. El auditor externo reconoce ampliamente al interno en virtud que éste aprecia el sistema de control interno en el cual el externo basa sus conclusiones.

**N.E.14 . Examen final.**

Ejemplos de temas: 1. Indicar un número de constataciones menores y mayores y ordenar se prepare un informe para la gerencia, poniendo las constataciones en su adecuada perspectiva, explicar por qué se incluyen algunas constataciones y se eliminan otras.  
2. Formular un programa de auditoría interna que cubra la actividad de las oficinas de compras y recepción de m

teriales. 3. Redactar un programa de auditoría para cubrir una auditoría funcional de existencias. 4. Describir un plan que asegure un control interno efectivo sobre ventas y facturación a clientes. 5. Describir un desfalco que haya sido descubierto en el cual haya habido falta de control. Relato de los defectos en el control interno y los remedios que deben adoptarse.

N.E.15 . Revisión del examen y conclusiones finales.  
 Sumario del curso y referencia al lugar que ocupa la auditoría interna moderna en los negocios de hoy

Es interesante señalar que el método de enseñanza sugerido por el Institute de Auditores Internos es esencialmente teórico-práctico, pues se une a la descripción científica y filosófica de los puntos a tratar, al examen de casos prácticos realmente ocurridos y presentados en forma de problemas. Sugiere asimismo que las clases sean dictadas por auditores internos y en determinados casos por contadores, controladores y auditores externos, con la particularidad que recomienda que la persona que dicte un determinado tópico provenga de una compañía donde ese tópico tiene una aplicación principal.

## BIBLIOGRAFIA

## a) NACIONAL.

FURNBERG, Dívico A.: "Técnica Profesional del Contador", Tomo I. Buenos Aires, 1947.

JERRY, Ernest G.: "Los Fraudes en Contabilidad". Buenos Aires, 1951.

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS DE BUENOS AIRES: "Anales de la Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas". Buenos Aires, 1950.

THURSTON, John B.: "La Auditoría Interna y el Contador Público" en Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, Abril 1951, Año Iv. N° 32. Buenos Aires. (pág.207).

## b) EXTRANJERA

ALFORD R.L. y BARKS John R.: "Manual de la Producción" México, 1953.

BIRMERHARDI, Erhard: "Theorie und Praxis der Prüfungen in Betrieben" - Essen (Alemania Occidental), 1954.

BAHRT, Günther: "Betriebskontrollen". Gessen, 1952.

FRATT, Lester A.: "Embezzlement Controls for Business Enterprises". Baltimore (U.S.A.), 1952.

OSCAR MURFIE, Joaquín: "El Control Interno en los Negocios", México, 1954.

HOLMES, Arthur G.: "Auditoría, Principios y Procedimiento". México, 1945.

MALLO, Jules: "Técnica de la Censura de Cuentas". Madrid 1953.

STONCHI, Vittorio: "Técnica della Produzione". Milano, 1950.

GAMBLE, Bradford-CHILD, Arthur J.: "Internal Control against Fraud and Waste". Nueva York, 1953.

FUR, Charles J.: "Internal Auditing Philosophy and Practice". Stamford, Conn., U.S.A., 1944.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: "Case Problems in Internal Auditing and Control". N.York, 1952.

IB: "Internal Auditing Looks Ahead". N.York, 1949.

IB: "New Fields in Internal Auditing". N.York, 1953.

- IA: "Instructor's Manual for a Course in Internal Auditing". Nueva York, 1952.
- IA: "The Field of Internal Auditing". N.York, 1953.
- Emperli, Frank A.-THURSTONE, John B.: "Internal Auditing for Management". Nueva York, 1954.
- WALKER, W.A.-DAVIES, F.R.: "Industrial Internal Auditing". Nueva York, 1951
- BRIER, Victor B.: "Internal Auditing - Its Nature and Function and Methods of Procedure". N.York, 1941.
- BIGG, W.T.-DAVIES, J.C.: "Internal Auditing". Londres, 1953.
- AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS: "The Journal of Accountancy". Nueva York . Varios números.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "The Accounting Review". Ohio (U.S.A.) . Varios números.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: "The Internal Auditor" . Nueva York . Varios números.

## INDICE

PREFACIO. . . . .	1
CITAS HISTORICAS. . . . .	3
Reconocimiento oficial (12).	
POSICION DE LA AUDITORIA INTERNA. . . . .	19
ORGANISMO Y DIRECCION DE LA EMPRESA. . . . .	25
EL CONTROL INTERNO. . . . .	38
LA AUDITORIA INTERNA. . . . .	48
Definición de la Auditoría Interna (56). y claración de Responsabilidades del Auditor Interno (58). Definición y Normas sobre Auditoría Interna (60).	
EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA. . . . .	62
Relación de la Auditoría Interna con el Departamento de Organización y Métodos (68). Organización del Departamento de Auditoría Interna (69). Auditoría Interna Centralizada y Descentralizada (70).	
LA LABOR DE LA AUDITORIA INTERNA. . . . .	74
Programa de Auditoría Interna (76). Clasificación de los trabajos (78). Auditorías completas y selectivas (78). Tabla de probabilidades para uso de auditores internos (82). Auditorías periódicas y continuas (85). Auditoría intensiva o de detalle y extensiva o de conjunto (85). Auditorías funcionales, generales y especiales (86). Auditorías "a priori" y "a posteriori" (88).	
ERRORES Y FRAUDES. . . . .	91
Errores (91). Algunos tipos de fraude (96)	
RELACIONES GENERALES CON AUDITORIA INTERNA. . . . .	107
Movimiento de fondos (110). Concesión de	

créditos y cuentas a cobrar (113). Gestión de compra de materiales, servicios Cuentas a pagar (116). Auditoría Interna de haberes (118). Planeo de la producción (121). Costos de Fabricación (123). Plases incentivos y control de los inforcos de producción (126). Labor del Auditor Interno en la contabilidad y diferencias con el trabajo del Contador Público (128). Notas sobre la relación del Auditor Interno y el Auditor Externo (133).

FUNCION ECONOMICA DE LA AUDITORIA INTERNA. . .	136
La gestión económica (139).	
MATERIALES DE CONSULTAS DE LA AUDITORIA INTERNA. . . . .	147
Cursos de Auditoría Interna (152). Antecostos (154).	
BIBLIOGRAFIA . . . . .	165
INDICE . . . . .	167

- ILUSTRACIONES -

Emblema del Instituto de Auditores Internos. .	18
Diagrama Funcional de los diversos servicios de una Nación. . . . .	34
Cadena de Responsabilidad Propuesta. . . . .	64



RIBLIOTECA