



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



La auditoría interna y los procedimientos administrativos

Pina, Norberto D.

1965

Cita APA: Pina, N. (1965). La auditoría interna y los procedimientos administrativos. 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
842

15

LA AUDITORIA INTERNA

Y LOS

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

TESIS DOCTORAL

CATALOGADO

H. 5112 tesis
Top. H. 5112
P₃

NORBERTO D. PINA

Nº REG. 16.353

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

1965



P R O L O G O

El presente trabajo es el fruto de pacientes investigaciones y del deseo de colaborar en la sistematización y desarrollo de una disciplina que bien cultivada y abonada puede producir acertados resultados en la administración y conducción de empresas.

En muchos aspectos, nos hemos esforzado por hacer abstracción de las experiencias particulares a fin de que la generalización de hechos aislados no distorsionara el vigorismo metodológico y la calidad expositiva. Sin embargo, no hemos pretendido edificar una obra de alcances puramente teóricos. Por el contrario, los temas pertinentes como toda obra de laboratorio, fueron sometidas a rígidas pruebas en distintas empresas, las cuales al ofrecer resultados positivos debieron admitirse como racionales, y en consecuencia capaces de aportar alguna nueva observación o un claro camino en el estudio.

Nos hemos inspirado en textos y opiniones de tratadistas prominentes que conforman una rica y moderna literatura de economía y administración de empresas, algunos de cuyos conceptos hemos vertido en la exposición con la consabida referencia al original.

El plan de la tesis es primordialmente demostrativo: intenta sumar una serie de reconocimientos para concluir con una afirmación que resista los embates de los exigentes: la existencia de un órgano de auditoría interna, dota a la dirección de empresas de mediana y grande magnitud, de un instrumento de utilidad ilimitada en la planificación, coordinación y control de sus procedimientos administrativos y de un elemento primordial en la óptima evaluación de su eficiencia operativa.

Si la pretensión del autor, logra ser admitida por estudiosos y especialistas en administración de empresas, habrá cumplidamente satisfecho sus deseos, en la inteligencia de haber materializado un esfuerzo útil y productivo.

Buenos Aires, Enero 1965.

Norberto D. Pina

C O N T E N I D O

C A P I T U L O I

Antecedentes

- 1 - Evolución y desarrollo de la auditoría interna.
- 2 - Conceptos y definiciones.
- 3 - Características modernas.
- 4 - Naturaleza de sus servicios.
- 5 - Necesidad de su existencia en la empresa moderna.

C A P I T U L O II

Funciones de la auditoría interna

- 6 - El control interno y la auditoría interna.
- 7 - Los procedimientos administrativos y la auditoría interna.
- 8 - Actividades específicas.
- 9 - Actividades especiales.

C A P I T U L O III

El programa del auditor interno

- 10 - Consideraciones preliminares.
- 11 - Análisis de procedimientos.
- 12 - Normas de fiscalización.
- 13 - Guías y cuestionarios de trabajo.
- 14 - Otros servicios no programados.



C A P I T U L O I V

Evaluación de los procedimientos

- 15 - Importancia de este examen.
- 16 - El precepto básico: la separación de funciones y responsabilidades.
- 17 - Normas mínimas de control interno.
- 18 - La técnica del análisis.
- 19 - Modificaciones de secuencias de operaciones.

C A P I T U L O V

Elementos de trabajo

- 20 - La organización en equipos.
- 21 - Preparación de hojas de trabajo.
- 22 - Importancia del archivo.
- 23 - Tratamiento de las recomendaciones.
- 24 - Los informes del auditor interno.
- 25 - Examen de los resultados de sus recomendaciones.

C A P I T U L O V I

Jerarquía y preparación técnica del auditor interno

- 26 - Dependencia funcional de la auditoría interna.
- 27 - Autoridad y responsabilidad de su función.
- 28 - Relaciones con el personal de la empresa.
- 29 - Cualidades especiales del auditor interno.

C A P I T U L O V I I

Coordinación de funciones

- 30 - Entendimiento entre órganos de control interno.
- 31 - Complemento de la auditoría interna con la externa.
- 32 - Contribución a la eficiente dirección de empresas.

C O N C L U S I O N E S

C A P I T U L O I

Antecedentes

- 1 - Evolución y desarrollo de la auditoría interna.
- 2 - Conceptos y definiciones.
- 3 - Características modernas.
- 4 - Naturaleza de sus servicios.
- 5 - Necesidad de su existencia en la empresa moderna.

1 - EVOLUCION Y DESARROLLO DE LA AUDITORIA INTERNA.

El crecimiento y evolución de la Auditoría Interna, al igual que otras disciplinas económicas y administrativas es consecuencia directa del rápido desarrollo de la gran empresa de nuestro tiempo.

Las condiciones bajo las cuales se desenvuelve la administración de las empresas modernas, han variado fundamentalmente. Cuando una organización es pequeña, el hombre que la dirige conoce su estructura y su gente personalmente. Está facultado para planificar, organizar y controlar las operaciones diarias. Percibe perfectamente todo lo que sucede en su negocio en cualquier momento. Resuelve los problemas fácilmente aplicando alguna regla empírica e intuitiva. En síntesis, está en condiciones de mantener un contacto íntimo con sus operaciones corrientes.

Al crecer la organización, sus problemas se hacen más complejos. El avance vertical y horizontal de su empresa se extiende a través de distintos mercados, haciéndose cada vez más difícil el control personal y directo. La administración comienza a necesitar de nuevos instrumentos técnicos que asegure la eficiencia de sus operaciones.

Además, dentro del desarrollo evolutivo del mundo moderno, las empresas que han adquirido mayor relevancia son las sociedades de capital, cuya conducción por delegación de sus accionistas, habitualmente se encuentra en manos de mandatarios, directores o socios gerentes, que tienen sumo interés en implantar normas de control que les permita asegurarse del cabal cumplimiento de directivas impartidas y al mismo tiempo les haga sentirse más seguros en el cumplimiento de una gestión que por lo general se basa en la actuación de numerosos empleados y obreros.

Por tales razones entre otras, se fué desarrollando la Auditoría Interna como herramienta especial de administración que podía ser usada independientemente o en combinación con el sistema de con-

trol interno implantado en la empresa, como medio de permitir que la administración solucionara con mayor efectividad los complejos problemas que esa nueva situación iba presentando.

Pero debemos observar, que la Auditoría Interna no nació con los atributos técnicos que actualmente conocemos. Primitivamente sus tareas o forma de encarar trabajos no obedecía a un criterio uniforme y carecía de bases orgánicas y limitados fines.

"Durante muchos años el puesto de Auditor Interno se mantuvo en el nivel de un empleado de contaduría que revisaba facturas, comprobantes y asientos de Diario, para comprobar la corrección de las sumas, cálculos e imputaciones" (1).

Posteriormente evolucionó hacia una función policiaca, vigilando principalmente la labor de los empleados en un esfuerzo por prevenir y descubrir fraudes y actos dolosos en perjuicio de los intereses de sus empleadores. "Por esta función de policía se lo hubo definido al Auditor Interno como guardián de la moralidad administrativa" (2).

Paralelamente, la disposición geográfica de distintos establecimientos pertenecientes a una organización, así como la integración de empresas en conjuntos o grupos económicos descubre la necesidad de mantener un cuerpo de Auditores orientados a cubrir funciones de inspección. Estos inspectores o "Auditores viajeros" (3) vigilaban la exactitud de los trabajos y la honestidad de los empleados, desarrollando una acción represiva de fraudes y errores o tratando de reducir al mínimo la posibilidad de desviaciones.

-
- (1) J.A. BUCETA - Introducción a la Auditoría Interna - Inst. Aud. Internos - Filial Bs. As. - Pág. 26.
 - (2) CADMUS BRADFORD Y CHILD ARTHUR J.E. - Internal Control Against Fraud and Waste - Prentice-Hall, nc. New York - Pág. 48.
 - (3) PATON W.A. - Manual del Contador - Ed. U.T.E.H.A. - México - Año 1947 - Pág. 1247.

Pero las necesidades actuales de administración no se limitan a obtener únicamente satisfactorias medidas de protección. El Auditor Interno, operando como "los ojos y oídos" de la gerencia penetró en la estructura de la empresa para analizar si los inventarios fueron correctos, si el saldo de Caja estaba integrado por valores efectivos, si los informes de operación y los sistemas de control interno eran adecuados y respondían a su finalidad de creación y si los procedimientos impartidos por la Gerencia fueron correctamente interpretados.

Toda esta gama de funciones las realiza el Auditor, dentro del ámbito de los procedimientos administrativos contables y financieros. No obstante, para hacer completamente efectiva las tareas del Auditor Interno es necesario que las mismas se extiendan progresivamente fuera de los tradicionales campos de la contaduría y finanzas, volcándose hacia otros Departamentos como ser, Ventas, Compras, Materiales, Producción, Transporte, etc.; orgánicamente constituidos con sus propias estructuras, procedimientos, controles y standards.

Por la experiencia y naturaleza de sus funciones, el Auditor Interno se encuentra en inmejorable situación para efectuar una evaluación constructiva de técnicas y procedimientos de control administrativo, empleados por cada uno de ellos.

Acaso, esta función constructiva, intercomunicando departamentos de una misma compañía, observando que sus objetivos particulares impulsen a los objetivos generales y que coincidan con el plan orgánico de la empresa, que las políticas y procedimientos sectoriales sean consistentes con las finalidades comunes y que los planes y normas de control estén bajo continua evaluación, sea uno de los más avanzados y apreciables servicios que la Auditoría Interna moderna pueda ofrecer a los niveles de la administración superior.

En la mayoría de grandes empresas de nuestro país existe un Departamento de Auditoría Interna que ejerce funciones de reconocida

importancia y excelente prestigio. La difusión de la especialidad no es tan grande en la mediana empresa, aunque en general, compañías con sucursales, fábricas o depósitos encuentran la necesidad de creación de una Auditoría Interna.

Consecuentemente con el alto grado de evolución industrial, el desarrollo técnico de la Auditoría Interna es pronunciadamente superior en los países anglo-sajones, particularmente en los EE.UU., donde se han efectuado los más intensos estudios, tendientes a la sistematización de normas básicas, de aplicación metódica y racional.

En tal sentido, es significativa la labor desarrollada por el Instituto de Auditores Internos de Nueva York, creado en 1941 y que cuenta actualmente con filiales en casi todo el mundo, que por intermedio del esfuerzo de sus miembros se ha estimulado la investigación y la publicación de trabajos que han consolidado la ubicación de la disciplina dentro de la órbita de la administración moderna de las empresas.

El Instituto, a través de sus dos "Declaraciones de las Responsabilidades del Auditor Interno", emitidas en los años 1947 y 1957 ha tratado de compendiar la experiencia de sus miembros y ofrecer en forma ordenada una proposición, que expusiera con claridad y exactitud, los caracteres genéricos y diferenciales de la nueva disciplina.

2 - CONCEPTOS Y DEFINICIONES.

Analizaremos en este capítulo, las opiniones de algunos autores representativos, que han escrito sobre conceptos y características de la Auditoría en general y sobre propósitos y métodos de la Auditoría Interna en particular:

En Montgomery's Auditing puede leerse en relación con los fines generales y servicios que toda Auditoría debe ofrecer: (4)

(4) N.J. LENHART y P.L. DEFLIESE - Montgomery's Auditing - 8ª edición
The Ronald Press Co. - New York - Año 1949 - pg. 5/9.

- 
- "a) Examen e informe de la situación financiero-económico-patrimonial ofrecido por Contadores Públicos Independientes para distintas finalidades y variedad de interesados".
 - "b) Asesoramiento en la preparación de estados y en la determinación e interpretación de las leyes impositivas.
 - "c) Ilustraciones sobre los últimos adelantos técnicos en materia de registración contable, especialmente en el campo electrónico.
 - "d) Opiniones sobre el funcionamiento y alcance de los procedimientos contables de control interno.
 - "e) Testimonios sobre fraudes descubiertos, cuando existan constancias contables ciertas o informes sobre las desviaciones de las normas habitualmente seguidas"

R. Pique Batlle dice que (5) "la revisión contable es la verificación de todas aquellas operaciones inscriptas en los libros de contabilidad, a fin de asegurarse de su corrección, no solamente en el aspecto técnico y aritmético sino también en lo moral, comprobando así que en ningún momento, las personas que intervienen en la administración de la empresa, han abusado de la confianza que en ellas fué depositada, ya que todo error, intencionado o no, que en la contabilidad se cometa, trae como consecuencia un perjuicio ora para la Empresa, ora para las personas en ella interesadas".

Arthur W. Holmes manifiesta: (6) "La 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 de las operaciones y certificar estados e informes que rindan".

(5) R. PIQUE BATLLE - Revisión Técnica de Contabilidades-Ed.Labor S.A. Año 1945 - pg. 3.

(6) ARTHUR W. HOLMES - Auditoría - Principios y Procedimientos - Ed. Hispano Americana - México - Año 1952 - pg. 1.

"Los resultados finales, tanto de la Auditoría Externa como Interna, son los mismos: determinar la exactitud e integridad de las cuentas, registros y documentos".

William L. Chapman hace notar en un estudio, que el concepto de Auditoría ha evolucionado en los últimos tiempos y dice lo siguiente": (7)

"Más importante que la opinión de los tratadistas ha sido la labor realizada por el Instituto de Contadores de EE.UU. (A.I.C.P.A.) quién ya en 1948 aportó un concepto de la Auditoría, confirmado en 1953, y que se expresa así: "es un examen de un documento contable y de las pruebas que lo respaldan con el objeto de llegar a una opinión experta de su propiedad técnica".

Luego agrega: "En obras más recientes de Auditoría este concepto del A.I.C.P.A. ha sido recogido por los tratadistas, como por ejemplo Arnold J. Hohnson, profesor de contabilidad de la Universidad de Nueva York, quién considera que el propósito fundamental de la Auditoría es "el examen de los estados contables de modo de fundar la emisión de su opinión técnica respecto a los resultados de las operaciones de la empresa y a la situación patrimonial de la misma, según estados contables confeccionados en base a principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados con uniformidad".

En ese trabajo, el mencionado autor analiza los distintos criterios doctrinarios, determinando dos corrientes definidas: "la anglosajona y la europea continental". "Las diferencias de criterio en el pensamiento de los países anglo-sajones - con grandes semejanzas a causa del desarrollo similar de la profesión - se observan particularmente en lo que se refiere a ciertos aspectos de la técnica de la Auditoría". El criterio británico se orienta más bien hacia la prevención

(7) WILLIAM LESLIE CHAPMAN - El concepto moderno de la Auditoría - Revista Selección Contable - N° 86 - Sept. 1958 - Pg. 129/130.

y descubrimiento de errores y fraudes como objetivo básico de la Auditoría. En cambio, en obras de autores estadounidenses "se hace énfasis en el examen de estados contables como finalidad principal de la Auditoría. Con respecto a esta doctrina termina diciendo el Dr. Chapman: "que - a pesar de cierta discrepancia de criterio acerca de la finalidad de la Auditoría que se observa entre la escuela británica y la estadounidense, particularmente entre el temperamento seguido por algunos autores británicos tradicionalistas y el pensamiento estadounidense actual - el énfasis de la Auditoría es sobre el examen de estados contables tendientes a emitir un juicio técnico e imparcial. En relación con la escuela europea - continental el autor manifiesta: "En los países del continente europeo la Auditoría como profesión no ha experimentado la evolución sistemática y ordenada que se observa en los países anglo-sajones, en parte a causa de una distinta legislación en materia de sindicatura de la sociedad anónima y en parte al desarrollo más lento de la economía (como el caso de Francia, España e Italia) o con motivo de la tardía formación de una conciencia contable y profesional (como Alemania)". El criterio europeo continental "aparece representado en diversas obras de autores que circunstancialmente han adquirido predicamento. Existe, sin embargo, una tendencia hacia la uniformidad conceptual similar a la del pensamiento moderno de la escuela estadounidense aunque sin estar expresada con la precisión de ésta".

Es notorio que, por la constante evolución de la técnica de Auditoría y los distintos fines y alcances atribuibles por los profesionales de diversos países, no exista un criterio uniforme en la definición de los objetivos de esta materia. (8) No obstante, los autores han logrado coincidencia en aspectos fundamentales, coincidencia

(8) A. New Look at Auditing - Revista The Accountant - August 19th, 1961 - pg. 221.



que permite reunir en preceptos generales, principios de auditoría que son generalmente aceptados (9).

Las tareas de Auditoría pueden efectuarse por auditores externos o contadores públicos matriculados, o por auditores internos. De allí, una primaria clasificación. Nos hemos referido en párrafos anteriores a las definiciones de la Auditoría Externa. Veremos ahora, que entienden los principales autores por Auditoría Interna.

Dice M.B.T. Davies (10) "que la función básica del Auditor Interno es actuar en nombre de la gerencia como centro de verificación sobre los controles de administración. "En el pasado, el mayor esfuerzo de la Auditoría Interna era dedicado a los informes contables y financieros". "Las tendencias recientes son testimonio del hecho de que la Auditoría Interna está siendo más generalmente aceptada como medio de verificar el control interno en su interpretación más amplia y moderna". Destaca este autor, el rasgo constructivo de la labor del Auditor Interno al "asegurar a la gerencia que los controles son eficaces en su funcionamiento y como medio para identificar y revelar las cuestiones que necesitan ser examinadas por los dirigentes".

W.N.A.F. Stokvis, en un trabajo presentado ante el séptimo Congreso Internacional de Contadores realizado en Amsterdam, Holanda, ha escrito. (11) "La función del Auditor Interno es prestar su concurso a la dirección de la empresa. Tan pronto como la empresa alcanza tal magnitud o complejidad que la dirección superior sólo puede ejer-

-
- (9) General Principles of Auditing - Statements on Auditing - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - Revista The Accountant - August 19th, 1961 - page 241.
 - (10) M.B.T. DAVIS - Objetivos de la Auditoría Interna - Revista Selección Contable N° 67 - Feb. 1957 - Bs.As.
 - (11) W.N.A.F. STOKVIS - "El Auditor Interno" - Instituto Holandés de Contadores - Revista Selección Contable - N° 88 - Nov. 1958 - pg. 342.

cer el apropiado control de las actividades comerciales por medio de los datos suministrados por los registros contables, la fidelidad y exactitud de tales registros pasa a ser requisito previo para el ejercicio de dicho control. Estas circunstancias hacen sentir en el ánimo de la dirección la necesidad de contratar a un especialista capaz de auditar en forma apropiada los datos contables internos y que se encuentre constantemente disponible para prestar su concurso en los distintos terrenos del control administrativo".

Donald J. Bevis (12) define "la Auditoría Interna como aquel factor del sistema de control interno establecido como un instrumento independiente para medir la adecuación y eficacia de todos los otros controles financieros y contables".

Por su parte en Montgomery's Auditing puede leerse (13) "La necesidad de centralizar la fiscalización de los procedimientos de contabilidad y de control interno, ha dado lugar al nacimiento de un importante grupo de funcionarios en la gran empresa, llamado "Auditores Internos". "El deber del Auditor Interno es primordialmente, determinar si los procedimientos fijados son cumplidos. "El interés del Auditor Externo estriba en los resultados de un proceso; en cambio el Auditor Interno se ocupa de la eficacia del proceso mismo". Asignan estos autores, entre otras funciones, responsabilidad en la prevención de errores e indican a estos funcionarios como especialistas en la determinación de las desviaciones y en la ubicación de los responsables.

Cadmus y Child, manifiestan que (14) "La Auditoría Interna es un elemento de control y que su principal función es la de evaluar y fiscalizar los demás medios de control".

(12) DONALD J. BEVIS - Los programas de Auditoría y los controles internos - Rev. Selección Contable N° 59 - Junio 1956 - pg. 438.

(13) NORMAN J. LENHART Y PHILIP L. DEFLIESE, Obra citada - pg. 62.

(14) BRADFORD CADMUS Y ARTHUR J.E. CHILD, Obra citada pg. 47.

Coincidentemente, J.B. Thurston (15) dice "que el control interno sin Auditoría Interna es incompleto". Afirma asimismo, que "tanto los Contadores Públicos, la Comisión de Títulos y Cambios, la Bolsa de Comercio de New York, como también otros organismos responsables por la protección de los propietarios e inversores de sociedades anónimas, reconocen unánimemente la necesidad incuestionable del control por medio de una Auditoría Interna".

El Dr. Victor Z. Brink, (16) autor de numerosas obras sobre la materia ha dicho: "la palabra evaluar es tal vez la que más caracteriza a la función auditoría. Significa en esencia, que el Auditor Interno procura medir los resultados y la labor cumplida de la empresa, al mismo tiempo que analiza con espíritu crítico la actividad total. En efecto, su función es una especie de estudio crítico de todo aquello con lo cual se pone en contacto, tendiente a determinar que otras cosas pueden hacerse para que propendan a servir mejor los intereses de la empresa. "La calidad de esta función valorativa es la medida de una eficiente Auditoría Interna en el sentido moderno que ahora se da a esa actividad".

El Instituto de Auditores Internos de Nueva York ha tratado de sintetizar los objetivos de la Auditoría Interna en el año 1947, mediante una Declaración de Responsabilidades. En el primer párrafo dice: "La Auditoría Interna es una actividad independiente para valorar y examinar las operaciones contables, financieras y otras, como fundamento de un servicio protector y constructivo prestado a la administración. Es una forma de control que funciona midiendo y evaluando la eficiencia de otros tipos de control. Aborda en primer lugar asun-

(15) JOHN B. THURSTON: La Auditoría Interna y el Contador Público - Rev. de la Fac. de Ciencias Económicas de Bs. As. N° 32 - Abril 1951 - pg. 208.

(16) VICTOR Z. BRINK - "Auditoría Interna: una nueva técnica administrativa" - Pub. The Institute of Internal Auditors of New York Ed. Brock and Wallston - Stamford 1943 - pg. 22.

tos de índole contable y financiera, pero puede también ocuparse de aquellos relacionados con las operaciones".

Teniendo en cuenta el proceso de desarrollo que está atravesando el mundo económico, el mencionado Instituto, creyó menester convocar a sus miembros en 1957 a fin de rever la Declaración anterior, proposición que fué aprobada en su nuevo texto por el Consejo de Directores en la ciudad de Los Angeles, California. Su traducción es la siguiente: (17) "La Auditoría Interna es la actividad de evaluar en forma independiente, dentro de una organización operaciones contables, financieras y de otra naturaleza como fundamento de un servicio para la administración. Es un control administrativo que funciona midiendo y evaluando la eficiencia de otros controles".

En párrafos precedentes hemos tratado de extractar el juicio de autores e instituciones que están catalogadas como autoridades en la materia. Intentaremos ahora ofrecer una enunciación de los caracteres de la Auditoría Interna.

En nuestra opinión, la moderna Auditoría Interna se ocupa accidentalmente de los errores y de la deshonestidad de los empleados es decir que se ha abandonado el viejo precepto de "policía contable" o "guardián de la moralidad administrativa", por la cual todos los funcionarios de una empresa soportaban con temor y desconfianza.

Su verdadera misión, es proporcionar los medios necesarios para coordinar los esfuerzos de sectores, individuos y funciones para orientarlos hacia los objetivos delineados por la dirección de la empresa, explicando a subordinados el alcance y correcta interpretación de las normas impartidas por la superioridad y luego informando a ella de las razones que se opongan a la ejecución de órdenes y programas trazados.

(17) Statement of Responsibilities of the Internal Auditor - The Institute of Internal Auditors - Los Angeles - California - EE. UU. - Mayo de 1957.

Constituye una de las técnicas más modernas que la administración de empresas haya podido concebir para satisfacer una multitud de problemas técnicos y administrativos que originan los negocios de nuestra época.

Forma parte del sistema de control interno, entendiendo por tal el conjunto de medidas y procedimientos adaptados para propender a una mejor seguridad y mayor eficiencia en los objetivos prefijados. Pero como elemento de control dentro del concepto administrativo no debe constituirse en algo que restringe o confina sino por el contrario en un permanente estímulo de crecimiento y progreso.

3 - CARACTERISTICAS MODERNAS.

Cuales son las cualidades que distinguen a la Auditoría Interna? Un adagio repetido señala al Auditor Interno como "ojos y oídos de la dirección de una empresa". Naturalmente para conducir con éxito la administración de los negocios modernos, sus directivos deben fijar con precisión sus objetivos, determinar sus políticas, trazar planes para cumplirlos y analizar los resultados obtenidos. Dentro de este programa de acción adquiere particular relevancia el concepto de "dirección por excepción" que permite a los niveles superiores dedicarse con intensidad a la solución de los problemas de gran envergadura, relegando los asuntos de rutina o de aquellos que no requieren atención especial, a funcionarios facultados por delegación de funciones.

La organización estructural de la empresa, los procedimientos de trabajo, la contabilidad y otros registros son factores trascendentes indicativos de su perfecto y sincronizado funcionamiento. Un sistema de control interno coordinado en sus distintas áreas facilitará el aprovechamiento óptimo de bienes, servicios y personal, traducibles en más y mejores índices de rendimiento.

Los Auditores Internos están ligados en su gestión en esta etapa de control, actuando como ya se ha dicho evaluando en forma independiente, la amplitud y eficacia de los controles administrativos y de operación.

Por su acreditada preparación este grupo de expertos es responsable en brindar a la administración superior de las empresas una reseña objetiva, honesta e imparcial de la eficiencia de sus sistemas y del funcionamiento de sus controles. Pondrá en conocimiento de la misma toda eventual desviación de los procedimientos y colaborará en la definición de asuntos que deban someterse a decisión superior bajo la "idea de dirección por excepción".

Es común intentar limitar el ámbito de la Auditoría a cuestiones puramente de control contable. No obstante, pensamos que si se pretende satisfacer una necesidad de administración no debe quedar vedado el campo de sectores operativos. Corresponde a la dirección de las empresas determinar su mejor aprovechamiento en la inteligencia y conocimiento de las ventajas que este grupo de técnicos puede ofrecerle. Es indudable que, si bien el horizonte de la Auditoría Interna es sólo limitable por la frontera que los directivos le hayan fijado, es propiedad inherente a la misma justificar la confianza dispensada, ofreciendo informes cabales, objetivos y lógicos que trasuntan sugerencias prácticas y constructivas.

4 - NATURALEZA DE SUS SERVICIOS.

Los Auditores Internos constituyen un grupo administrativo de individuos autodisciplinados con la misión esencial de facilitar ayuda a la Dirección de las empresas para el mejor desempeño de sus funciones. Va de suyo, que estos individuos son funcionarios de la empresa, y por ende están ligados a los intereses que pretenden defender. A medida que la empresa crece o amplía el radio de sus operacio-

nes, la labor de los mismos se torna más difícil. Es inevitable que aún en extensión considerable, los Auditores Internos se encuentren bajo la dependencia del grupo que dirige en forma activa los destinos de las compañías.

Si bien, generalmente se le otorga a los mismos jerarquía institucional dentro del esquema organizativo de la empresa, es necesario también conferirles amplia independencia para la mejor efectividad de su trabajo.

Su condición de hombres de la empresa les permite entrar en contacto y familiarizarse después de cierto período, con todo lo concerniente a la misma, es decir, productos, equipos, elemento humano; en fin procedimientos y operaciones. La posibilidad de ejercitar sus facultades inductivas y de emplear sus métodos de indagación, haciendo abstracción de la agitación operativa diaria, es una virtud y un privilegio que, ordenado con habilidad y preparación científica, conforman un servicio inapreciable para una conducción segura y progresista.

No en vano pues, se les llama a los Auditores "consultores internos de la empresa" en la acepción que se le asigna al término en nuestro país.

Podemos intentar una sucinta enumeración de sus posibilidades, a fin de acertar con la naturaleza de sus funciones. Es condición "sine qua non" de la Auditoría Interna asegurar a la Dirección de una empresa:

- a) Correcta observancia de políticas, normas y procedimientos por todos y cada uno de los sectores de la misma.
- b) Fiscalización sistemática y objetiva.
- c) Evaluación y análisis constructivo de los aspectos contables, financieros, económicos y operativos.

5 - NECESIDAD DE SU EXISTENCIA EN LA EMPRESA MODERNA

La inevitable separación de la administración superior de las operaciones mismas, priva a aquélla de la oportunidad de poder observar con detenimiento, la forma en que se aplican sus directivas y procedimientos prescriptos en el terreno real, con el objeto de obtener una fiel apreciación de las mismas y determinar en tiempo oportuno sus adecuadas modificaciones. El buen funcionamiento de una empresa requiere la continua aplicación de tal análisis. Es un axioma cierto que una organización o sus técnicas no pueden permanecer ociosos en el mundo de los negocios modernos, a riesgo de transformarse en obsoletas. El perfeccionamiento constante y la eficiencia de sus operaciones internas es la esencia de su vigor y de su permanencia en mercados industriales y comerciales caracterizados por amplia rivalidad competitiva.

La combinación de estos factores ha hecho que las direcciones superiores de empresas adquieran conciencia de la necesidad de un medio organizado de llevar a cabo un programa ajustable de fiscalización interna. Es así como han encontrado ventajoso el empleo en sus cuadros de personal de Auditores capaces no solamente de lograr los objetivos enunciados más arriba sino también de disponer de ciertos servicios que antaño eran realizados por Auditores Externos.

En los EE.UU., se procura otorgar en las grandes organizaciones, absoluta independencia a la gestión de control interno, descentralizando estas funciones de los jefes seccionales, a fin de permitir su dedicación exclusiva a sus propios problemas departamentales (18). Por tal razón, grupos integrados de empresas han asegurado la obtención de resultados satisfactorios encargando a un solo sector la coordinación general y las técnicas del control administrativo. Este depar-

(18) R.F. WALLACE - Como tomar las mejores decisiones - Revista FACTORY - Junio 1959 - pg. 39.

tamento ha sido llamado comúnmente "de Ingeniería Administrativa" (19), cuyos ambiciosos planes les asigna responsabilidad desde la planificación de la organización hasta el estudio de la simple rutina de oficina. Cabe mencionar que para el mejor éxito de los fines perseguidos se cuida la selección de los técnicos que se les asigna, eligiendo individuos con idoneidad en materia contable y administrativa e ingenieros industriales, en ambos casos personas con potencial que merezcan el respeto de los cuadros de la organización.

Para apreciar el grado de aceptabilidad de la Auditoría Interna, transcribiremos el resultado de encuestas efectuadas en EE.UU. y nuestro país por instituciones especializadas. La filial Chicago del Instituto de Auditores Internos de Nueva York efectuó en el año 1958 una investigación entre sesenta y seis empresas, obteniendo las siguientes conclusiones: (20)

a) Tamaño de la empresa consultada:

<u>CONCEPTO</u>	<u>CANTIDAD</u>
Con menos de 2.000 agentes	10
Entre 2.000 y 5.000 agentes	18
Entre 5.000 y 10.000 agentes	14
Sin identificar	1
	66

-
- (19) JOHN B. THURSTON - The past, present and future of Internal Auditing - Internal Auditing, philosophy and practice - The Institute of Internal Auditor - BROCK and WALLSTON - STAMFORD 1944 - pg. 240.
- (20) The Internal Auditor - Revista "Journal of The Institute of Internal Auditor". Sep/1958 - pg. 43 - New York.

b) Tamaño de la Auditoría Interna existente.

<u>CONCEPTO</u>	<u>CANTIDAD</u>
Menos de 5 auditores	31
Entre 5 y 10 auditores	13
Entre 10 y 20 auditores	11
Más de 20 auditores	11
	66

c) Antigüedad de la Auditoría Interna implantada.

<u>CONCEPTO</u>	<u>CANTIDAD</u>
Menos de 5 años	18
Entre 5 y 10 años	15
Entre 10 y 20 años	13
Más de 20 años	17
Sin respuesta	3
	66

Entre nosotros, el Instituto de Investigaciones Administrativas y Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires efectuó una consulta en mayo de 1963 con resultados satisfactorios en atención al desarrollo de nuestras empresas.

Se circularon 400 cuestionarios entre distintas firmas, obteniéndose respuestas de solamente 276. Las mismas pueden agruparse así:

- a) 167 empresas poseen Auditoría Interna (60%).
- b) 109 carecen de la misma (40%).
- c) Entre los años 1924 y 1947 implantaron Auditoría Interna entre 1 y 3 empresas por año.
- d) De 1948 a 1963 entre 4 y 16 empresas crearon sus propias Auditorías.

C A P I T U L O I I

Funciones de la Auditoría Interna

- 6 - El control interno y la Auditoría Interna.
- 7 - Los procedimientos administrativos y la Auditoría Interna.
- 8 - Actividades específicas.
- 9 - Actividades especiales.



6 - EL CONTROL INTERNO Y LA AUDITORIA INTERNA.

Al igual de lo que ocurre con la definición y alcance de la Auditoría Interna, no existe criterio uniforme entre los autores con respecto al significado y comprensión del término control interno. En oportunidades, al margen del problema terminológico propio de esta disciplina (21), se ha creado cierta confusión entre normas y procedimientos y órganos responsables de la preparación y aplicación de dichos principios.

Veremos en primer lugar, la opinión sobre control interno de algunos investigadores, para procurar luego determinar la correlación y diferencias con la Auditoría Interna.

J. Gómez Morfin (22), manifiesta que "para algunos autores los sistemas de control se reducen a las medidas necesarias para prevenir fraudes". Así George E. Bennet dice: "Un sistema de control interno puede definirse como la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado, llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la posibilidad de fraude".

"En cambio - continúa - otros autores sin hacer mención especial de la prevención de fraudes, enfocan su atención hacia la distribución de funciones del personal, a fin de lograr la coordinación y comprobación de los trabajos efectuados". Víctor H. Stemp en un trabajo sobre el tema expresa: "El sistema interno de comprobación y control puede explicarse como la distribución apropiada de funciones del personal, de tal manera que el trabajo de cada empleado pueda coordinarse y comprobarse independientemente del trabajo de otros empleados".

(21) WILLIAM LESLIE CHAPMAN, Obra citada, pg. 122.

(22) J. GOMEZ MORFIN, El control interno en los Negocios - Ed. Fondo de Cultura Económica - 3° Ed. pg. 15.

Por último "Luis Manrara Galán, determina el significado del concepto de que se trata, incluyendo como elemento de control interno, además de la contabilidad, la distribución adecuada del personal, cosa indispensable para complementar el control obtenido mediante los procedimientos contables". "La definición de este autor dice a la letra: "Un sistema de control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, mediante el cuál la contabilidad controla, hasta donde sea posible, las operaciones principales del negocio, y el trabajo de los empleados se complementan en tal forma, que ninguno tenga control absoluto sobre alguna operación importante, de modo que no puedan existir fraudes y errores a menos que se confabulen dos o más empleados para realizarlos".

De la combinación de las tres definiciones aportadas, Gómez Morfin extrae su propio enunciado en esta forma: "El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como proveer la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescripta".

El Instituto Americano de Contadores ha definido el control interno diciendo que "comprende el plan orgánico y todos los métodos y medidas que se adoptan en un negocio para salvaguardar sus bienes, verificar la exactitud y autenticidad de su contabilidad, propender a la eficiencia en el desarrollo del trabajo y velar por la observancia de las normas impuestas por la dirección" (23).

(23) Bulletin on Internal Control - American Institute of Accountants, Año 1949.

Víctor Z. Brink, (24) manifiesta que "el control interno abarca el planeamiento y la utilización de todos los medios por los cuales, desde el punto de vista financiero, la dirección consigue del modo más eficaz proteger los bienes de la empresa, administrar sus operaciones corrientes y planear el futuro".

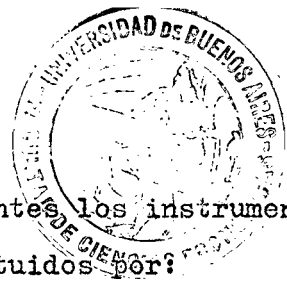
Montgomery, (25) al establecer los principios de Auditoría, asigna primordial importancia al adecuado estudio y evaluación del control interno existente, como base para determinar la intensidad y alcance de la Auditoría a realizarse.

Considera que el campo del control interno puede ser clasificado en tres áreas, que para mejor entendimiento denomina:

- a) Control interno administrativo u operativo, consistente en el plan de organización y los métodos y medidas adoptados dentro de un negocio para promover mejor eficiencia y absoluta coherencia con las políticas fijadas por la dirección. Dentro de este marco tendríamos por ejemplo las normas para la selección, preparación y remuneración del personal; estudios de tiempo; controles de calidad; estudio de mercado; control presupuestario, etc.
- b) Control interno contable, que comprende el conjunto de normas tendientes a asegurar la corrección y autenticidad de las informaciones contables y registros conexos.
- c) Internal Check, entendiéndolo por tal, los procedimientos contables, estadísticos, físicos o de otra naturaleza necesarios para la defensa de los bienes empresarios contra defraudaciones y cualquier otro tipo de irregularidad.

(24) VÍCTOR Z. BRINK: "A program for effective internal control - Rev. The Internal Auditor - Marzo 1952 - pg. 39

(25) NORMAN J. LENHART Y PHILIP L. DEFLIESE - Obra citada - Cap. Auditing Standards of Field Work - pg. 53.



Como surge de las definiciones precedentes, los instrumentos fundamentales del control interno, están constituidos por:

- 1 - Objetivos planeados.
- 2 - La organización estructural de la empresa.
- 3 - La adecuada distribución de tareas y responsabilidades entre el personal.
- 4 - Los procedimientos administrativos.
- 5 - La contabilidad y otros registros.
- 6 - Los informes e índices de rendimientos.

Resulta obvio admitir que el primer presupuesto lógico de toda organización consista en definir el objetivo y finalidad de su creación. Para ello es condición ineludible el establecimiento de un programa planificado que contemple en forma clara los planes y objetivos generales y particulares expresados en términos cualitativos.

Habitualmente para llegar a este fin se parte con un sano programa presupuestario complementando el resultado de los objetivos planificados cuantitativamente con la comparación y análisis de los rendimientos obtenidos.

Un segundo aspecto que corresponde cuidarse desde el punto de vista de control, es el estudio e implementación de una buena y equilibrada organización, donde funcionen sin superposiciones, duplicaciones ni conflictos las distintas secciones o departamentos, cuidando que las tareas, el personal y la responsabilidad de las jefaturas, estén bien definidas y sincronizadas con los planes y políticas programadas.

Otro aspecto que también debe observarse - y que será motivo del desarrollo del siguiente punto de este trabajo - es la técnica de los procedimientos administrativos.

Una adecuada delimitación de responsabilidades y una acertada distribución de funciones no ofrecen por sí solas una sólida garan-

tía protectora contra el desenvolvimiento antieconómico si no van acompañadas de la adopción de cuidadosas rutinas administrativas, diseñadas, adaptadas y conocidas por el personal de la organización.

Entre la contabilidad y el control interno existe estrecha interdependencia puesto que no es posible imaginarse un sistema de esa naturaleza sin que los registros contables lo apoyen y complementen.

Por otra parte un sistema contable que se limite al simple registro histórico sin estar respaldado por el cumplimiento de normas de control eficaces, malogra casi totalmente su utilidad, puesto que en tales circunstancias no es posible confiar en los datos que arrojen sus informes y estados financieros.

Todos conocemos la importancia que tiene, no sólo para la dirección general, sino también para los jefes departamentales o seccionales, la seguridad de las informaciones contables a efectos de evitar la formulación de juicios equivocados que redundarían en decisiones desacertadas.

Un precepto general de control que debe observarse en este aspecto, es que la realización de las transacciones se encuentre separada del registro de las mismas, es decir, que ninguna persona pueda asentar en registros contables las operaciones en que ella misma interviene.

Concurren a acrecentar los medios de control, además de los elementos que hemos expuesto otros dispositivos que mantienen cierta conexión con la contabilidad; nos referimos a los informes estadísticos, estados financieros y standards de rendimientos.

Este aspecto constituye la materia de la técnica de análisis de estados, "procedimiento de estudio estadístico y de la dinámica de la empresa con la finalidad de llegar a una conclusión determinada acerca de la evolución experimentada en la hacienda" (26).

(26) WILLIAM LESLIE CHAPMAN - Obra citada - pg. 132.

En concordancia con lo indicado en el primer párrafo de este capítulo, hemos pasado revista a los elementos constitutivos del control interno. Examinaremos ahora, los órganos encargados de su implantación y correlativo mantenimiento.

Una primera y básica responsabilidad, es atributo exclusivo de los dueños o directivos de la empresa; el éxito de su gestión traducible en más y mejores resultados. Y sin duda que por intermedio de los instrumentos de control, fuerza motriz, dinámica e impulsora, se perfecciona la administración y se consolidan en gran parte los objetivos perseguidos.

Es propiedad absoluta de la Dirección en su condición de órgano volitivo la determinación de la intensidad de los controles internos a implantarse. Generalmente, cuando el crecimiento de la organización es expansivo, las distancias del presidente a los supervisores de primera línea se extienden. Consecuentemente se siente cada vez más la necesidad de una aproximación formal y de aplicar técnicas modernas de control.

El proceso de sucesivas delegaciones de funciones y el método de administrar por el sistema de "dirección por excepción" agudiza el problema, surgiendo la necesidad de adoptar controles en proporción a la magnitud de la organización o de las ventajas que se pretenda obtener.

Determinadas las políticas y los objetivos, construída la estructura de la empresa, elegido el personal y asignadas las responsabilidades por sus tareas, corresponde discernir a que órganos les será confiado el cumplimiento de las instrucciones. Evidentemente, los jefes departamentales, adquieren una responsabilidad primaria por la observancia de normas de control dentro de sus respectivas jurisdicciones. Asinismo, no están exentos de idéntica responsabilidad, los supervisores de línea de menor jerarquía. Por supuesto que esta función de

"control operativo" cumplida a veces en forma imperceptible - no releva al personal implicado del cumplimiento de sus tareas específicas.

Otra forma de control, es el que se ejerce a través de los sectores contables, con alcance variable, desde la documentación y registros primarios hasta los estados e informes económicos y financieros. Suele estar en manos de funcionarios ejecutivos con distintas denominaciones, reunidos bajo la supervisión de un Gerente Administrativo, Contralor o Contador General. En algunas organizaciones es dable encontrar que los problemas financieros son confiados a agentes especializados dirigidos por un "Tesorero".

Por último, consideraremos el órgano de control por excelencia: la Auditoría Interna. Hemos visto que su principal función es la de evaluar y fiscalizar los elementos de control interno a fin de ofrecer a la dirección y personal superior, un mecanismo adicional que aumente su fortaleza ejecutiva y los transforme en miembros efectivos del equipo administrador. En consecuencia, la esencia misma de su función está entroncada con el sistema de control interno integral y su posibilidad analítica y constructiva no debe limitarse a anotar desviaciones de normas, sino mantener un constante perfeccionamiento de los procedimientos.

En conclusión, podemos afirmar que los distintos elementos del control interno vigentes de una organización se implementan y ejecutan, conforme a normas de coordinación general prefijadas por los órganos operativos de su estructura y son fiscalizados por la Auditoría Interna para asegurarse de los resultados satisfactorios.

7 - LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y LA AUDITORIA INTERNA.

Simultáneamente con la labor analítica que realiza a través de sus fiscalizaciones, el Auditor Interno también efectúa una tarea constructiva al indicar a las autoridades de las empresas cuáles son

las fallas que adolecen los métodos de control y en que forma se pueden corregir. Hemos visto, que este proceso constituye uno de los fines importantes de la Auditoría Interna consistente en la revisión del sistema de control interno a fin de asegurar el funcionamiento efectivo de los mecanismos establecidos.

La vigilancia constante del funcionamiento de los dispositivos de control, apunta a subsanar cierta tendencia del personal y por ende de la organización, a apartarse de las normas y políticas originalmente establecidas para regir su trabajo. Buscar caminos cortos es instintivo, particularmente en el campo de los problemas contables, que por su subordinación a rutinas prefijadas, se transforman a menudo en tareas monótonas.

Ahora bien, como consigue el Auditor interiorizarse de los procesos para certificar si se cumplen o no los principios básicos de control interno? Mediante un estudio y relevamiento completo de los procedimientos administrativos y de la ubicación funcional de sus ejecutores, ajustado a técnicas operativas que desarrollaremos en el capítulo IV.

Se entiende que esta tarea del Auditor no es única y excluyente, ni requiere dedicación exclusiva, sino concurrente con las de fiscalización y evaluación, y está guiada por el propósito de adquirir el pleno conocimiento de la sucesión de operaciones y movimientos que se realiza en un sector para un determinado proceso administrativo bajo análisis.

La aplicación de políticas, planes y procedimientos es una consecuencia de la administración científica de la empresa y gobiernan los detalles de la organización para el mejor logro de sus objetivos. Por ello, deben estar basados en informaciones cuantitativas y cualitativas prolijas que permitan emplearse como manifestaciones crecientes de la necesidad de proveer.

La labor del Auditor Interno, en contacto con estas guías de procedimientos, adquiere singular importancia y lleva implícita el conocimiento de una adecuada técnica, para establecer si la estructura dentro de la cual funciona la empresa o los sectores e individuos de la misma responden a principios económicos de control sobre los recursos materiales y humanos.

8 - ACTIVIDADES ESPECIFICAS.

Al estudiar las definiciones y naturaleza de la Auditoría Interna, hemos hecho referencia en forma general a las funciones que debe satisfacer para el logro de sus objetivos.

Hemos visto asimismo, que las atribuciones y facultades del Auditor Interno son más o menos amplias, de acuerdo al grado de mayor o menor reconocimiento que la Dirección de la empresa le haya otorgado. Por ende el alcance y posibilidad de sus funciones, en las distintas áreas estará más limitado por sus facultades y ubicación jerárquica, que por sus condiciones técnicas.

Al procurar enumerar las actividades específicas del Auditor Interno, debemos tener en cuenta que su acción se desenvuelve, sobre bases independientes e imparciales, es decir sin ningún ligamento con los otros grupos o unidades administrativas. En otras palabras, sus tareas de servir y auxiliar a la dirección, son de naturaleza esencialmente consultiva. Resultaría impropio, por ejemplo asignar a la Auditoría Interna tareas operativas y más aún funciones ejecutivas, que están reservadas a los sectores de línea de la organización.

Cabe agregar que el examen que vamos a presentar a continuación es simplemente enunciativo y no excluye a las nuevas expresiones de desarrollo que en una disciplina como la Auditoría Interna, es factible encontrar por su estado de rápida evolución. Tampoco es inten-



ción calificar la importancia relativa de la función por el orden de ubicación en la enumeración.

a) Estudio de la estructura de la organización.

El conocimiento profundo de la organización de la empresa, sus políticas, planes y métodos de trabajo, son indispensables para el buen éxito de la función del Auditor. Además de la apreciación "de visu", contará para realizar el estudio con diagramas y organigramas del ordenamiento jerárquico de la empresa, con esquemas de ubicación y distribución de los Departamentos, con guías y manuales de organización, con cuadernillos de instrucciones, etc. Es importante apreciar cualitativamente, el grado de delegación de funciones existente, para definir en una segunda etapa del estudio, el orden de atribuciones y responsabilidades de los funcionarios. El contacto directo con las más altas jerarquías de la organización, le permitirá interiorizarse de los intereses generales de la empresa, condición esencial para juzgar si las políticas departamentales responden a objetivos colectivos.

b) Determinación del cumplimiento de directivas.

En términos generales, toda actividad dentro de una empresa está reglada por instrucciones escritas, cartas, manuales, informes, circulares, presupuestos, etc.; o bien por principios de aceptación general que, aún no encontrándose materializados en sentido formal, son de aplicación común y efectiva conveniencia.

Inadecuadas interpretaciones, falta de comprensión, erróneas ejecuciones, fallas de supervisión o factores similares provocan distorsiones habituales en el cumplimiento de las normas impartidas. La responsabilidad de que tales preceptos se cumplan en la forma originalmente prevista por la administración superior, es inherente de la Auditoría Interna.

La actividad encaminada a la observancia del cumplimiento de normas dictadas por la dirección, constituye una de las principales

funciones de la Auditoría Interna. Advertimos en estas tareas, tres aspectos distintivos y complementarios a la vez, que se superponen y adicionan: facultad de informar a la autoridad jerárquica de línea de la desviación anotada, posibilidad de prevenir todo tipo de anomalías y necesidad de proveer sistemas que instrumenten procedimientos tendientes a evitar repeticiones de faltas.

c) Evaluación del control interno.

Hemos visto en capítulos anteriores, como la Auditoría Interna, órgano de control interno por excelencia, integra y complementa un sistema para evaluar la eficiencia de los otros controles.

La delicada función que debe cumplir el Auditor Interno en este aspecto, requiere reunir en este grupo un conjunto de atributos básicos para el buen éxito de su cometido. En efecto, debe tener amplio conocimiento técnico - profesional en el aspecto administrativo y contable, poseer una buena experiencia de los sistemas de relevamiento, mantenerse actualizado en la faz operativa de la empresa, ser reservado en materia económica y comercial y muy especialmente poseer criterio, sentido común y capacidad de análisis y discernimiento.

d) Observancia de la técnica contable.

El sistema contable, con multiplicidad de elementos, procesos y procedimientos, debe ajustarse en su funcionamiento a normas claras y precisas de contabilidad para obtener resultados exactos y uniformes. La mayor o menor confianza que se pueda otorgar a los datos provenientes de esta fuente, depende fundamentalmente del grado de observancia que el personal interviniente, ha mantenido sobre el cumplimiento de directivas y reglamentos que constituyen la estructura del sistema. La vigilancia del cumplimiento de estos principios es otra de las funciones atribuibles al Auditor Interno.

e) Análisis de procedimientos.

Los procesos administrativos constituyen un complejo de relaciones entre diversos sectores de la empresa, cuyo análisis minucioso faculta al grupo de Auditoría a proponer modificaciones ventajosas, orientadas a la prevención de comisión de irregularidades o buscando mejor funcionalidad mediante la eliminación del derroche de energía y materiales.

f) Funciones protectivas.

En este aspecto la función del Auditor Interno consiste en fijar y ejecutar un adecuado plan de fiscalización que permita asegurar en forma sistemática y coordinada, la prevención o localización de errores, irregularidades y desviaciones.

En términos generales, comprende las tareas de vigilancia y control sobre el patrimonio de la organización y la comprobación de que se utilicen debidamente los recursos y bienes de la empresa, buscando su mejor aprovechamiento económico y su máxima rentabilidad.

Es obvio manifestar, que esta función de conservación y protección, en sentido lato no sólo se refiere a los aspectos físicos y materiales, sino también de elemento humano. La selección inapropiada del personal, mala instrucción, ineficiencias reiteradas, falta de disciplina, utilización del tiempo o bienes de la empresa en provecho propio, etc.; constituyen pérdidas de esfuerzos y de dinero, que el Auditor está obligado a puntualizar.

g) Prevención de fraudes y deshonestidad.

Las primeras concepciones de la Auditoría en general, recalcan la función de la determinación y descubrimientos de fraudes y acciones dolosas. Evidentemente esta función, aún hoy, continúa siendo una parte importante de la tarea del Auditor Interno. Pero existe una variación fundamental en su orientación: la fuerza y firmeza de la acción debe orientarse a la prevención del fraude más



que a su descubrimiento. Tal forma de encarar el trabajo cambia el aspecto represivo por el aspecto constructivo del problema y hace que el Auditor Interno pase del papel de detective puesto a descubrir transacciones fraudulentas al de planificador que trata de eliminar las condiciones que posibilitan esas acciones deshonestas. Este objetivo guarda concomitancia con las otras funciones y, directa o indirectamente, al hacer la evaluación de las normas de control interno, se trabaja para advertir debilidades del sistema y para frenar, en forma razonable, las posibilidades de fraudes y dolo.

h) Revisión, análisis e interpretación de informes.

En este capítulo nos referiremos a la actividad del Auditor Interno frente a informes preparados sobre la base de los registros contables. Destacando la importancia que los informes y estados tienen como medio de información y control administrativo, CADMUS Y CHILD han manifestado (27) "Los informes contables son como las autopsias y como éstas deben ser de ejecución inmediata, completa, exacta e imparcial. Si se observan estas reglas básicas se los podrá utilizar con confianza para el análisis de lo actuado y la formulación de planes para el futuro". "Los informes sobre las operaciones son factores orientadores para la superioridad, en su tarea de evaluar la eficiencia con que los empleados dan cumplimiento a sus obligaciones a su cargo y comprobar si los gastos son altos en relación con las utilidades o las ventas". "El papel que desempeñan los informes es tan importante para la marcha de un negocio, que ningún jefe debería menospreciarlos, como ocurre a veces cuando los resultados que éstos reflejan son desfavorables".

Por lo tanto, los datos que dichos informes contienen deben ser exactos desde el punto de vista matemático, dignos de crédito

(27) BRADFORD CADMUS Y ARTHUR J.E. CHILD: Obra citada pg. 42.

en cuanto a los valores que reflejan y estar de acuerdo con los principios y normas de contabilidad aceptables.

En su función de fiscalización, la responsabilidad de que estas condiciones se cumplan es del Auditor Interno conforme a ello, debe organizar un plan sistemático de revisiones que asegure a la administración la validez de los informes corrientes. Pero esto no significa necesariamente que el examen se realice sobre todo y cada uno de los informes presentados, sino que podrá aplicar en lugar de una revisión detallada la técnica de la comprobación selectiva.

Pero debemos destacar aquí, que necesariamente la labor de fiscalización debe complementarse con la de análisis e interpretación. Veremos más adelante que una de las facultades que distinguen la personalidad del Auditor, es su capacidad analítica. Resulta un desacierto inexcusable pasar por alto las oportunidades que se presentan durante un proceso de revisión, para realizar el análisis de los datos contables, por cuanto el mismo representa otro de los más importantes del servicio que brinda la Auditoría. El Auditor Interno que permanece alerta se encuentra siempre en condiciones de complementar su tarea de pura fiscalización con el análisis de los hechos pertinentes relativos a las operaciones de la compañía. Posee, además, en virtud de su íntimo conocimiento sobre las prácticas y problemas de la empresa, una posición por demás ventajosa para realizar una apreciación inteligente sobre el significado de los hechos comprobados, y poder pasar así a la dirección, el tipo de información que la administración superior necesita para la solución de sus problemas corrientes.

i) Ponderación de standards de rendimiento.

Es sabido que, uno de los más importantes y promisorios perfeccionamientos que se han operado en el campo de la administración científica de empresas es la tendencia a establecer de antemano los ingresos, los egresos y el superávit, por medio de previsiones, el

control presupuestario, los costos predeterminados y los procesos similares.

Esta actitud consiste esencialmente en formular un plan para el futuro en base de un análisis del pasado y preparar un programa financiero para llevarlo a feliz término. Pero la operación no es definitiva, si no existe complementariamente una técnica adecuada para medir los resultados.

Establecer patrones operativos, instituir bases de rendimientos, apreciar los resultados entre lo que fué y lo que debió ser, es uno de los más importantes pasos en el progreso económico moderno, universalmente definibles por dos expresiones comunes: productividad y eficiencia.

La posibilidad que tiene el Auditor de realizar una ponderación de los resultados de la gestión, reside en el íntimo contacto que el mismo tiene con los informes y datos sometidos a su fiscalización, análisis e interpretación. Su experiencia y preparación le permitirá sugerir a la administración superior de la empresa las tendencias y caminos que podrían ser seguidos a fin de asegurar que los resultados se logren de acuerdo a los objetivos presupuestados.

9 - ACTIVIDADES ESPECIALES.

Hemos visto las dificultades que se presentan para efectuar una clasificación literal de las funciones de la Auditoría Interna. Más aún, no está exenta de cierto grado de arbitrariedad la división de sus funciones en específicas y especiales, por cuanto un determinado servicio suele tener atributos comunes que producen una superposición inevitable. Los factores habitualidad y calidad, pueden ser los rasgos distintivos que caractericen la esencia de su servicio. Sujeándonos a tal hipótesis, desarrollaremos la enumeración siguiente. Pero antes, debemos destacar que paralelamente a los servicios de la

Auditoría Interna, existen en la empresa moderna otras disciplinas especializadas que mantienen gran afinidad de tareas con las específicas de Auditoría. Así por ejemplo, en lo relativo a formulación de rutinas, diagramación de formularios, programación y desarrollo de nuevas técnicas de sistematización, etc., encontramos a sectores de "métodos y organización"; en lo referente a planes operativos industriales tenemos los sectores de "control de producción" e "Ingeniería Industrial"; suelen también existir en grandes empresas integradas Departamentos de Análisis Comercial e Investigación de Mercados; grupos de Estudios Económicos; Asesores de Eficiencia, etc. Simultáneamente puede recurrirse sobre problemas específicos a consultores externos de empresas.

Al solo efecto de no dispersar esfuerzos y en mérito a un principio elemental de coordinación, corresponde atribuir a cada sector especializado la materia propia de su disciplina. Toda superposición de jurisdicciones debe solventarse prescindiendo de los agudos intereses departamentales y adjudicando a cada grupo, responsabilidad sobre el impulso a la consecución de los objetivos generales de la empresa.

a) Investigación de irregularidades.

Hemos expresado en párrafos anteriores que una de las funciones específicas de un buen sistema de control interno consiste en poner en evidencia debilidades que puedan provocar alteraciones fraudulentas. El examen de tales situaciones, deberá complementarse con la sugerencia de nuevas normas que consoliden la corrección de los procedimientos.

No obstante la existencia de estrictas normas de control interno y de su permanente fiscalización por Auditores Internos, no se podrá evitar la comisión de algunas irregularidades. Es decir, que debemos admitir que el control no constituye una garantía absoluta contra maniobras dolosas.

Los controles internos son de carácter preventivo y la acción de los Auditores tiende a preservar la ética administrativa. Aún así debe pensarse que este saludable ambiente, puede ser alterado a veces, por la intervención de empleados deshonestos en colusiones y connivencias en perjuicio de los intereses de la organización. Si tal hecho ocurre, la administración superior no debería atribuir en la mayoría de los casos a los Auditores Internos, responsabilidad directa por falta de adecuada fiscalización, sino reconocer que constituía uno de los riesgos presupuestos y potenciales del negocio.

CADMUS Y CHILD, han escrito al respecto: (28) "No siempre aparece el fraude en el curso de las revisiones de los Auditores Internos y Externos. Cuando el fraude se descubre durante una revisión, ello se debe casi siempre a la perspicacia del Auditor y a su insistencia para que se le proporcione una explicación exhaustiva de las operaciones poco claras. Pero por cada fraude que se encuentra en el curso de una Auditoría, hay diez que son descubiertos por personal contable y administrativo en el desempeño de sus labores específicas. Ello justifica la existencia de los controles internos y demuestra que cumplen sus objetivos".

Producido y descubierto el fraude, habitualmente se recurre a los Auditores Internos, a fin de que investiguen y reúnan todos los elementos de prueba posibles para determinar el monto de la maniobra y los responsables directos o indirectos de la defraudación, como asimismo para que sugieran las medidas tendientes a recuperar la parte del patrimonio malversado. Generalmente esta etapa del proceso se cumple con la colaboración de abogados para definir la oportunidad y consecuencias de la subsecuente acción judicial.

(28) BRADFORD CADMUS Y ARTHUR J.E. CHILD: Obra citada pg. 304.

Cabe agregar, que los Auditores Internos deberán realizar un exhaustivo análisis de los controles existentes para determinar si las irregularidades se han producido por ineficacia de los mismos y por desviaciones atribuibles a confabulaciones humanas. La administración superior espera que de dicho análisis, surjan recomendaciones constructivas que promuevan garantías adecuadas para prevenir la repetición de hechos similares.

b) Propiciador de nuevas normas.

El conocimiento de las operaciones contables, la comprensión del plan de cuentas y aspectos económicos financieros y su contacto permanente con los aspectos operacionales de la empresa, constituyen factores importantísimos para las tareas de Auditoría Interna. Durante el desarrollo de las distintas fases de su actividad irá estudiando y ponderando el grado de eficiencia con el cual se trabaja, extrayendo conclusiones y sugiriendo normas y procedimientos de carácter constructivo que asegure la posibilidad de futuros perfeccionamientos.

La dirección de empresa necesita esta acción que conduce a la aprobación de sugerencias constructivas. No debemos olvidar que existe latente el peligro de que métodos y prácticas se cristalicen y transformen en obsoletos. De ahí la necesidad de que la técnica imperante se vea continuamente sujeta a los perfeccionamientos y atenta a todo cambio beneficioso en salvaguardia contra la pérdida de eficiencia.

c) Evaluación del personal y de condiciones físicas.

Los objetivos generales de protección física y financiera, el análisis de métodos prácticos y procedimientos y la comunicación permanente entre distintos sectores y grupos, le ofrecerá a los Auditores, la posibilidad de observar la capacidad y el grado de eficiencia de los empleados y supervisores, en el ejercicio de sus funciones.



El fin fundamental será asegurarse de que cada individuo contribuya proporcionalmente al programa general y asiente con responsabilidad y efectiva participación en los negocios de la empresa.

Paralelamente observará si las comodidades físicas y condiciones materiales asisten al personal en forma activa y en la máxima extensión posible para obtener el rendimiento óptimo cualitativo o cuantitativo.

d) Servicios directos a la administración superior.

Continuamente la administración de una empresa, comisiona al Auditor Interno para la realización de tareas especiales, de tal manera que, una buena porción de su tiempo está dedicado al cumplimiento de esta misión. Por tal motivo en empresas donde la Auditoría Interna ha alcanzado alto grado de especialización, existe un equipo asignado exclusivamente a este servicio.

Así por ejemplo, encuadrarían dentro de este concepto, modificación de términos de créditos y descuentos; estudios de rendimientos y solvencias de representantes, clientes y contratistas; análisis de garantías ofrecidas por terceros; comentarios y opiniones sobre procedimientos y manuales a implantarse en economía o finanzas, decisión sobre posibilidad de ofrecimiento en venta de bienes inmuebles u otros activos; etc.

El grupo de Auditoría Interna, por lo general tiene su sede principal en las oficinas centrales de la empresa, situación que facilita su comunicación con la administración general. Al mismo tiempo, los Auditores Internos se encuentran trabajando sobre el terreno mismo durante la mayor parte de su tiempo, tomando así contacto con las condiciones físicas y humanas del trabajo "in situ". Esta combinación constituye una feliz circunstancia, por cuanto el Auditor Interno al tener contacto, tanto con la administración de

la empresa como con las condiciones del trabajo sobre el terreno, se encuentra en posición de servir de manera efectiva a los fines de su coordinación.

De tal modo la Auditoría Interna puede interpretar con mayor efectividad las normas y directivas aplicadas a las condiciones de trabajo, a la vez que la gerencia de la empresa podrá contar con adecuada información sobre los resultados de su política. Por supuesto que no se pretende anular o usurpar los contactos de niveles jerárquicos de sectores operativos o desconocer los informes que se canalizan por caminos habituales del proceso administrativo, sino ofrecer una valiosa cooperación, suplementaria de los mismos.

El valor que estos servicios prestan a la administración, se ve favorecido aún más por el hecho de que la Auditoría Interna es independiente de la operación corriente de la empresa. Es decir, que si la dirección de la misma necesita ciertos datos especiales relativos a un problema particular que afecta las operaciones de uno o más de sus departamentos, no sólo podrá obtenerlos rápidamente por la vía de la Auditoría Interna, sino que a la vez tendrá mayor seguridad de que los hechos informados responden a una base imparcial.

Por ende, en sentido particular, este tipo de tareas, es el que mejor brinda al Auditor Interno la oportunidad de prestar uno de sus más prestigiosos servicios, y de su habilidad, idoneidad y agilidad, dependerá el mayor o menor reconocimiento y jerarquización que la administración de una empresa esté dispuesta a otorgarle.

e) Intervención en problemas contables.

Es obvio insistir en que todo Auditor debe estar perfectamente compenetrado del modo en que está organizada la contabilidad y la administración en general. Por lo tanto, deberá conocer cabalmente los diversos registros utilizados, los comprobantes normalizados

en uso, los procedimientos y técnica de registraci3n, el plan de cuentas y cualquier tipo de informe referente a posiciones econ3micas o financieras de la empresa.

No debemos olvidar que una de las finalidades del sistema contable integrado, consiste en proveer "un registro hist3rico de las transacciones, para que con su interpretaci3n pueda facilitar a la gerencia la conducci3n de la empresa en forma m3s eficiente". (29)

Atribuir al grupo de Auditoría Interna experiencia y dominio de la t3cnica contable dentro de la organizaci3n, significa no solamente otorgar facultades analíticas sobre los procesos implantados, sino asignarle activa participaci3n en proyectos y modificaciones planificadas, donde su opini3n puede resultar altamente valiosa por su íntimo contacto con la estructura orgánica y funcional de la empresa, por su observancia de los principios de control interno y por su conocimiento del elemento humano encargado de la aplicaci3n de las nuevas ideas. Estos conceptos son particularmente v3lidos cuando en una organizaci3n se pretende modificar o instalar equipos electromecánicos o de sistematizaci3n electr3nica de datos.

Referente al tema de programaci3n sobre métodos electr3nicos, CHROUCHER Y THOMAS han manifestado (30), "que para realizar tales investigaciones, las empresas crean grupos de estudio "ad-hoc" integrados por especialistas que, pasado un tiempo de estudio relativamente largo, van formándose una opini3n concreta y definitiva sobre los méritos y ventajas que ofrecería la instalaci3n de un equipo electr3nico. Con referencia a los funcionarios aptos para integrar dichos grupos de estudio, las empresas importantes, que l3gi-

(29) GOMEZ MORFIN: Obra citada pg. 25.

(30) CECILIO A. CHROUCHER Y J.R. THOMAS: El Auditor Interno frente a la evoluci3n de los procedimientos mecánicos de contabilidad y los últimos adelantos electr3nicos - Rev. Cs. Econ3micas - Enero/Marzo 1958 - pg. 10.

camente son las más interesadas e indicadas para obtener ventajas de equipo de esta naturaleza, tienden a tropezar con el inconveniente de que son relativamente pocos los funcionarios capacitados, con suficientes conocimientos técnicos de la organización de todos los departamentos de la empresa. En este sentido, y debido justamente a la propia naturaleza de su tarea específica, que le obliga a conocer y controlar todas las actividades desarrolladas y procedimientos empleados dentro de su empresa, es que el Auditor Interno posiblemente, resulta, el más valioso auxiliar y una de las personas más indicadas para integrar el grupo de estudio que hemos citado".

"La intervención del Auditor Interno resulta también muy interesante desde otro punto de vista. De parte de los técnicos que diseñan e instalan sistemas con equipos electrónicos, suele existir una falta de comprensión de la verdadera importancia del control interno en una empresa, y tienden a solucionar dificultades técnicas en la adaptación de las máquinas a expensas de ciertos principios básicos de dicho control. La colaboración directa del Auditor Interno puede subsanar o superar tales deficiencias en su origen, y evitar así reajustes posteriores a la preparación de los programas de trabajo para las máquinas, cambios que, además de interferir con el desarrollo normal del sistema, suelen resultar costosos, especialmente en el caso de máquinas construídas para determinadas funciones".

f) Fuente de intercambio de ideas.

Las divisiones o departamentos de las grandes empresas, en muchos casos merced a su alta especialización o ubicación geográfica distante, suelen estar divorciados estructuralmente del resto de la organización. La Auditoría Interna, actuando a alto nivel, debe convertir los agudos intereses departamentales o locales al objetivo general de la empresa, coordinando las políticas individuales con el plan general de la Compañía

Es natural observar, cuando un grupo de Auditores Internos se destaca por su idoneidad, como recurren en busca de asesoramiento y consultas, jefes y supervisores departamentales, aún aquellos que por su naturaleza están fuera de la órbita contable o financiera. Las nuevas ideas, las mejores prácticas, observadas en oportunidades de realizar fiscalizaciones, pueden así ser transmitidas de unos sectores a otros de la organización, reportando incalculables beneficios en mérito a la uniformidad y eficiencia.

g) Instrucciones al personal de la empresa.

En capítulos siguientes, estudiaremos los atributos técnicos y morales que hacen a la personalidad del Auditor, pero anticipemos que algunos de ellos, tales como preparación, experiencia, sentido común y de ubicación, son cualidades ejemplarizadoras.

Su contacto personal con empleados y supervisores, será oportuno para el desarrollo de su personalidad y para ofrecer a aquellos, las calidades de interpretación de los prácticos contables y económicos de la empresa.

Al margen de la ayuda directa que el grupo de Auditoría Interna brinda al personal en forma de orientación e instrucción, encontramos que realiza un apoyo psicológico a la eficiencia en general. En efecto, el conocimiento por parte de los agentes de que su tarea habrá de ser revisada, les alienta a trabajar con mayor seguridad y por razones de estimación personal, a dedicar mejor actuación y capacidad a fin de evitar las críticas del Auditor Interno.

h) Tareas de asesoramiento general.

Toda empresa de importancia dispone de un cuerpo de asesores profesionales especializados que actúan para la misma con carácter interno o externo y que formulan sus recomendaciones y sugerencias cuando les son requeridas por la Dirección o bien cuando ellos consideran necesario. No obstante admitir la idoneidad y competencia

de tales opiniones, suele ocurrir que en asuntos ambiguos o controvertibles referentes a problemas administrativos, contables, impositivos o sociales, se solicite dictamen al grupo de Auditoría Interna, pues la adición de una observación suplementaria, resulta siempre beneficiosa para procurar soluciones indubitables.

i) Colaboración con la Auditoría Externa y la Sindicatura.

Para cumplir su cometido el Auditor Externo se nutre de la misma técnica que utiliza el Auditor Interno. En materia contable, ambas Auditorías trabajan generalmente sobre el mismo terreno, aunque como veremos oportunamente, las atribuciones, funciones, responsabilidades y objetivos del primero, difieren substancialmente de los del segundo.

Por su parte, la sindicatura posee atribuciones fijadas por la ley o por los estatutos de las sociedades y en líneas generales responden a cumplimentar y controlar la gestión del directorio de las mismas. Habitualmente comprenden exámenes de la contabilidad social, fiscalizaciones sobre los estados de caja y bancos, dictámenes sobre las memorias, inventarios y balances, convocación de asambleas, cumplimiento de estatutos, etc.

De lo dicho, se infiere que de existir armonía entre los grupos nombrados suele producirse una perfecta complementación de actividades que se traducirá en una cooperación efectiva tendiente a evitar duplicaciones de tareas y máximo aprovechamiento de tiempo y de esfuerzos.

Al Auditor Externo le resulta de interés conocer y discutir las opiniones de su colega interno sobre asuntos administrativos y contables; asimismo, el síndico puede juzgar necesario ilustrarse con las observaciones y recomendaciones efectuadas por el Auditor Interno en materia operativa, económica o financiera a fin de aconsejar a los accionistas la aprobación de balances, cuadros de

resultados y en suma, la gestión de los administradores de la empresa.

j) Control de sucursales y compañías subsidiarias.

Conforme al grado de descentralización y proyección geográfica que una organización haya adoptado, será la intensidad, de la labor de la Auditoría Interna en su función de control sobre sucursales y compañías subsidiarias.

De acuerdo al índice de autonomía que la unidad posea con respecto a la administración central, mayor será la necesidad de supervisión por parte de ésta, sobre su evolución operativa.

El examen de sus informes económicos financieros y la comprobación de que tales informes responden con claridad y justeza a las normas impartidas y a las cifras de sus registros, hacen imprescindible el empleo de un grupo de Auditores viajeros, que actuando en forma independiente en relación con la administración local, ejerzan funciones de fiscalización y control delegadas por la dirección central.

k) Incompatibilidad de intereses.

Es evidente que una de las condiciones fundamentales que determina el buen éxito de una administración, consiste en el alto nivel moral que impera en todos los sectores de la compañía. Claro está, que el logro y mantenimiento de esta filosofía, no se refiere exclusivamente a la eliminación de fraudes y acciones deshonestas, sino al espíritu y tendencia encaminada a lograr en forma efectiva, una plena contribución racional, poniendo a disposición de los objetivos de la empresa los mejores esfuerzos productivos.

En párrafos anteriores hemos estudiado las obligaciones y responsabilidades del grupo de Auditoría Interna, informando sobre los principios que orientan su acción particularmente en problemas que hacen a la ética del personal de la organización. Investigaremos ahora, un problema de relaciones públicas, que se proyecta al mar-

co exterior de una empresa, y del cual depende en buena parte, su prestigio y arraigo dentro del mercado en que actúa. Nos referimos a la incompatibilidad de intereses o conflicto de intereses como se ha dado en llamarlo en forma neológica.

¿Qué se entiende por incompatibilidad de intereses? Usando una expresión lacónica podemos definirla como "deslealtad para con la empresa empleadora". Se manifiesta, cuando cualquiera de los agentes de una compañía actúa en convivencia, colisión o entendimiento deshonesto con proveedores, clientes y terceros que mantienen vínculos comerciales con la misma, en beneficio de sus intereses particulares y en perjuicio de los de su mandante.

Resulta dificultoso circunscribir en normas fijas las acciones que encuadran dentro de la definición precedente; más aún en la mayoría de las empresas no existen disposiciones escritas que fijen responsabilidades por la consecución de tales actos, considerando obvia su prohibición.

El ejemplo típico y concluyente de incompatibilidad consiste en poseer intereses en empresas comercialmente vinculadas. Esta participación puede traducirse en recepción de beneficios, integración de la razón social, percepción de comisiones, posesión considerable de acciones o bienes de la sociedad, obtención de descuentos, precios, préstamos y créditos en condiciones liberales, etc. Se sobreentiende que la gravedad de la conducta será directamente proporcional, a la jerarquía del funcionario implicado y a la violación de los intereses de la compañía, irreparables cuando la colusión se exteriorice con empresas competidoras.

Otra de las formas de incompatibilidad, la configura el favoritismo y la predilección de los ejecutivos por determinados proveedores, clientes, etc. que han logrado interrumpir la imparcialidad de sus gestiones por la consecución de atenciones o regalos en efectivo o en especie; la prestación gratuita de servicios, asesoramiento

to, reparaciones y mejoras en propiedades, la venta o entrega de materiales a precios injustificadamente bajos, la remisión de obsequios, invitaciones de viajes de placer, etc.

Debemos también considerar ilícitos y por ende reñidos con principios de ética la prestación de servicios, la administración, la dirección, el patrocinio y la representación de personas físicas o jurídicas que tengan o pretendan tener relaciones comerciales recíprocas con la firma en cuestión.

Manifestaciones sutiles de conflicto de intereses pueden consistir en lucrar con informaciones y datos que se conocen con motivo del ejercicio de alguna función, o bien facultar a familiares, personas, mandatarios ocultos o simulados, en acciones que repugnan reglas sanas de conducta y probidad, creando o facilitando ambientes proclives a todo tipo de corrupción.

Es obvio que, excepción de algunas conformaciones denunciadas y aceptadas por la administración, la incompatibilidad de intereses difícilmente adquiere estado público por natural manifestación, transformándose en algunos casos en delitos punibles de consecuente acción judicial. Por ende, su descubrimiento requiere pacientes investigaciones, no siempre con resultados altamente satisfactorios, donde por la materia propia del cohecho, los implicados tratan de no producir pruebas comprometedoras. No obstante, existiendo normas precisas de conducta, la administración superior puede tomar decisiones acertadas dentro de su órbita, cuando queda demostrada la presunción firme de una incompatibilidad, que engendra la natural pérdida de confianza en la calidad de un ejecutivo.

En su carácter de guardián de la moralidad administrativa, corresponde al Auditor Interno, estudiar e investigar las exteriorizaciones de conflicto de intereses. Esta función ha adquirido contemporáneamente, importante relevancia frente a la rebelión indivi-

dual de crecientes necesidades no satisfechas, que en empresas grandes y pequeñas y en todo tipo de negocio, ha provocado abusos de confianza con consecuencias imprevisibles para la salud moral de las organizaciones.

En opinión del autor, el Auditor Interno debe, al margen de observar detenidamente cualquier brote de conflicto a fin de sugerir medidas correctivas, propiciar fuertemente la adopción de normas expresas que definan claramente la política de la dirección e instruyan adecuadamente a los integrantes de la organización sobre las manifestaciones incompatibles con la ética administrativa, que dan lugar a sanciones en legítima defensa de los intereses comunes.



C A P I T U L O I I I

El programa del Auditor Interno

- 10 - Consideraciones preliminares.
- 11 - Análisis de procedimientos.
- 12 - Normas de fiscalización.
- 13 - Guías y cuestionarios de trabajos.
- 14 - Otros servicios no programados.

10 - CONSIDERACIONES PRELIMINARES.

Los mecanismos de coordinación y control estudiados en el capítulo precedente, se aplican a un extenso campo de administración de empresas en distintos niveles y áreas. No obstante las necesidades de cada organización, variarán naturalmente conforme a su magnitud, al grado de desarrollo de su estructura interna y a la importancia que se le asigne al control de las distintas operaciones y departamentos.

Los cambios en los métodos y tendencias industriales y comerciales de nuestra época, han impuesto inevitablemente nuevos puntos de vista en lo que se refiere a la conducción y dirección de empresas. Estas nuevas condiciones, de gran amplitud y complejidad crearon serios problemas a sus gobernantes, quienes se han visto obligados para tener éxito: a "organizar" en forma definida y sistemática, a "delegar" para obtener eficiencia en la dirección y a "supervisar" para lograr la plena aplicación de los principios económicos que presiden el control de hombres y materiales.

Enmarcada en su intrínseca limitación la dirección de la empresa, ha debido recurrir a consejeros técnicos internos especializados, capaces de programar el cálculo de decisiones óptimas. Las arcaicas motivaciones intuitivas y discrecionales han debido ser erradicadas del comando de empresas, dando paso al afincamiento de pronósticos y estimaciones laboriosas, preparadas por personal con claro sentido de las técnicas modernas de control. En este orden de expresión, al grupo de Auditores Internos, les está reservado una importante participación en el arte conductivo, dependiendo de su propia organización y del criterio científico de sus integrantes, la probidad de su juicio creativo.

Es razonable suponer que la filosofía que fundamenta el éxito de la actividad de Auditores, se asienta en leyes o principios básicos impersonales, pero es importante destacar que su aplicación o cumplimiento requiere condiciones personales. En otras palabras, exis-



te una formulación científica y un arte constructivo que manejados inteligentemente conduce a razonables resultados.

Las leyes fundamentales que la gobiernan pueden ser consideradas en forma cualitativa o cuantitativa. Los principios básicos se adquieren por medio de la experiencia y la perfección de los conocimientos depende en gran parte de la extensión de dicha experiencia y de los esfuerzos realizados para su registración o interpretación. Este conocimiento individual y subjetivo, adquirido empíricamente, debe condicionarse para obtener certeza de resultados científicos, al conocimiento cuantitativo como expresión de medida de las causas y sus efectos.

Sin embargo, el absoluto dominio de ambas complementaciones no es sinónimo seguro de acierto. Veremos que la personalidad y perspicacia de la acción del Auditor Interno, es factor determinante en la elección del buen camino.

La necesidad de especialización, como afirmación creciente de las ventajas económicas que reporta la división del trabajo y la magnitud de las áreas a supervisar, como expresión convincente de aceptable control, determinarán la suma de voluntades y energías que participarán en el proceso de Auditoría. En la actualidad, es indiscutida premisa la organización en equipos o "teams" dentro de la empresa, de grupos de investigadores, consejeros, auditores, economistas, etc., que respondiendo a propósitos definidos, identifiquen y aúnen sus esfuerzos, sin menoscabo de su individual patente, creando un conjunto homogéneo, compuesto de unidades independientes que aseguren su condición de intercambialidad.

Es evidente que la conducción de estos esfuerzos individuales debe efectuarse sobre la base de una adecuada programación. El esquema para el desarrollo de estas actividades, la presupuestación de tiempos, la designación de Auditores y la determinación de las áreas y alcances de la revisión es lo que comúnmente interpretamos por "pro-

grama de Auditoría".

La preparación del trabajo puede realizarse de dos maneras, a saber: empírica o estadísticamente. El Auditor Jefe, con gran práctica y conocimiento de su empresa, puede fácilmente, proyectar una proyección de operaciones, basando sus predicciones en su experiencia y criterio, pero hay limitaciones bien definidas a la exactitud de dichas predicciones. En efecto, si hay varias formas de cubrir un área y realizar un eficiente trabajo en óptimo tiempo, no podrá en general decir cual de ellos es el más adecuado, salvo que él u otra persona igualmente competente los haya experimentado todos y anotado sus resultados. Puede también estar en condiciones de calcular el tiempo aproximadamente necesario para realizar el trabajo, pero en general, salvo que posea la referencia de datos anteriores en estos asuntos, sus apreciaciones empíricas serán solamente aproximadas y sus previsiones útiles nada más que dentro del límite de su experiencia propia. Cuando se posean datos registrados, las bases de predicción son mucho más seguras y si tales datos forman un registro de realizaciones de primer orden, son inestimablemente superiores a las apreciaciones empíricas.

Decidir entonces, quién, dónde, cuándo y cómo debe realizarse el trabajo de Auditoría, basándose en estudios minuciosos, es una forma esencial de implementar el control sobre un órgano de control mismo.

Antes de ocuparnos de las formas clásicas de programación de las tareas de Auditoría Interna, queremos destacar la importancia de la flexibilidad de los planes. Así como los integrantes del grupo de Auditoría, deben responder a su condición de intercambialidad, el programa o itinerario de tareas no debe constituir un instrumento rígido e inamovible que cercene toda plasticidad operativa. El dinamismo de

las manifestaciones económicas de una organización, a menudo provocará desviaciones no previstas que, lejos de negar validez a la ontología programática, condiciona una nueva incorporación de áreas en planes futuros. De lo antedicho se desprende que, si el alistamiento de tareas es esencial para poner en marcha la función del grupo auditor, no menos importante es su talento, sagacidad e imaginación para detectar situaciones y problemas que compete a la esfera de su acción.

Los programas pueden formularse sobre la base de dos sistemas, a saber: departamentales o funcionales. Ambos ofrecen ventajas e inconvenientes, que pueden ser mitigados por la preparación de una tercera forma de programa compuesto. Si el objetivo del Auditor Interno, consiste en determinar la eficiencia y responsabilidad de los distintos sectores de la organización, las tareas deberán presuponerse en forma departamental. Por el contrario, cuando el análisis consista en la investigación, estudio y evaluación de normas y procesos administrativos y operativos, la programación de tareas deberá estructurarse en consideración a la naturaleza de las funciones típicas.

En un programa ordinario de Auditoría ambas formas se amalgaman, ya que al efectuar el examen de rutinas indirectamente se está observando el cumplimiento de las responsabilidades departamentales.

Esbozaremos seguidamente un modelo sintético de programa de Auditoría anual, referido en días/hombres, indicado para el análisis posterior de su cumplimiento y formulado sobre la base de su estructura funcional.

EMPRESA:

AÑO:

I - PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA

Proceso típico	P L A N			CUMPLIMIENTO			Audito- tores
	Período a revisar	Fecha de ejecución	Duración estimada Días/Hom- bres	Fechas		Tiempo empleado Días/Hom- bres	
				Comienzo	Terminación		
I - Ingresos de fondos	Enero-Junio-Nov.	id.	50				
II - Egresos de Fondos	Enero-Junio-Nov.	id.	50				
III - Movimientos bancario	Enero-Junio-Nov.	id.	20				
IV - Compras	Julio	15-8	30				
V - Acreedores	Septiembre	15-9	30				
VI - Ventas	Marzo-Dic.	1-3/1-12	50				
VII - Deudores	Marzo-Dic.	15-3/15-12	65				
VIII - Documentos y otros valores a cobrar	Feb-Agosto	1-2/1-8	20				
IX - Obligaciones y otros valores a pagar	Feb-Agosto	15-2/15-8	20				
X - Existencias	Junio-Dic.	30-6/31-12	60				
XI - Remuneraciones	Abril-Oct.	15-4/15-10	20				
XII - Leyes sociales	Abril-Oct.	15-4/15-10	10				
XIII - Contabilidad e in- formes estadísticos	Enero-Abril- Julio y Octubre	-	50				
XIV - Análisis de Presu- puestos y Costos	Mayo-Dic.	1-5/1-12	60				
XV - Seguros	Julio	15-7	10				
XVI - Impuestos	Abril-Sept.	1-4/1-9	80				
XVII - Importaciones	Mayo	15-5	15				
XVIII - Exportaciones	Feb-Agosto	1-2/1-8	30				
XIX - Sucursales y Obras	Feb-Mayo-Agos- to y Octubre	-	240				
Tiempo activo	-	-	910				6 Audito- tores

EMPRESA:

AÑO:

II - ANALISIS COMPLEMENTARIO DE TIEMPOS

T I P O	Previsto	Empleado	Diferencia	Auditores
	Días/Hombres	Días/Hombres		
-- Tiempo activo	910			
-- Tiempo adicional	490			
a) Informes	80			
b) Días de viajes	20			
c) Trabajos no programados	120			
d) Cursos y entrenamientos	50			
e) Reuniones	25			
f) Otras tareas del Departamento	45			
g) Vacaciones	90			
h) Inasistencias y enfermedades	50			
i) Días normales perdidos	10			
Tiempo total	1.400			6 Auditores

Para finalizar con la exposición del tema, creemos conveniente destacar dos aspectos atinentes a la programación de tareas del Auditor. Nos referimos a la oportunidad de la Auditoría y a la estructura interna del plan.

Debe el Auditor interferir la labor de los sectores operativos para el cumplimiento de su misión? No hay duda que la respuesta debe ser negativa. En párrafos anteriores hemos convenido en exaltar la perspicacia y sutileza como el derrotero ideal para conseguir el éxito en su misión. Repitamos ahora, que es sumamente importante en opinión del autor que la previsión de planes contemple este acerto, y que de ningún modo debe esgrimirse un programa de Auditoría para crear distorsiones y paralizaciones en sectores operativos. Obtener el favor de los ejecutivos sin necesidad de perturbar su gestión es patrimonio de la función de control y por ende toda fórmula rígida debe proscribirse de la programación.

El segundo aspecto que pretendemos señalar hace a la estructura interna del programa. A juicio nuestro, el plan de Auditoría debe necesariamente contener en sus funciones programadas, dos ineludibles divisiones, a saber: "Análisis de procedimientos" y "Normas de Fiscalización" cuyos respectivos contenidos analizaremos en los acápites siguientes.

11 - ANÁLISIS DE PROCEDIMIENTOS.

El estudio del proceso administrativo completo, los trámites, las rutinas, la confección de diagramas de secuencias de operaciones, el examen de los movimientos y las responsabilidades del elemento humano que interviene, son causales definitorios de lo que entendemos por "análisis de procedimientos".

Contrariamente a lo que se cree, la investigación y análisis de las actividades sometidas a revisión por los Auditores Internos,

se ve muy facilitada por el minucioso y cuidadoso estudio de sus procedimientos. El propósito de adquirir el pleno conocimiento de las funciones y áreas a auditar, se cumple satisfactoria y ágilmente con la técnica de relevamiento y graficación, cuyo desarrollo permite evaluar la anatomía de los controles internos de la administración. Este solo objetivo de por sí, exalta la importancia de la elección de este método de investigación y confunde su poco desarrollo con su escaso entendimiento.

Por las razones apuntadas y por interpretar el autor, que es una de las herramientas claves del Auditor Interno para lograr prestigio y eficiencia, es que se ha considerado oportuno desarrollar el tema en forma especial en el capítulo siguiente, con el adecuado aporte de ejemplos, en cantidad y calidad que la naturaleza de este trabajo lo permita.

No necesariamente, el análisis de los procedimientos debe realizarse en forma independiente de las tareas de fiscalización. Por el contrario, el Auditor Interno deberá practicarlas en forma simultánea o "a posteriori", amalgamando sus condiciones críticas con sus facultades analíticas.

Para ello, debe estar educado convenientemente y contar el Departamento con instrucciones precisas y apropiadas.

12 - NORMAS DE FISCALIZACION.

Una vez que los Auditores Internos han logrado familiarizarse con las operaciones y por ende con la organización toda, quedan habilitados, para las tareas de revisión crítica. La planificación, coordinación y conducción de este grupo de funciones del programa es un problema resuelto para la mayoría de las Auditorías Internas.

Las experiencias recogidas a través de años de actuación de Auditores Internos y Externos, han permitido reunir en forma ordenada

y orgánica, normas y cuestionarios básicos de fiscalización. Habitualmente tales normas, suelen compilarse en manuales o guías, que orientan el desarrollo de las tareas de Auditores a la par que, al permitir otorgar cierta uniformidad, faculta para homogeneizar el trazado de los papeles de trabajos y el tratamiento común de observaciones y recomendaciones.

Son innegables las ventajas que ofrecen estos "vademecums", no obstante lo cual debe utilizárselos con las debidas reservas. Hemos manifestado anteriormente que una de las condiciones básicas de todo Auditor consiste en el desarrollo de una analítica suspicacia, que lo capacite para enfocar aspectos no habituales.

El manual concede toda su utilidad si está contenido en normas generales que, sin dejar de señalar el camino, obligue al Auditor a elegir los medios que contribuyan a los fines de la investigación. Por lo tanto, ni el espíritu ni la letra de la guía deben ser limitativos, sino simplemente enunciativos, de manera tal de ofrecer un esquema lógico de su labor operativa sin cercenar su iniciativa e imaginación y sobre todo sin debilitar su voluntad, tan importante para concretar con vigor y energía su esfuerzo y tenacidad.

Una última circunstancia no debemos olvidar. Así como la permanencia y desarrollo de una empresa en mercados competitivos modernos, está condicionada a su capacidad de adaptabilidad a la dinámica de los hechos económicos, el desarrollo y perfeccionamiento de una Auditoría será paralela al grado de aceptabilidad que sus integrantes conceden a los factores evolutivos. Consecuentemente, las normas, los manuales y las guías, requieren permanentes actualizaciones a fin de no rutinizarse sus procedimientos y evitar el riesgo de obsolescencia, incorporando nuevos sistemas que motiven el progreso de la organización.

13 - GUIAS Y CUESTIONARIOS DE TRABAJOS.

Es habitual hallar en tratados sobre la materia o compañías de Auditores, instrucciones y manuales con las características expuestas en el punto precedente. Sin pretender innovar o revolucionar, pero sí sistematizar la fiscalización de operaciones, registraciones y documentaciones, hemos preparado en base a nuestra experiencia, una guía general de Auditoría Interna, cuya aplicación adaptada a la frecuencia e intensidad de los programas particulares previstos, puede resultar de utilidad para aquellos lectores que pretendan encontrar en este trabajo una finalidad eminentemente práctica.

GUIA GENERAL DE FISCALIZACION

I - INGRESOS DE FONDOS

- 1.01. Se cotejarán las anotaciones efectuadas en los registros contables que reflejan los ingresos con los comprobantes respectivos, revisando principalmente los siguientes datos:
 - Fecha (se investigará cuando no coincida la fecha del comprobante con la fecha del ingreso a Caja)
 - Nombre del cliente
 - Importe de la cobranza
 - Correcta apropiación contable
- 1.02. Se comprobará que se encuentren registrados todos los ingresos habidos, y que se haya seguido el orden cronológico de los mismos. A tal efecto se examinarán los comprobantes que documenten las cobranzas realizadas en distintas formas:
 - Directamente en ventanilla
 - Por cobradores
 - Por correspondencia
 - Por sucursales
 - Por expedición o secciones de venta al contado

- Por Bancos (cobranza de documentos al cobro)
- Etc.

Con tal propósito se tendrá en cuenta principalmente, la numeración impresa correlativa de los distintos comprobantes (duplicados de recibos, boletas de ventas al contado, etc.).

1.03. En los comprobantes de cobranza se examinarán los siguientes puntos:

- Que no presenten raspaduras o enmiendas
- Que el importe consignado en letras concuerde con el indicado en números
- Que los descuentos indicados hayan sido debidamente autorizados o se ajusten a condiciones de pago predeterminadas
- Que se encuentren inicialados o sellados por Caja

1.04. Se constatará que en los casos de anulación de comprobantes se encuentren archivados todos los ejemplares debidamente inutilizados.

Asimismo se comprobará si se acompañan a los duplicados los originales de aquellos comprobantes de cobranzas extendidos para uso interno debidamente cubiertos o inutilizados.

1.05. Se constatará que exista en la Empresa un adecuado control sobre la entrega y devolución de talonarios de comprobantes de cobranzas.

1.06. Se examinarán los talonarios de comprobantes en poder de los cajeros, cobradores, secciones de ventas, cajas auxiliares, sucursales, etc., con el propósito de determinar si las rendiciones de Caja son efectuadas en los plazos establecidos y a fin de evitar retenciones indebidas de fondos.

1.07. Se verificará el depósito diario en Bancos de las cobranzas realizadas. Este control será realizado mediante las boletas de Depósito y notas de Crédito Bancarias.



- 1.08. Se comprobará por pruebas selectivas que las cobranzas realizadas hayan sido acreditadas en las respectivas cuentas individuales de los clientes.
- 1.09. Se constatará si los valores recibidos en pago (giros y letras) se contabilizan adecuadamente y si su gestión de cobro se realiza con la debida celeridad.
- 1.10. Se sumarán los registros de contabilidad revisando los distintos totales consignados en los mismos.
- 1.11. Se examinará la correcta confección de los asientos mensuales de Resumen a registrar en Diario General.
- 1.12. Se verificará que todos los comprobantes se encuentren debidamente archivados.

II - EGRESOS DE FONDOS

- 2.01. Se cotejarán las anotaciones de los registros contables que reflejan los egresos de fondos con los comprobantes respectivos, verificando principalmente los siguientes datos:
 - Fecha
 - Nombre del beneficiario
 - Importe
 - Correcta apropiación contable
- 2.02. Se constatará que todos los pagos realizados se encuentren asentados.

A tal efecto se controlará la numeración de los comprobantes de egresos emitidos, verificándose además el adecuado archivo de los mismos.
- 2.03. Se revisará que en cada comprobante de egreso figuren indispensablemente los siguientes datos:
 - Fecha
 - Nombre del beneficiario

- Sello "PAGADO"
 - Importe
 - Banco girado y N° de cheque, cuyo talón debe encontrarse adherido al comprobante
 - Firma o iniciales de las personas responsables que según las normas establecidas en la Empresa, intervienen en el trámite prestando conformidad o autorización
- 2.04. Se verificará que por cada pago exista el correspondiente recibo extendido por el beneficiario debidamente cubierto y firmado.
- 2.05. Se revisarán las liquidaciones de "Caja Chica" a fin de establecer:
- La existencia de los comprobantes correspondientes a cada salida
 - Que no se hayan efectuado por esta vía pagos que debieron abonarse con cheque
 - Analizar si dichos gastos responden a operaciones que por su naturaleza corresponden ser liquidadas por esa Caja Chica
 - Controlar que los comprobantes se encuentren debidamente autorizados
 - Examinar que los comprobantes estén inutilizados para evitar su inclusión en posteriores liquidaciones
- 2.06. Se revisará que los adelantos a empleados, por los cuales corresponda o no rendir cuenta, sean debitados en sus cuentas individuales y no en rubros de gastos.
- 2.07. Se comprobará en los casos de pagos por honorarios, servicios prestados por terceros, etc.; los siguientes aspectos:
- Motivo del pago e importe del mismo
 - Efectiva prestación del servicio
 - Autorizaciones
 - Si se trata de pagos periódicos

- 2.08. Se constatará el ingreso en caja dentro del plazo dispuesto por la Empresa, de aquellos importes no cobrados por sus beneficiarios e incluidos en listas de pago por las cuales se registró la salida de caja en forma global (pago de sueldos, jornales, etc.).
- 2.09. Se examinará que los pagos a proveedores, etc.; sean realizados siguiendo el orden normal de vencimientos de facturas, determinando en los casos que hayan sido realizados con antelación si ha sido por razones de descuentos especiales u otras causas debidamente justificadas.
- 2.10. Se prestará especial atención en la verificación de pagos por conceptos no corrientes, como devoluciones a clientes, anticipos a proveedores, adelantos al personal, comprobándose que los pagos respectivos se debiten en cuentas personales.
- 2.11. Se controlará que los cheques anulados se encuentren debidamente archivados e inutilizados.
- 2.12. Se constatará si por demoras en los pagos se han perdido descuentos de caja o se ha incurrido en intereses moratorios.
- 2.13. Se controlará por pruebas selectivas que los importes pagados hayan sido debitados en las respectivas cuentas individuales de acreedores.
- 2.14. En los casos de cheques devueltos por el Banco, se analizarán las causas y se controlará que se haya efectuado el débito correspondiente en la cuenta del cliente.
- 2.15. Se sumarán los registros de contabilidad comprobando los distintos totales consignados en los mismos.
- 2.16. Se constatará la correcta confección de los asientos mensuales de Resumen a registrar en Diario General.
- 2.17. Se verificará que todos los comprobantes se encuentren debidamente archivados.



III - ARQUEOS DE CAJA

- 3.01. Se efectuarán recuentos en forma sorpresiva de los fondos y valores que se encuentren en las cajas principales y auxiliares de la Empresa. Dichos arqueos deberán comprender todos los fondos existentes en la caja, sin excepción.
- 3.02. Se confeccionará un formulario especial por cada arqueo realizado.
- 3.03. Por el total resultante del recuento se hará firmar una constancia al cajero al reintegrarle el dinero contado.
- 3.04. Se confeccionarán listas de los siguientes elementos:
 - Discriminación de las existencias en efectivo
 - Discriminación de las existencias en valores fiscales y postales
 - Existencia en cheques o giros a depositar, detallando Banco y N°
 - Vales o comprobantes pagados, detallando beneficiario, fecha, importe y concepto de los mismos
 - Se cotejará el total obtenido según recuento con el saldo de Caja, determinado a base de los registros contables con el agregado de los movimientos aún asentados
- 3.05. Se constatará si los cheques canjeados por efectivo están debidamente autorizados.
- 3.06. Se verificará que los firmantes de los cheques en caja sean clientes o tengan otra vinculación normal con la Empresa y se constatará con posterioridad al arqueo si los mismos fueran realmente depositados en Bancos.
- 3.07. Se constatará que todos los vales tengan las correspondientes firmas autorizantes, investigándose las causas de existencia de vales con fecha antigua.
- 3.08. Se revisarán los comprobantes de pago incluidos en el arqueo, a fin de verificar que estén debidamente autorizados.

- 3.09. Se obtendrá de la sección que realice el control de entrega de talonarios de recibos una lista de los talonarios en poder de caja y se constatará si los que ésta tiene realmente en uso concuerdan con los indicados en dicha lista.
- 3.10. Se revisará la registración contable posterior de todos los valores existentes en el momento del arqueo, constatando que no se efectúen renovaciones de los mismos.

IV - CONCILIACIONES BANCARIAS

- 4.01. Se cotejarán los saldos de las cuentas de Bancos con los respectivos resúmenes remitidos por los mismos.
- 4.02. En los casos de discordancia entre ambos saldos se tratará de conciliar los mismos de acuerdo con el siguiente procedimiento:
 - 4.02.01. Se cotejarán los débitos que figuran en los resúmenes bancarios con las anotaciones del registro de ingresos bancarios, determinando así los créditos contabilizados por la Empresa y aún no debitados por el Banco y viceversa.
 - 4.02.02. Se cotejarán los créditos que figuren en los resúmenes bancarios con las anotaciones del registro de ingresos bancarios, determinando así los débitos contabilizados por la Empresa y aún no acreditados por el Banco y viceversa.
 - 4.02.03. Las partidas pendientes de contabilización por la Empresa o por el Banco se cotejarán con los comprobantes respectivos, investigando especialmente los importes por conceptos no corrientes o de antigüedad superior a un mes.
 - 4.02.04. Sobre la base de los elementos indicados precedentemente se conciliarán los saldos.
 - 4.02.05. En los casos de cheques por transferencias de Banco a Banco, se controlará que figure en la cuenta del Banco destinatario el cargo correspondiente.

V - COMPRAS

5.01. Se cotejarán las anotaciones efectuadas en los registros contables de compras con los comprobantes respectivos, verificándose:

- Fecha
- Nombre del proveedor
- Importe de la factura
- Correcta apropiación contable

5.02. En todos los casos se cotejará la factura con el remito del proveedor y la Orden de Compra, examinando sin excepción lo siguiente:

- a) que la cantidad, características y precios de la mercadería facturada por el proveedor concuerde con la mercadería adquirida y recibida según órdenes de compra y remitos.
- b) que los remitos o comprobantes de entrada se encuentren conformados por los Jefes de Almacenes, Jefes Técnicos, etc., certificando la cantidad, calidad, etc.; de la mercadería recibida.
- c) que la mercadería haya sido entregada en los Depósitos u otras dependencias de la Empresa, según constancia en los Remitos o Facturas.
- d) que la Orden de Compra tenga fecha anterior a la factura, que se haya respetado el orden de la numeración impresa, que haya sido extendida a nombre del proveedor que facturó la mercadería y que se encuentre firmada por las autoridades de la Empresa que corresponda.
- e) que en la factura se hayan practicado los descuentos indicados en la Orden de Compra, o en la misma factura por leyendas especiales, sellos, etc.
- f) que el importe total de la factura sea correcto y que la misma haya sido emitida a nombre de la Empresa.

- g) que la factura del proveedor sea el formulario normalmente utilizado por el mismo.
- h) que las órdenes de compra, remitos, facturas, etc. no presenten enmiendas en cantidades, características y precios y que de existir las mismas hayan sido autorizadas expresamente por las mismas personas que firmaron la orden de compra original.
- i) que las órdenes de compra cumplidas, facturas, remitos, etc., se encuentren adecuadamente inutilizados para evitar que sean empleados nuevamente, con fines fraudulentos.
- j) que las cantidades entregadas no difieran de las contratadas más allá de un margen razonable.

5.03. En los casos de mayor importancia se verificará que existan como antecedentes de la compra realizada, los siguientes elementos u otros similares en uso de la Empresa:

- Pedido interno de compras
- Autorización
- Cotizaciones solicitadas
- Planilla comparativa de precios y adjudicaciones

5.04. Tomando como base los elementos indicados se procederá a estudiar la compra realizada con el propósito de constatar lo siguiente:

- a) que la mercadería comprada haya tenido origen en pedidos debidamente autorizados, que por su naturaleza esté de acuerdo con la actividad de la empresa y que la cantidad adquirida no resulte notoriamente exagerada.
- b) que se haya solicitado las cotizaciones de precios que prevé el régimen de compras de la empresa.
- c) cuando lo considere necesario podrá solicitar directamente cotizaciones de precios a firmas proveedoras, tratando de no invocar a la empresa empleadora.

- d) que la adjudicación responda a razones de mejor precio o en su defecto por calidad, rapidez en la entrega, mejores condiciones de pago, exclusividad, etc., y que dichas causas se encuentren debidamente justificadas y autorizadas.
 - e) que las condiciones de pago estén de acuerdo con las habituales de la Empresa.
- 5.05. Se constatará que la contabilización sea realizada siempre sobre la base del mismo ejemplar de facturas (por ej.: Si normalmente se utiliza el original se investigarán los casos en que la contabilización se efectúe con un duplicado o viceversa).
- 5.06. Se estudiarán y verificarán aquellas compras realizadas en forma directa por razones de urgencia, exclusividad, etc. sin cumplir con los trámites normales establecidos.
- 5.07. Se revisará por pruebas selectivas si la descripción y cantidad de la mercadería realmente recibida concuerda con la consignada por el receptor y si su destino es el previsto en el pedido interno de compras.
- 5.08. Se constatará en forma selectiva que las facturas hayan sido acreditadas en las cuentas individuales de los proveedores.
- 5.09. Se comprobará selectivamente que las mercaderías hayan sido ingresadas en los respectivos registros de existencias, en las cantidades y precios establecidos en las facturas de proveedores.
- 5.10. Se sumarán los registros contables de compras constatando los distintos totales consignados en los mismos.
- 5.11. Se comprobará la correcta confección de los asientos mensuales de resumen a registrar en Diario General.
- 5.12. Se controlará que todos los comprobantes se encuentren debidamente archivados.



VI - ACREEDORES

- 6.01. Se estudiarán los saldos acreedores con el propósito de examinar las causas de aquellos saldos cuya antigüedad se considere excesiva.
- 6.02. Se cotejarán los resúmenes enviados por los proveedores con los saldos de las cuentas respectivas. Cuando se considere conveniente los saldos podrán ser constatados mediante confirmación directa con los acreedores.
- 6.03. Se procederá a ratificar los saldos acreedores mediante el examen de los comprobantes que dieron origen a los débitos y créditos: facturas, notas de créditos, comprobantes de pago, etc.
- 6.04. Se analizarán las causas de los saldos deudores de cuentas de proveedores u otros acreedores.

VII - VENTAS

- 7.01. Se cotejarán las anotaciones efectuadas en los registros contables de ventas con los comprobantes respectivos, verificándose:
 - Fecha
 - Nombre del cliente
 - Importe de la factura
 - Correcta apropiación contable
- 7.02. Se cotejarán las facturas con los remitos de envío de la mercadería revisándose:
 - a) que la cantidad y características de la mercadería facturada concuerde con la mercadería recibida por el cliente según remito conformado por el mismo y por el Jefe responsable del despacho.
 - b) que los precios facturados, condiciones de pago y descuentos otorgados coincidan con los indicados en listas de precios, catálogos, presupuestos, etc. en vigencia.

- c) que el importe total en la factura sea correcto y que la misma haya sido extendida a nombre del cliente.
- d) que entre la fecha del remito y la de la factura no haya transcurrido un período demasiado largo.

7.03. En forma selectiva se analizarán los siguientes aspectos:

- a) que las cantidades, calidad y precios de las mercaderías facturadas concuerden con los pedidos de los clientes u otros comprobantes debidamente conformados por las autoridades de la Empresa que corresponda.
- b) que en los antecedentes de la venta en cuenta corriente, se encuentre perfectamente documentada, con antelación a la fecha de entrega, la conformidad de que el importe de la misma se encuentra comprendida dentro de los límites del crédito máximo otorgado al cliente, en monto y plazo.

7.04. Se constatará que la mercadería despachada a los clientes sea facturada. A tal efecto se controlará el orden cronológico y numérico de los remitos y notas de entrega emitidos, prestándose especial atención a los remitos sin cargo.

7.05. Se analizará el cumplimiento regular de los pedidos de clientes investigándose las causas por las cuales determinados pedidos se encuentren pendientes.

7.06. Se controlará el orden cronológico y numérico de las boletas de venta al contado. Igualmente se constatarán los totales de ventas con los ingresos a Caja por el mismo concepto.

7.07. Se cotejarán las Notas de Crédito emitidas por devolución de mercaderías, con los comprobantes de entrada, avisos de devolución, facturas anuladas, etc. controlándose lo siguiente:

- a) la conformidad de la recepción en la Empresa en cuanto a cantidad, calidad, estado y causa de la devolución.
- b) que las cantidades, calidades y precios acreditados estén en concordancia con los fijados en las facturas originales.

- c) que haya sido extendida a nombre del mismo cliente.
 - d) que se encuentren conformadas por las autoridades de la Empresa.
- 7.08. Se estudiarán las causas que motivaron la emisión de notas de crédito por bonificaciones especiales sobre ventas y se cotejarán las mismas con las facturas emitidas en su oportunidad. Se verificará que las mismas se encuentren debidamente conformadas.
- 7.09. Se comprobará que las facturas o notas de crédito hayan sido debitadas o acreditadas en las cuentas individuales de los clientes.
- 7.10. En los casos de devoluciones de mercaderías se examinará la registración del ingreso de las mismas en las respectivas fichas de existencias o que quede reflejado contablemente cualquier otro destino que se le haya asignado.
- 7.11. Se practicarán recuentos sorpresivos en el momento de expedirse la mercadería al cliente para verificar si la misma concuerda con la indicada en los respectivos remitos.
- 7.12. Se verificará que los remitos, facturas, etc. no presenten enmiendas en cantidades, precios, etc. y que las mismas de existir se encuentren debidamente autorizadas.
- 7.13. Se sumarán los registros contables de ventas compulsando los distintos totales consignados en los mismos.
- 7.14. Se constatará la correcta confección de los asientos mensuales de Resumen a registrar en Diario General.
- 7.15. Se verificará que todos los comprobantes se encuentren debidamente archivados.

VIII - DEUDORES

- 8.01. Se examinarán los saldos deudores corrientes con el propósito de analizar los siguientes aspectos:

- a) que los saldos adeudados se encuentren dentro del límite fijado por los créditos otorgados.
 - b) que la antigüedad del saldo esté de acuerdo con los plazos establecidos.
- 8.02. Se procederá a comprender el saldo de la cuenta cotejando los débitos y créditos con la documentación respectiva: facturas, comprobantes de ingreso, notas de crédito, etc.
- 8.03. Se analizarán los márgenes de crédito otorgados a clientes, mediante el examen de los antecedentes existentes en la Empresa: informes comerciales, referencias comerciales, Balances, etc. con el propósito de determinar si el monto del mismo está de acuerdo con su solvencia patrimonial. Cuando se considere conveniente se solicitarán informes directamente de otras fuentes.
- 8.04. Se verificará que se efectúen reclamaciones por correspondencia, cobradores, etc.; de los saldos vencidos.
- 8.05. Se investigarán las causas por las cuales determinadas facturas o saldos no son cancelados dentro de los plazos previstos.
- 8.06. Se verificará la adecuada individualización de los saldos deudores cancelados por incobrabilidad y constancias de las gestiones realizadas, y la conformidad de personal superior para proceder en tal sentido.
- 8.07. Se estudiarán las cuentas de clientes con saldo acreedor con el propósito de ratificar las causas que dieron origen al mismo.
- 8.08. Se procederá a enviar directamente a los deudores, en forma total o parcial, solicitudes de conformidad de saldos. Los domicilios de los clientes obtenidos de las fichas serán examinados mediante el examen de guías u otros elementos disponibles.
- 8.09. Se procederá a sumar los saldos de los deudores y cotejar el total obtenido con el saldo de la respectiva cuenta de control del Mayor General.

8.10. Se comprobarán los saldos deudores correspondientes a personal de la Empresa por préstamos, anticipos con cargo de rendición, etc., constatándose:

- a) conformidad de personal superior en el débito original.
- b) antigüedad del saldo.
- c) que el personal esté realmente trabajando en la Empresa.

IX - DOCUMENTOS A COBRAR

9.01. Se cotejarán las anotaciones efectuadas en los registros contables con los comprobantes respectivos, constatándose:

- Nombre de los firmantes
- Vencimiento
- Importe

9.02. Se verificará que los comprobantes que justifiquen la documentación de deudas se encuentren debidamente autorizados.

9.03. Se constatará la registración de los documentos ingresados en las cuentas individuales de los deudores.

9.04. Se comprobará el saldo en las cuentas individuales de deudores documentados mediante el examen de los débitos y créditos con los comprobantes respectivos. Se analizará la existencia de documentos firmados por igual importe que el saldo comprobado.

9.05. Se comprobarán los totales consignados en los registros contables mediante la suma de los mismos.

9.06. Se constatará la correcta confección de los asientos mensuales de resumen.

9.07. Se practicará un arqueo de documentos a cobrar en cartera. Se examinará el total obtenido en el arqueo practicado, con el saldo de la respectiva cuenta de control de Mayor General.

Se sumarán los saldos de las cuentas individuales de deudores documentados y se cotejará el total obtenido con el saldo de la respectiva cuenta de control de Mayor General.

- 9.08. Al practicarse el arqueo de documentos a cobrar se analizará lo siguiente:
- a) que los documentos no se encuentren vencidos.
 - b) que se encuentren debidamente cubiertos, firmados y provistos del sellado de ley.
 - c) que no presenten enmiendas.
 - d) que correspondan a clientes o personas de otra vinculación con la empresa.
- 9.09. Se comprobará si los documentos vencidos no levantados por los firmantes, se acreditan en las cuentas documentarias con débito a las cuentas corrientes comunes. Se comprobará en tal caso el seguimiento de la gestión de cobro teniendo en cuenta el carácter documentado de la deuda (protesto, ejecución, etc.).
- 9.10. Se analizará la antigüedad de la deuda original que dió motivo a su documentación, y si se trata de renovaciones.
- 9.11. Se verificará que los vencimientos estén de acuerdo con los plazos normales establecidos por la Empresa.
- 9.12. Se examinará la correcta contabilización de los documentos descontados y al cobro, comprobándose la exactitud de los créditos netos efectuados por las Instituciones Bancarias por tales conceptos.
- 9.13. Se constatará que los documentos a cobrar en cartera se encuentren depositados en cajas de seguridad.

X - EXISTENCIAS

- 10.01. Se procederá a practicar recuentos físicos en Depósitos, Almacenes, etc. de determinados artículos, tomando nota de:
- Fecha
 - Descripción del material
 - Cantidad física existente



- Ubicación en el Depósito, cuando se encuentren codificados los casilleros, estantes, etc.
- Cantidad existente según ficha de existencia en depósito.

El recuento se efectuará con la presencia del Jefe del Depósito que conformará el comprobante donde quedarán consignados los datos indicados.

- 10.02. Se cotejarán las cantidades resultantes del inventario practicado con los saldos a la misma fecha en los registros de existencia (cuando existan) llevados en contaduría. Estos saldos serán analizados mediante la realización de las operaciones aritméticas y estudios de los comprobantes que dieron origen al movimiento de entradas y salidas. Cuando entre el recuento practicado y el saldo exista alguna diferencia no justificada en la revisión realizada, se investigará la causa de la misma. Cuando los registros de existencias se encuentren atrasados se obtendrá previamente el saldo al momento del recuento partiendo del último saldo conocido y computando las entradas y salidas posteriores según comprobantes pertinentes.
- 10.03. Se estudiará el movimiento de entradas y salidas registradas en las fichas de existencia con el propósito de ratificar los siguientes aspectos:
- a) que las salidas por consumos de materias primas no resulten "notoriamente exageradas" y se encuentren documentadas por los comprobantes de requisición debidamente conformados.
 - b) que selectivamente los mismos no presenten enmiendas en cantidades, descripción, etc. cotejándolos con las copias de talonarios, cuando existan.
 - c) que las salidas por ventas y devoluciones de mercaderías concuerden con las cantidades consignadas en las respectivas facturas a clientes y notas de crédito de proveedores.

- d) que las entradas por compras y devoluciones concuerden con las facturas de los proveedores, avisos de entrada, notas de crédito a clientes, etc.
 - e) que las entradas por fabricación coincidan con los partes de producción de fábrica, boletas de entrega de producción, etc.
 - f) que las operaciones aritméticas de las fichas de existencia sean correctas.
- 10.04. Se estudiarán las existencias y se observarán los renglones sin movimientos, con saldos excesivos o escasos, investigándose la causa de tales situaciones.
- 10.05. Se sumarán los saldos valorizados de los registros de existencias y los ~~totales~~ obtenidos se cotejarán con los saldos de las cuentas de control de Mayor General.
- 10.06. Se constatará que las mercaderías, materiales, materias primas, etc. se encuentren adecuadamente almacenadas en locales cerrados, bajo la responsabilidad de jefes que ejerzan sobre el movimiento de entradas y salidas un estricto control.

XI - CONTABILIDAD

- 11.01. Se cotejarán los asientos en Diario General con los comprobantes y antecedentes respectivos, examinándose:
- a) correcta confección del asiento. A tal efecto se analizarán los débitos y créditos teniendo en cuenta el concepto de la operación según antecedentes y plan de cuentas en vigencia.
 - b) se constatará que los comprobantes se encuentren conformados por el Jefe de Contabilidad de la empresa.
 - c) la existencia de la documentación justificativa debidamente autorizada.

- 11.02. Los asientos resúmenes correspondientes a detalles consignados en Subdiarios de Compras, Ventas, Ingresos, Egresos, etc., se cotejarán con los totales consignados en los mismos.
- 11.03. Se estudiarán los asientos que escapan a la línea típica de operaciones y especialmente en los siguientes casos:
- Cuando se debiten o acrediten cuentas individuales de deudores o acreedores.
 - Cuando se practiquen ajustes de cuentas de existencias, de disponibilidades, de bienes de cambio, de bienes de uso, etc.
 - Cuando se trate de formación o utilización de reservas.
 - Cuando se incorporen a cuentas de activo gastos incurridos por distintos conceptos.
 - Cuando se trate de operaciones que debiendo haber sido registradas en los Subdiarios respectivos son contabilizadas en Diario General.
- 11.04. Se analizará la correcta mayorización de los asientos de Diario General comprobando:
- Cuenta y conceptos
 - Importe
 - Fecha
- 11.05. Se comprobará la exactitud de los saldos en las cuentas de Mayor General.
- 11.06. Se cotejarán los Balances de Comprobación de Sumas y Saldos con las cuentas de Mayor General, a fin de ratificar lo siguiente:
- Que hayan sido incluídas todas las cuentas que tuvieron movimiento durante el ejercicio, incluso las saldadas.
 - La correcta designación de las cuentas, así como las sumas y saldos consignados.
- 11.07. Se constatará el total de Sumas del Balance de comprobación con el total acumulado en los registros de entrada original.

- 11.08. Se analizarán los saldos de los distintos rubros del Balance de Comprobación con el propósito de comprobar si responden en forma lógica al concepto contable de los mismos en relación con el plan de cuentas en vigencia.

XII - XIII - XIV - REMUNERACIONES AL PERSONAL

XII - SUELDOS

- 12.01. Se cotejarán las planillas de liquidación de sueldos con los recibos firmados por los empleados controlándose:
- Nombre del empleado
 - Sueldos y adicionales
 - Descuentos
 - Importe neto a cobrar
 - Firma del empleado
- 12.02. Se cotejará la planilla de liquidación de sueldos con la última planilla revisada, tomando nota de:
- Personal ingresado
 - Personal egresado
 - Aumentos de sueldos
- y se constatará las autorizaciones correspondientes en los casos de personal ingresado, personal despedido y aumentos de sueldos.
- 12.03. Se procederá a realizar las siguientes comprobaciones:
- a) que la operación aritmética de la liquidación sea correcta.
 - b) que el sueldo y adicionales estén de acuerdo con los antecedentes respectivos y convenios de trabajo en vigencia y además autorizados por las autoridades de la Empresa.
 - c) que se haya practicado las deducciones por jubilaciones, réditos, etc.

- d) se examinará la respectiva tarjeta de reloj, registro de firmas, etc. con el propósito de verificar la asistencia del personal, ausencias, etc.
 - e) que la firma del empleado sobre el recibo coincida con la registrada en su legajo personal, ficha de ingreso, etc.
- 12.04. Cuando se liquiden horas extras se constatará que las mismas hayan sido realmente trabajadas y previamente autorizadas, analizándose las causas que dieron origen a las mismas.
- 12.05. Se sumará la planilla de liquidación de sueldos con el propósito de comprobar los distintos totales consignados.
- 12.06. Se comprobará que los importes a pagar según planillas de liquidación de sueldos concuerden con los realmente registrados en los registros de Egresos de Caja.
- 12.07. Se constatará la correcta contabilización de los descuentos efectuados en las liquidaciones practicadas.
- 12.08. Se observará que los sueldos no percibidos en el momento de pago por los empleados se ingresen a Caja dentro del plazo dispuesto por la Empresa.
- 12.09. Se analizará que en las liquidaciones efectuadas a personal egresado se hayan practicado las deducciones por deudas con la Empresa por ventas, préstamos, etc.
- 12.10. En forma sorpresiva se procederá a controlar "in situ", el pago de los sueldos a los empleados.
- 12.11. Se constatará en las planillas de liquidación y comprobantes de egresos de fondos las conformidades de las autoridades que corresponda.

XIII - JORNALES

- 13.01. Se cotejarán las planillas de liquidación de jornales con los recibos firmados por los empleados controlándose:

- Nombre del operario
- Jornal y adicionales
- Descuentos
- Importe neto a cobrar
- Firma del obrero

13.02. Se cotejará la planilla de liquidación de jornales con la última planilla revisada, tomando nota de:

- Personal ingresado
- Personal egresado
- Aumentos de jornal

y se comprobarán las autorizaciones de las autoridades de la Empresa en los casos de ingresos de personal, personal despedido y aumentos de remuneraciones.

13.03. Se cotejará la planilla de liquidación de jornales con las tarjetas reloj de los operarios y se controlará:

- Cantidad de horas normales trabajadas
- Cantidad de horas extras trabajadas
- Ausencias por enfermedad, accidentes u otros conceptos remunerados.

13.04. Se procederá a realizar las siguientes revisiones:

- a) que la operación aritmética de la liquidación sea correcta.
- b) que el jornal básico y adicionales por antigüedad, salario familiar, títulos profesionales, etc. estén de acuerdo con los antecedentes respectivos y convenios de trabajo en vigencia y además por las autoridades de la Empresa.
- c) que se hayan practicado las deducciones por jubilaciones, réditos, deudas con la Empresa, etc.
- d) que la firma del obrero sobre el recibo coincida con la registrada en su legajo personal, ficha de ingreso, etc.

- 13.05. Se sumará la planilla de liquidación de jornales con el propósito de constatar los distintos totales consignados.
- 13.06. Se constatará que los importes a pagar según planillas de liquidación concuerden con los realmente registrados por tal concepto en los registros de Egresos de Caja.
- 13.07. Se examinará la correcta contabilización de los descuentos efectuados en las liquidaciones practicadas por jubilaciones, réditos, préstamos, aportes a sindicatos, etc.
- 13.08. Se analizará que los jornales no cobrados por los operarios en el momento de pago se ingresen a Caja dentro de los plazos fijados por la Empresa.
- 13.09. Se constatará que en las liquidaciones efectuadas a personal egresado se hayan practicado las deducciones por deudas con la Empresa, por ventas, préstamos, etc., y se haya tenido en cuenta la devolución de equipo de trabajo, herramientas, etc.
- 13.10. Se controlará que las planillas de liquidaciones y los comprobantes de egreso de fondos se encuentren debidamente conformados por las autoridades que corresponda.
- 13.11. En forma sorpresiva se procederá a controlar "in situ", el pago de los jornales a los operarios.

XIV - COMISIONES

- 14.01. Se cotejarán las planillas de liquidación de comisiones sobre ventas, cobranzas, etc. con los recibos firmados por los empleados o Notas de Crédito comprobándose:
 - Nombre del empleado
 - Importe de la Comisión
 - Descuentos
 - Importe neto a cobrar
 - Firma del empleado

- 14.02. Se cotejará la planilla de liquidación de comisiones con la última planilla revisada, tomando nota de las altas, bajas y variaciones en los porcentajes de comisiones fijados. Se verificará en estos casos la conformidad de las autoridades de la Empresa.
- 14.03. Se realizarán las siguientes revisiones:
- a) que los porcentajes fijados coincidan con los regímenes autorizados o convenios de trabajo en vigencia.
 - b) que los importes de ventas, cobranzas, etc. tomados como base de cálculo sean correctos. A tal efecto, se constatará si los mismos coinciden con las anotaciones en los registros contables, comprobantes u otros elementos disponibles.
 - c) que la operación aritmética de la liquidación sea correcta.
 - d) que se hayan practicado las deducciones correspondientes.
 - e) que la firma que figura en los recibos coincida con la registrada en los legajos personales, fichas de ingresos, etc.
 - f) que se haya dado cumplimiento a lo establecido por la Ley N° 12.651, en lo relativo a liquidación de comisiones, aceptación de pedidos, etc.
- 14.04. Se examinarán los promedios mensuales individuales de comisiones liquidadas con el propósito de ratificar si dichos importes se mantienen dentro de límites razonables.
- 14.05. Se sumará la planilla de liquidación de comisiones con el propósito de constatar los distintos totales consignados.
- 14.06. Se controlará que los importes a pagar según planillas de liquidación, concuerden con los realmente asentados en los registros de egresos de caja.
- 14.07. Se constatará la correcta contabilización de los descuentos efectuados en las liquidaciones practicadas.
- 14.08. Se asegurará que las comisiones liquidadas y no cobradas sean reingresadas en Caja.

- 14.09. En las liquidaciones correspondientes a personal egresado se revisará como se han liquidado los pedidos pendientes y si se han efectuado las deducciones por deudas pendientes con la Empresa por préstamos, ventas, etc.
- 14.10. Se controlará que las planillas de liquidación estén conformadas por las autoridades correspondientes.

XV - LEYES SOCIALES

- 15.01. Se controlará la regular y correcta contabilización de los créditos en las cuentas individuales de instituciones oficiales por los siguientes conceptos:
- Retenciones y aportes jubilatorios.
 - Retenciones y aportes para cajas de maternidad.
 - Retenciones a menores para la Caja Nacional de Ahorro Postal.
 - Retenciones y aportes al Instituto de las Remuneraciones.
 - Retenciones y aportes para seguros colectivos.
 - Retenciones para Medicina Preventiva.
 - Etc.
- 15.02. Se constatará la exactitud de los créditos realizados en las respectivas cuentas individuales mediante el examen de las retenciones efectuadas según planillas de liquidación de remuneraciones y cálculo de los aportes patronales.
- 15.03. Se comprobará el pago de las retenciones y aportes patronales a las instituciones correspondientes.
- 15.04. Se asegurará del regular envío y la exactitud de las informaciones periódicas que deben suministrarse a las citadas instituciones.
- 15.05. Se comprobará el saldo de las cuentas individuales de las instituciones beneficiarias, mediante el cotejo de los débitos y créditos asentados en las mismas con los respectivos comprobantes.

- 15.06. Se analizará el cumplimiento de las disposiciones legales en vigor (Ley 11.729, 9.688, etc.) relacionadas con los registros de personal a llevar.
- 5.07. En los casos de egresos de personal por renuncia, despido, etc., se revisarán las liquidaciones practicadas (Aguinaldo, indemnización por antigüedad, preaviso, vacaciones, etc.).

XVI - SEGUROS

- 16.01. Se constatará la cobertura de todos los riesgos de la Empresa mediante la contratación de seguros por montos adecuados a los valores actuales de los bienes existentes, indemnizaciones a pagar por accidentes de personal, etc. o bien mediante la debida constitución de provisiones para autoseguro.
- 16.02. Se cotejarán las facturas de las compañías aseguradoras con las pólizas de seguro respectivas con el propósito de verificar el correcto cálculo de las primas y demás gastos debitados mediante las mismas y si se han practicado los descuentos convenidos.
- 16.03. Se observará que no existan en la Empresa pólizas de seguros en vigencia por riesgos desaparecidos.
- 16.04. Se verificará que las pólizas de seguros se encuentren depositadas en cajas de seguridad.
- 16.05. Se analizará si existe en la Empresa una adecuada información administrativa que permita conocer los siguientes aspectos:
- Pólizas en vigencia
 - Vencimiento de las pólizas
 - Importes de existencias de materias primas, productos terminados, mercaderías, etc.
 - Incorporación de nuevos bienes de uso; maquinarias, instalaciones, etc. o bajas de otros.

- 16.06. Se constatará que exista en la Empresa personal directamente responsable de la contratación y control de seguros.

XVII - LEYES IMPOSITIVAS

- 17.01. Se procederá a estudiar el trámite que se sigue en la empresa para dar cumplimiento a las obligaciones emergentes de las Leyes Impositivas en vigencia. A tal fin se determinará:

- 17.01.01. Cuáles son los impuestos nacionales, provinciales, municipales, etc., cuyas disposiciones y cumplimiento debe observar la empresa. A tal efecto se tendrá en cuenta que las empresas deberán tributar impuestos y tasas, tales como:

- a) a los Réditos (actuación como Agente de Retención y/o Información).
- b) a los Beneficios Extraordinarios a las Ventas (como industrial, importadora y/o exportadora).
- c) Sustitutivo del Impuesto a la transmisión gratuita de bienes para aprendizaje (como industriales que ocupen cinco o más obreros).
- d) Impuestos de Emergencia 1962/1964, internos (a la seda, artículos de tocador, alcoholes, etc. según el caso).
- e) Actividades Lucrativas (Capital y Provincias).
- f) Sobreprecio Combustibles (como productores).
- g) Contribución Inmobiliaria (como propietarias de inmuebles).
- h) Tasas e Impuestos Municipales.

- 17.01.02. Cuales son las retenciones impositivas, que de acuerdo a las disposiciones vigentes debe efectuar la empresa, en su carácter de Agente de Retención.

- 17.02. Se analizarán los elementos de control adoptados por la empresa, tales como legajos, carpetas, fichas, memorándum, etc., para ejercer el control permanente y efectuar la presentación en término de las declaraciones juradas y pagos de cada uno de los impuestos a que está obligada la empresa.

- 17.03. Se constatará si la Sección encargada de la presentación de declaraciones juradas y pago de los impuestos ha adoptado un calendario de "Vencimientos", analizando si el mismo se encuentra actualizado y si comprende a todos los impuestos, cuyo cumplimiento debe observar la empresa.
- 17.04. Con respecto a cada uno de los impuestos en los cuales se encuentra comprendida la empresa, se revisará:
- a) la fecha de presentación de las declaraciones juradas.
Se verificará las fechas de los sellos de la oficina recaudadora, estampados en los duplicados o talones de los formularios presentados, estableciéndose si fueron presentados en término.
 - b) si para la presentación de las declaraciones juradas, fué necesaria la reclamación o intimación de la Oficina Recaudadora, de la cual depende la empresa.
 - c) si por causa de la presentación de las declaraciones juradas fuera de término, debió la empresa abonar intereses punitivos, recargos, multas, etc.
 - d) si ante la imposibilidad de presentar las declaraciones juradas en término, la empresa tomó los recaudos pertinentes, remitiendo con la debida antelación, nota a la Oficina Recaudadora de la cual depende, exponiendo las circunstancias por las cuales no le fué posible cumplir con el vencimiento establecido, solicitando al mismo tiempo, el plazo dentro del cual podrá confeccionar y presentar las declaraciones. Se comprobará asimismo el cumplimiento dado a tal solicitud.
 - e) si en los casos de dudas, respecto a la incidencia del gravamen sobre la actividad de la empresa, se han efectuado en tiempo y forma, las consultas correspondientes ante la misma Oficina Recaudadora.

f) con respecto a la liquidación de cada impuesto se tendrá especialmente en cuenta, el mecanismo e instrucciones del formulario correspondiente. El cotejo de los importes consignados se efectuará revisando los resúmenes, planillas, listados y demás borradores tomados como base de liquidación con las cantidades de libros y elementos auxiliares de contabilidad, comparándolos finalmente con las declaraciones presentadas.

17.05. Se comprobará si la empresa actuó como Agente de Retención del Impuesto a los Réditos. A tal efecto se estudiará el control adoptado por la empresa tales como planillas, carpetas, fichas, listados, etc., para llevar el control permanente, de los casos en que debe actuar como Agente de Retención.

- a) se constatará si la Empresa actuó como Agente de Retención, de acuerdo a las disposiciones vigentes, al efectuar el pago de sueldos, participaciones, sobre asignaciones, indemnizaciones por preaviso, despidos, honorarios u otras remuneraciones que constituyen réditos de la cuarta categoría de la Ley 11.682 y sobre las cuales la empresa debe actuar como Agente de Retención.
- b) se cotejarán los importes que arrojan las liquidaciones practicadas mensualmente, con los comprobantes de pago de sueldos, participaciones, etc., y los formularios de declaración jurada del empleado ante el empleador de cargas de familia y deducciones debidamente llenados y firmados por cada empleado.
- c) se examinará si el monto total que arrojan las liquidaciones mensuales de las retenciones efectuadas al personal, fué debidamente ingresado a la orden de la Dirección General Impositiva dentro de los cinco días hábiles de realizado o acreditado. El ingreso se constatará mediante el examen de la

boletera de depósito o individualización del cheque emitido a la orden de la Dirección General Impositiva, debiendo tenerse especialmente en cuenta, respecto de cada pago los siguientes datos:

- Si la boletera de depósito utilizada corresponde al impuesto abonado.
- Fecha de pago, según sello del Banco u Oficina Recaudadora.
- Si se consigna con claridad, nombre de la empresa y N° de Inscripción.
- Importe del pago efectuado.

d) se comprobará si anualmente antes del 1° de abril de cada año, la empresa presentó a la Dirección General Impositiva una declaración jurada en formulario oficial, practicando el ajuste general de las retenciones efectuadas durante el año anterior, consignando todos los datos solicitados en el Art. 158 de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos. Se verificará en igual forma, el ingreso del importe que resultará a favor de la Dirección General Impositiva, como consecuencia del ajuste practicado en esta oportunidad.

17.06. Se constatará si la empresa actuó como Agente de Información a los Réditos. A tal efecto se estudiará el control adoptado por la empresa tales como biblioratos, carpetas, fichas, memorándum, etc., para localizar el total de los pagos efectuados, por los cuales debe actuar como Agente de Información.

17.07. Se constatará si se han efectuado todos los pagos de los importes que arrojan las declaraciones juradas presentadas por impuestos. El control se efectuará examinando las boletas de depósito o acuse de recibo del cheque enviado y examinando la registración contable mediante la numeración de los comprobantes de los egresos emitidos.

- 17.08. Se comprobará si en cada comprobante de egreso por pago de impuesto, figuran por lo menos los siguientes datos:
- Fecha del pago.
 - Denominación de la Oficina Recaudadora.
 - Clase de impuesto pagado.
 - Período al cual corresponde el pago.
 - Sello "pagado".
 - Importe del pago.
 - Banco girado y número de cheque cuyo talón debe encontrarse adherido al comprobante, o boleta de depósito correspondiente al importe.
 - Firma o iniciales de las personas responsables que según las normas establecidas en la empresa, intervienen en la liquidación del impuesto prestando conformidad o autorización al pago.
- 17.09. Se cotejará si las anotaciones de los registros contables, que reflejan los egresos en conceptos de impuestos, coinciden con los comprobantes de pago, revisándose:
- Fecha de pago.
 - Denominación de la Oficina Recaudadora.
 - Clase de impuesto pagado.
 - Importe del pago.
 - Correcta apropiación contable.
- 17.10. Se examinará si ante la imposibilidad de efectuar el pago del impuesto a su vencimiento, por falta de fondo u otra eventualidad, se ha presentado nota a la Oficina Recaudadora con la debida anticipación, solicitando prórroga y proponiendo forma de pago. Debe tenerse en cuenta, que la presentación espontánea evita por lo general la liquidación de intereses punitivos o recargos.

En el caso de haberse solicitado una prórroga para el pago de impuestos, se comprobará si los pagos de las cuotas vencidas se han efectuado en término, evitando la liquidación de intereses punitivos o recargos.

17.11. Se revisará si se ha efectuado el ingreso de las Retenciones por Impuestos a los Réditos, realizados por la empresa al pagar retribuciones a empleados o terceros. El control se efectuará examinando las boletas de depósito o acuse del recibo del cheque enviado y revisando la registración contable mediante la numeración de los comprobantes de egresos emitidos.

a) se constatará si los importes que arrojan los listados, planillas o detalles confeccionados mensualmente, para efectuar las retenciones sobre sueldos y jornales, coinciden con las registraciones contables.

b) se cotejará si las anotaciones de los registros contables, que reflejan los egresos de las retenciones efectuadas, como Agente de Retención del Impuesto a los Réditos, u otro motivo coinciden con los comprobantes de pago.

14 - OTROS SERVICIOS NO PROGRAMADOS.

El alcance de los análisis y revisiones del Auditor Interno, depende de la eficacia o deficiencia del sistema de comprobación interna y en consecuencia su mayor o menor permanencia en el sector auditado estará condicionado a la calidad de los controles establecidos.

Habitualmente el trabajo del Auditor Interno suele ser más detallado que el realizado por la Auditoría Externa. Sin embargo, tenemos que pensar que dicho servicio no puede consistir necesariamente en la revisión y fiscalización de todas y cada una de las operaciones de rutina. El problema del costo del control debe ser atendido en su magnitud proyectiva. Por tal razón, sin pretender anular la revisión



de detalle, es común utilizar en las tareas de Auditorías sistemas selectivos, derivados de la aplicación de la disciplina matemática en la compilación, análisis y referenciación de hechos comprobados en un grupo, por lo general llamado muestra, que son trasladados al comportamiento de su universo homogéneo.

El método estadístico y las matemáticas de las probabilidades proveerán el modo determinante del tamaño de la muestra y la estimación de la probabilidad de validez que existirá al referir la conclusión obtenida en la misma, al conjunto de datos o comprobantes revisados. La técnica del muestreo, en cualquiera de sus manifestaciones, simple, estratificada o multiplicada, procurará un fundamento científico y objetivo al procedimiento selectivo, permitiendo homologar sistemas de fiscalización de fragmentos escogidos con resultados válidos para la población o universo analizado.

Otros de los temas abordados por los trabajos de Auditoría, consiste en el análisis crítico de los procesos de control presupuestario. Es hoy un axioma aceptado en las grandes empresas, la determinación de metas susceptibles de apreciación numérica. La fijación de planes de acción de las actividades a corto y largo plazo, la programación general de tareas y el establecimiento de presupuestos operacionales y de explotación, elaborados por un arsenal de técnicos, constituye una forma de evaluar el futuro y de condicionar pronósticos cuyo objetivo es la implementación de performances que permita al comando de una organización o empresa, decisiones conductivas óptimas. Pero no todo radica en la previsión del presupuesto, sino que el mismo debe complementarse con un adecuado control estadístico de realizaciones. Es evidente que factores exógenos indeterminados pueden provocar profundas desviaciones en la generación de los hechos económicos, y aún modificar conductas en el devenir empresarial. El Auditor Interno, juez y analista de ejecutivos en sus áreas de responsabilidad, estará en inmejorables condiciones para apreciar la magnitud e importancia de

las distorsiones, debiendo contar para tal fin con standards y performances para medir desvíos.

Actividades de este tipo, son las que orlan el lucimiento personal del grupo de Auditoría, creando una aureola de prestigio y respeto en los más altos ejecutivos de la empresa.

Existen otras asignaciones que salen de la órbita de las funciones de la Auditoría Interna, estando condicionada la posibilidad de encararla a las únicas limitaciones de tiempo y personal. Las mismas pueden ser:

- Tareas especiales para apreciar la eficiencia de ciertos registros o procedimientos contables.
- Preparación e implantación de planes de cuentas con codificaciones uniformes, adaptados a principios y normas básicas de contabilidad generalmente aceptados.
- Elaboración y ordenación de manuales de autorizaciones, fijando responsabilidades y montos para efectuar pagos.
- Preparación de normas mínimas para la utilización de cuentas, indicando claramente los conceptos comprensivos en su nómina.
- Estudios de contratos y contrataciones. Evaluación de patrimonios y solvencias de clientes y proveedores.
- Investigación de asuntos operacionales.
- Relevamientos de personal y estudios relativos a problemas de la administración general.
- Determinación de instrucciones para relevamientos de inventarios y sus correspondientes normas de valuación.
- Evaluación de sistemas e informes sobre costos de producción, distribución y standards.

Por último no queremos finalizar la exposición de este capítulo, sin referirnos a la transformación de la filosofía auditora, por la incorporación en empresas cuyo tamaño permite su normal mantenimiento, de sistemas electrónicos de cómputo y registro. Constituye una rea-

lidad, el paulatino perfeccionamiento de los equipos de sistematización de datos y por consiguiente la creciente aceptación de racionalizadores de procedimientos administrativos contables, que frente a la magnitud de operaciones y a la necesidad de su registro, han encontrado un método eficaz y tal vez único de obtener resultados satisfactorios en el manejo rápido y flexible de datos contables y estadísticos.

Es evidente que la adopción de la mecanización electrónica de tareas, metamorfosea los conceptos clásicos de control interno, pues este conjunto de máquinas se alimenta de datos originales, opera con ellos de acuerdo a un programa prefijado, practica automáticamente los cálculos, elimina el material innecesario, produce el informe buscado y almacena sus resultados en su memoria, cintas o discos magnéticos sin la intervención humana durante el proceso de sistematización. Por ende, muchos de los procedimientos realizados anteriormente por personas son ahora absorbidos por los equipos computadores o "cerebros electrónicos", que trabajan en base a órdenes que provienen de "cerebros humanos" especialistas en programación y consecuentemente el área de control se transfiere a la seguridad de los documentos originales, a la exactitud de los programas y a los medios de control incorporados en las máquinas mismas, como así también al personal encargado de su manejo.

La conversión de los sistemas mecánicos a los electrónicos implica realizar una serie de investigaciones sobre los procedimientos administrativos en uso, para ordenar y unificar detalles que puedan ser fácilmente procesados así como para discernir necesidades de la organización que deban ser satisfechas a "alta velocidad" y a un costo económicamente aceptable.

Las investigaciones son habitualmente realizadas por grupos de personas seleccionadas de los distintos departamentos de las empresas, que deben ser previamente adiestradas en el conocimiento de los equipos y las técnicas de programación. La intervención de Auditores

Internos en tales estudios, es sumamente beneficiosa, en primer lugar por el aporte que pueden ofrecer sus conocimientos cabales de la organización, y en segunda instancia por la comprensión de las necesidades de control interno que deberán observar las nuevas disposiciones. Además, su participación lo capacitará para idear los controles que suplirán a los existentes, y lo facultará para proponer modificaciones en las modalidades de fiscalización de sus colegas.

Se ha creído, no sin fundamento que para estar habilitado en la fijación de controles internos cuando interviene un equipo de sistematización de datos, se debe poseer conocimientos de ingeniería electrónica (31).

Sin llegar a tales extremos es evidente que el Auditor Interno, deberá conocer sólidamente los distintos tipos de comprobación que pueden ser implementados por programa o que son propios del equipo, a fin de proponerlos en la oportunidad de hacer las conversiones de los sistemas.

Paralelamente, al concentrarse el dominio del equipo de su sistematización en empleados del centro electrónico, transferirá su horizonte de control sobre este grupo operativo, buscando asegurar la exactitud en el manejo de las informaciones y reducir la posibilidad de alteraciones deshonestas.

Con ser profundas las transformaciones de procedimientos por la implantación de la contabilidad electrónica, el campo de las actividades especializadas del Auditor Interno no se alterará en sus objetivos fundamentales.

"Más bien dará lugar a una reorientación en su manera de actuar, trasladando el foco de su atención contable hacia los principios

(31) CROUCHER CECILIO A. Y THOMAS J.R. - El Auditor Interno frente a la evolución de los procedimientos mecánicos de contabilidad, y los últimos adelantos electrónicos. Rev. de Cs. Económicas - Enero/Marzo - 1958 - Buenos Aires.

involucrados. Y si es cierto que se hace más dificultoso su trabajo en determinados aspectos, también lo facilita en otros, ya que al dar lugar a una reducción del personal que deba ser vigilado y controlado, permitirá que el Auditor Interno pueda concentrar su atención y su intervención en aquellos aspectos de organización y control contables de mayor importancia.

Creemos en definitiva, que puede aseverarse que el Auditor Interno deberá adaptarse sin demora a las nuevas condiciones de trabajo que irá imponiendo la sistematización electrónica, deberá estudiar constantemente, e interiorizarse de los nuevos problemas que van apareciendo, para mantenerse así con la mente más clara y alerta que nunca.

Y, a no dudarlo, la organización futura de las actividades administrativas contables modernas exigirá una cooperación más íntima entre los gerentes departamentales y el Auditor Interno, y este último verá elevadas sus funciones específicas a un plano cada vez más importante y más jerarquizado dentro de la organización de toda empresa dinámica y progresista". (32)

(32) CROUCHER Y THOMAS - Ap. citado - pág. 19.

C A P I T U L O I V

Evaluación de los procedimientos

- 15 - Importancia de este examen.
- 16 - El precepto básico: la separación de funciones y responsabilidades.
- 17 - Normas mínimas de control interno.
- 18 - La técnica del análisis.
- 19 - Modificaciones de secuencias de operaciones.

15 - IMPORTANCIA DE ESTE EXAMEN.

Evaluar procedimientos administrativos, consiste en estudiar e investigar métodos, prácticas y rutinas de trabajo a fin de determinar su grado de eficiencia y su comportamiento frente al sistema de control interno implantado.

Esta tarea, simultáneamente, permite adquirir al evaluador, un amplio conocimiento de la dinámica de la organización pues deberá analizar la documentación de las operaciones, su correcta registración, su adecuada autorización, la delimitación de responsabilidades del personal, el control interseccional, el apropiado archivo de antecedentes, etc.

Las posibilidades de una acertada programación y la intensidad de una activa fiscalización, se basa incuestionablemente en la comprobación de una eficiente disposición de los procedimientos administrativos.

Así como hemos afirmado que la administración de una empresa, es el arte de aplicar a la misma los principios económicos que presiden el control de los hombres y materiales, así también sostenemos que las leyes fundamentales que gobiernan tales administraciones deben estructurarse cualitativa y cuantitativamente sobre bases racionales. La búsqueda de decisiones programadas y el empleo del método científico en trabajos administrativos, comienza con el relevamiento de hechos y datos del problema, continúa con la sistematización y análisis, y finaliza con deducciones y conclusiones lógicas, aplicables a la predicción de resultados. La racionalidad de la llamada administración científica no consiste en una colección de normas y reglas incoherentes, sino en una tendencia mental a reemplazar la posición subjetivista y empírica del "creo" por el esfuerzo lógico de conocimientos cuantitativos medidos.

La administración propiamente dicha, incluye todas las funciones y actividades relacionadas con el trabajo efectivo de poner en ejecución los objetivos compatibles con la finalidad de la empresa. En estas condiciones debe proveer equipos eficientes, distribución lógica de secciones, excelente personal y adecuadas normas de trabajo que estratifiquen ineludibles responsabilidades.

Definir el sistema, es caracterizar el mecanismo de la administración por medio del cual se coordina el esfuerzo de hombres y departamentos. Implementar el sistema, es dotarlo de secuencias, rutinas, formularios y planillas por intermedio de las cuales se dan órdenes e instrucciones y se lleva registro de las operaciones ejecutadas. Proyectar y organizar el sistema, es adecuarlo al funcionamiento de una entidad determinada, optimizando el resultado máximo.

El efecto regulador que comunica la sistematización de los procesos administrativos, alimenta un mecanismo de control, con proyecciones definidas al mantenimiento de un alto nivel moral dentro de una organización. La protección de la estructura del control interno y su primigenia contribución a la eficiencia y cooperación, reconoce vigoroso entusiasmo en racionalizadores y ejecutivos de empresas, que observan con marcado interés, la programática de los sistemas de control administrativo.

El entronque de los mecanismos secuenciales y la elección de las normas que aseguren un ajustamiento de las distintas operaciones y departamentos, determina la filosofía que orienta al grupo de Auditoría Interna en su análisis de las técnicas de control y su relación con los elementos de administración. El campo de acción del Auditor frente a la evaluación de procedimientos es ilimitado. Nos hemos referido oportunamente, a la salud de un complejo económico y hemos visto que la asignación de tareas sobre una base organizada es el justo comienzo de las responsabilidades de la superioridad ante el programa de control administrativo. La elección de alternativas racionales, de-

terminará la estrategia de la administración superior para coordinar, controlar y obtener resultados satisfactorios. Para ello, debe contar con un grupo de coordinación general y de dirección de las técnicas del control administrativo y nadie mejor que la Auditoría Interna para conducir y sincronizar planes bien equilibrados.

El determinismo del Auditor en esta función, le exige inmejorable preparación en "métodos" y dominio fecundo de la técnica de análisis de procesos, cuyas manifestaciones y principios estudiaremos en el acápite dieciocho.

16 - EL PRECEPTO BASICO: LA SEPARACION DE FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES.

"Debe emprenderse un estudio y evaluación apropiados del control interno existente, para determinar hasta que grado puede descansar en él, así como para determinar la extensión que convenga dar a las pruebas a que los procedimientos de Auditoría deban acomodarse". (33).

Vale la mención, por la autoridad de su origen y por el enfoque convergente y resonante sobre la trascendencia cognoscitiva del control interno en la función auditora.

Hemos visto, que la expresión control interno expresa para el Auditor una atención analítica sobre los procedimientos administrativos. Pero no es posible interpretar dicho estudio, como una única inferencia sobre los procesos adecuados. Deriva o fluye del mismo una segunda proposición que conviene a la idea de control, nos referimos al precepto básico de separación de funciones y responsabilidades.

En qué consisten sus atributos? Consisten en planificar una acertada distribución de obligaciones entre el personal de un organismo, de manera tal, de no permitir que exista en una sola persona, con-

(33) Instituto Norteamericano de Contadores - Declaración sobre Procedimientos de Auditoría - Año 1951.



centración de funciones que lo habiliten para el control exclusivo de un conjunto de transacciones y con cuya sola actitud pueda originar perjuicios irremediables a los intereses de la empresa.

Si bien esta distribución estructural, tiende a lograr principalmente efectos protectivos sobre el patrimonio de la organización en un esfuerzo preventivo contra las debilidades humanas, la adecuada asignación de atribuciones y responsabilidades es el símbolo nobiliario y definitorio del postulado de eficiencia.

En términos generales, la asignación de puestos y la delimitación de sus funciones y obligaciones proporciona a la administración, la clave para colocar a cada empleado en su adecuada ubicación, de manera de obtener su máximo rendimiento sin temor de que se exceda en sus facultades, individual y colectivamente considerados.

Dos axiomas, generalmente aceptados en materia de control interno, complementan los principios referidos anteriormente. El primero consiste en fijar fiscalizaciones automáticas o corrientes por órganos fuera de línea a sectores administrativos que concentran ciertas operaciones; encajaría dentro de la definición por ejemplo, la necesidad de que los movimientos de fondos del sector Caja sean controlados por el Contador o Gerente de Finanzas.

El segundo axioma, tan substancial como el primero, determina la importancia de separar la responsabilidad operativa de algunas funciones, de su posterior registro y contabilización. Así es aconsejable por ejemplo, que la contabilidad, conciliación y control de los saldos bancarios se efectúe por agentes que no tienen relación con ingresos o egresos de fondos.

Aunque parezca redundancia, consideramos útil insistir en estos juicios de control interno, pues está probado que una buena proporción de manejos fraudulentos en los negocios, se han producido en virtud de la concurrencia de fallas administrativas de este tipo, que una sólida preparación y comprensión de normas de Auditoría pudo prever,

y en consecuencia disminuir, si no evitar las tentaciones deshonestas de agentes sin escrúpulos.

Cabe acotar por último, que al Auditor le corresponde desempeñar en el análisis crítico de la responsabilidad y funciones del personal, un relevante papel que supone aptitudes especiales, propias de un espíritu analítico y sintético a la vez. Si a sus especulaciones científicas adosamos amplia preparación en evaluación de procedimientos y métodos de trabajo, obtendremos un valioso consejero, imprescindible "hombre de confianza" de conspicuos directores y ejecutivos de empresas.

17 - NORMAS MINIMAS DE CONTROL INTERNO.

En el presente tema, nos hemos propuesto ofrecer a los estudiosos, una sistematización de normas mínimas de control interno, inducidas de experiencias individuales y ofrecidas como preceptos generales, cuya observancia y aplicación nos ha confirmado resultados satisfactorios en la evaluación de operaciones administrativas típicas.

En general, hemos seguido una enumeración similar a la desarrollada para la Guía de Fiscalización (acápite 13) razón por la cual, este manual constituye su complemento obligado.

MANUAL DE NORMAS DE CONTROL INTERNO

I - MOVIMIENTOS DE FONDOS

1 - A) PRINCIPIOS GENERALES:

1.01. Los fondos recibidos deberán centralizarse y depositarse diariamente en bancos en forma total.

- 1.02. Todos los pagos deben hacerse mediante la emisión de cheques a la orden.
- 1.03. Los gastos menores que no justifiquen la emisión de cheques, deberán ser atendidos mediante la utilización de un fondo fijo.
- 1.04. Deberá determinarse al responsable de los fondos.

1 - B) INGRESOS DE FONDOS

Los principios básicos de control interno que deberán observarse con respecto a los ingresos de fondos, son los siguientes:

DOCUMENTACION

- 1.05. Todo ingreso de fondos deberá documentarse mediante la utilización de una sola fórmula, la cual deberá llevar numeración impresa correlativa (Recibos, Notas de Ventas al Contado, etc.).

En el comprobante utilizado se determinará:

- Fecha de emisión
- Nombre del cliente
- Importe y clase de valores recibidos
- Concepto que lo origina
- Firma de la persona que recibe los fondos

- 1.06. Asimismo, en los casos en que el deudor exija que se utilicen para comprobantes de los pagos sus propias fórmulas (EJ.: Reparticiones Públicas), igualmente deberá confeccionarse el respectivo comprobante de ingreso.
- 1.07. Cuando se hagan efectivos documentos a cobrar, deberá entregarse al deudor un solo comprobante de pago (recibo o documento debidamente inutilizado). En los casos en que se devuelvan los documentos al deudor igualmente deberá emitirse el respectivo comprobante de ingreso, cuyo original será utilizado como comprobante interno.

- 1.08. Los comprobantes de ingreso de fondos deberán emitirse con carbónico de doble faz, a fin de evitar posteriores adulteraciones.
- 1.09. Los comprobantes de ingreso deberán archivar-se debidamente y en el orden de su contabilización en el registro de ingresos.
- 1.10. En los casos de anulación de comprobantes, deberán archivar-se todos los ejemplares, debidamente inutilizados. Asimismo, se acompañarán a los duplicados, los originales de aquellos comprobantes de ingreso extendidos para uso interno, debidamente cubiertos o inutilizados.

RESPONSABLES DE INGRESOS

Cajero:

- 1.11. El cajero deberá aplicar el sello fechador de caja sobre los recibos de cobradores, notas de venta contado, etc., observando simultáneamente la oportuna rendición.
- 1.12. El cajero deberá firmar todos los comprobantes de ingreso.
- 1.13. El cajero deberá confeccionar diariamente un listado del total de los fondos recibidos.
- 1.14. El cajero diariamente verificará la correcta existencia de los fondos en su poder.
- 1.15. El cajero no deberá llevar registros de contabilidad (Ingresos, Documentos a Cobrar, Cuentas Corrientes, Diario, Mayor, etc.).
- 1.16. El cajero no deberá realizar las conciliaciones bancarias.

Cobradores:

- 1.17. Cada cobrador deberá poseer el correspondiente poder que lo habilite para realizar cobranzas.
- 1.18. A los cobradores se les fijarán plazos mínimos adecuados de rendición de las cobranzas realizadas, que harán efectivas a la caja principal.

- 1.19. De ser posible, deberá realizarse periódicamente una rotación de cobradores, cambiándoles las rutas o zonas.

CONTROL INTERSECCIONAL

- 1.20. Deberá ejercerse un control estricto sobre la entrega, utilización y devolución de talonarios de ingresos, notas de venta al contado, etc. Dicho control será ejercido por una sección distinta a las que los utilizan, la que deberá contemplar los siguientes aspectos:
- a) Guardar en lugar adecuado los talonarios a utilizar.
 - b) Revisar la totalidad de los talonarios previa a la entrega, a fin de constatar su correcta impresión y encuadernación (cantidad de ejemplares, número correlativo, etc.).
 - c) Registrar los talonarios entregados para su uso y documentar su entrega mediante la firma de la persona que los retira. A tal fin la sección contará con un facsímil de las firmas autorizadas para retirar talonarios.
 - d) Controlar periódicamente la correcta existencia de talonarios sin utilizar.
 - e) Revisar los talonarios utilizados que reciba, a fin de constatar su correcto uso. Los mismos serán archivados adecuadamente en la sección.
- 1.21. Deberá comprobarse el uso correlativo de los comprobantes de ingreso por sección distinta a las que los utiliza.
- 1.22. El registro de ingreso de fondos, los arqueos de caja y las conciliaciones bancarias deberán ser practicadas por sección distinta de la que percibe los fondos.
- 1.23. La apertura de correspondencia deberá efectuarla personal de confianza, ajeno al sector caja y contaduría (Ej.: Secretaría de Gerencia), quien aplicará en los cheques recibidos, el sello "Únicamente para depositar en la cuenta de la Empresa". Asimismo se confeccionará con los fondos recibidos una lista

por duplicado donde detallará: fecha, remitente e importe.

En el duplicado del mismo deberá quedar constancia de la entrega a caja de la totalidad de los valores recibidos.

- 1.24. Los movimientos internos de fondos deberán quedar documentados mediante firma simultánea de los responsables.
- 1.25. Todos los descuentos que se concedan al otorgarse los recibos de ingresos, deberán estar autorizados previamente por Jefes responsables, distintos en todos los casos, a las personas de los sectores de ingresos.

OTROS PRINCIPIOS BASICOS DE CONTROL INTERNO

- 1.26. La percepción de fondos deberá estar a cargo de personal responsable y que reúna las siguientes condiciones: moralidad, honestidad, solvencia, disciplina, etc. Además deberá tenerse presente si desarrolla una vida normal de acuerdo a sus posibilidades económicas, en cuanto a su situación y sueldo.
- 1.27. Deberá existir seguros que cubran riesgos de robo, fidelidad, etc., para todo el personal que maneja fondos.
- 1.28. A los vendedores, no los deberá excluir del manejo de fondos.
- 1.29. Para las ventas al contado, cuando el volumen de las mismas lo permite, deberá utilizarse caja registradora.
- 1.30. Deberá realizarse diariamente un control de ventas al contado entre las boletas, caja registradora y existencia en caja.
- 1.31. Deberá observarse la gestión de cobro dentro de los plazos fijados de giros, letras u otros valores al cobro.
- 1.32. Deberá evitarse mantener en caja, sumas considerables de dinero (depósito nocturno).
- 1.33. Los fondos de terceros depositados transitoriamente en caja, deberán ser autorizados por la Gerencia de la empresa y dejando a salvo la responsabilidad de la empresa por todo riesgo.
- 1.34. En los casos de recepción de cheques de clientes sin fecha, deberán emitirse los recibos correspondientes. En cuanto a

los cheques postdatados, que no cuentan con los respectivos comprobantes de ingreso, deberán encontrarse registrados extracontablemente, a los efectos de control.

1 - C) EGRESOS DE FONDOS

DOCUMENTACION

- 1.35. Todo egreso de fondos deberá documentarse mediante la emisión de comprobantes normalizados, los cuales deberán llevar numeración correlativa. En el comprobante utilizado se determinará:
- Fecha de emisión
 - Nombre del acreedor
 - Importe en números y letras
 - N° de cheque y Banco contra el cual se gira
 - Concepto que lo origina
 - Firma del responsable que lo autoriza
- 1.36. Los comprobantes de egresos de fondos deberán emitirse con carbónico de doble faz, debiendo anularse los espacios en blanco. Asimismo no deberán presentar raspaduras ni enmiendas, controlándose periódicamente esta situación en los comprobantes ya contabilizados.
- 1.37. Todos los pagos deberán hacerse mediante la emisión de cheques a la orden.
- 1.38. Los cheques deberán ser fechados en el momento de su emisión.
- 1.39. Los cheques deberán ser marcados con máquina impresora.
- 1.40. El cheque para el pago de sueldos y jornales deberá extenderse por el importe neto exacto y nunca por cantidad aproximada o redonda.
- 1.41. Los talones de cheques deberán quedar adheridos a los comprobantes de egresos.
- 1.42. Los comprobantes de pago deben ser elevados para su autorización con todos sus antecedentes: facturas, remitos, órdenes

de compra, etc.

- 1.43. El personal que autoriza el pago tomará las medidas necesarias para evitar que con posterioridad a su firma se modifique el comprobante, incorporando nuevos importes, o alterando la cifra a pagar.
- 1.44. Los cheques anulados serán inutilizados, destruyéndoles la parte de la firma, adhiriéndolos posteriormente a los respectivos comprobantes de egreso.
- 1.45. Los recibos extendidos por los proveedores deben adjuntarse a los comprobantes de pago.
- 1.46. Los comprobantes pagados deberán ser debidamente inutilizados con una marca, perforación o sello fechador de caja, para evitar su doble uso.
- 1.47. Los comprobantes de pago deberán quedar debidamente archivados en el orden de su contabilización en el libro respectivo, en lugar seguro y ajeno al sector que realiza el pago.
- 1.48. En los casos de comprobantes de egresos extendidos para uso interno se acompañarán a los duplicados, los originales debidamente cubiertos e inutilizados.

RESPONSABLES

- 1.49. Para cada fondo fijo deberá determinarse el responsable directo de los fondos. Los pagos no atendidos con el fondo fijo, deberán centralizarse y efectuarse directamente por caja. En ningún caso podrán ser realizados por las mismas personas intervinientes en la operación (Ej.: despachante de aduana, pagos por retenciones de réditos, pagos de sueldos y jornales, etc.).
- 1.50. Debe existir en la empresa un régimen adecuado de firmas bancarias. El cajero no debe estar habilitado para firmar **cheques**.
- 1.51. El cheque para el pago de sueldos y jornales deberá extenderse a la orden de la persona responsable encargada a su vez

de hacerlo efectivo.

- 1.52. Los encargados de efectuar los pagos, deberán exigir a los cobradores constancia fehaciente de su poder o autorización para cobrar.
- 1.53. No se realizarán pagos, si los comprobantes respectivos no están debidamente autorizados por el funcionario responsable expresamente designado para ello.
- 1.54. El funcionario que autorice los pagos o reembolsos de fondos, deberá tener un amplio conocimiento del negocio. Asimismo deberá inutilizar definitivamente los comprobantes respectivos mediante un sello, marca o perforación.
- 1.55. En los casos del interior del país, los pagos realizados deberán ser conformados a posteriori, por el mismo funcionario autorizante de Casa Central. En lo posible los pagos deberán ser efectuados directamente desde Casa Central.

CONTROL INTERSECCIONAL

- 1.56. La sección que tiene a su cargo la realización de los pagos no debe llevar registros de contabilidad (Egresos, Obligaciones a Pagar, Ctas. Ctes., Diario, Mayor, etc.).
- 1.57. El envío de los cheques deberá hacerse por correo y por personas de absoluta confianza de los firmantes. Personal ajeno a la Caja deberá controlar la recepción de los correspondientes recibos firmados.
- 1.58. Deberá llevarse un adecuado control de talonarios de cheques a utilizar, en uso, utilizados, etc. por sección ajena a la que los emplea.
- 1.59. El control de los pagos debe efectuarse por una sección ajena a la que los realiza.
- 1.60. El importe de cada fondo fijo, deberá tener una subcuenta de control de mayor general.

OTROS PRINCIPIOS BASICOS DE CONTROL INTERNO

- 1.61. Los fondos correspondientes al pago de sueldos y jornales no retirados por sus interesados, deben permanecer en caja sólo por breve plazo. En cuanto a los cheques no cobrados por los acreedores, se observará como máximo un plazo de 15 días. En ambos casos dichos fondos deberán reintegrarse y contabilizarse dentro de los plazos señalados.
- 1.62. Deberá registrarse en la contabilidad la totalidad de los cheques emitidos, aún los que hayan sido anulados.
- 1.63. Deberán prohibirse los canjes de cheques.
- 1.64. Debe existir una rutina de seguimiento de los anticipos de fondos a empleados para gastos, fijando plazos de rendición.
- 1.65. Los anticipos al personal, cuando su rendición no se efectúe dentro de plazos prudenciales, deberán ser debitados en la respectiva cuenta personal.
- 1.66. Deberá establecerse un fondo fijo, además del existente en Casa Central, para cada una de las sucursales, obras, fábricas, etc. y por las cantidades mínimas requeridas.
- 1.67. Por fondo fijo sólo serán abonados los gastos menores, para lo cual deberá establecerse el monto máximo a abonar por cada comprobante.
- 1.68. Cada cambio de importe de fondo fijo deberá contar con la autorización responsable.
- 1.69. Las notas de crédito de proveedores deberán ser debidamente individualizadas para evitar ser pagadas como facturas. A tal efecto resulta útil cruzar las notas de crédito con una diagonal de color rojo.

1 - D) MOVIMIENTO BANCARIO

- 1.70. Diariamente deberán depositarse la totalidad de las entradas.
- 1.71. El encargado de preparar el depósito bancario deberá ser una

persona distinta del que recibe los fondos, del que lleva los registros contables y aún del que deposita en banco.

- 1.72. La documentación correspondiente al depósito (resumen de entradas diarias, valores a depositar, boletas de depósito, etc.) será elevada para su conformidad a las personas autorizantes, las que procederán al endoso de los cheques, debiendo estar habilitadas en forma mancomunada para tal fin.
- 1.73. En el ejemplar de la boleta de depósito que queda en poder de la empresa, deberá realizarse el detalle de los cheques que integran el depósito.
- 1.74. El control del ejemplar de la boleta de depósito - devuelta y sellada por el banco - estará a cargo de una persona distinta de la que preparó el depósito e hizo efectivo el mismo en el banco. Esta revisión comprenderá los importes parciales, origen de los mismos y apropiación contable de los créditos.
- 1.75. Los cheques devueltos por el banco, deberán llegar a una persona distinta de la que preparó el depósito. Simultáneamente deberá realizarse el débito correspondiente en la cuenta del cliente.
- 1.76. Deberán practicarse periódicamente (con preferencia mensual), conciliaciones bancarias de todas las cuentas existentes en la empresa.
- 1.77. El encargado de realizar las conciliaciones bancarias deberá ser un funcionario responsable, ajeno a la caja y aún al departamento de contabilidad. Además no debe tener firma de cheques.
- 1.78. Las conciliaciones deberán practicarse inmediatamente después de recibido el resumen del Banco, a fin de facilitar la localización de errores.
- 1.79. En los casos de raspaduras, errores o alteraciones en el resumen de cuenta del banco, deberá solicitarse a éste el envío

de un duplicado.

- 1.80. Deberá tenerse en cuenta, la fecha de los depósitos o pagos pendientes de contabilizar por el Banco.
- 1.81. Los asientos de ajuste que surjan de las conciliaciones bancarias, sólo deberán emitirse luego de una minuciosa investigación de las diferencias y autorizados por personal responsable.
- 1.82. Cada banco deberá tener una subcuenta de control de Mayor General.
- 1.83. Deberá existir cuentas corrientes bancarias en cada una de las sucursales, obras, fábricas, delegaciones, etc.
- 1.84. Deberá preferirse aquellas instituciones bancarias, que por su ubicación e importancia, ofrezcan condiciones más favorables para el movimiento de fondos.
- 1.85. Deberá requerirse a las sucursales, obras, etc., informes periódicos sobre disponibilidades bancarias.
- 1.86. Deberá controlarse el movimiento de las cuentas bancarias de sucursales, obras, etc.
- 1.87. Deberá prohibirse la apertura de cuentas corrientes bancarias a nombre de los dirigentes de sucursales, obras, etc.
- 1.88. En las cuentas corrientes bancarias de las sucursales, fábricas, obras, etc. del interior del país, además de la doble firma de los dirigentes respectivos, deberá registrarse las firmas de las autoridades de Casa Central.
- 1.89. En los casos de egresos de personal con firma bancaria, deberá disponerse de inmediato que se proceda a la cancelación de las mismas.

1 - E) EXISTENCIA DE FONDOS

- 1.90. Los fondos existentes en la empresa deberán estar bajo control adecuado y seguro.



- 1.91. Los lugares donde se guardan fondos, no deberán ser de fácil acceso al público en general, prohibiéndose por otra parte, la entrada de personal ajeno al sector.
- 1.92. Los lugares de ensobre del dinero destinado al pago de sueldos y jornales, deberán reunir elementales condiciones de seguridad.
- 1.93. Los duplicados de llaves de las cajas de seguridad, deberán quedar resguardados en la Gerencia de la empresa, en un sobre lacrado y firmado por los responsables de cada caja y por las autoridades de la misma. Igual procedimiento deberá contemplarse con las combinaciones o claves de las cajas principales.
- 1.94. El responsable de los fondos no debe depender de Contaduría.
- 1.95. El responsable deberá gozar regularmente de sus vacaciones anuales ordinarias. Nunca deberán abonársele las mismas ni aceptarse excusas de razones de trabajo.
- 1.96. El cajero deberá confeccionar diariamente una rendición de cobranzas, pagos y existencia de fondos, que será refrendada por el encargado de teneduría de libros y posteriormente elevada a conformidad de los funcionarios autorizantes (Contador, Gerente, etc.).
- 1.97. Periódicamente deberán realizarse arqueos de fondos por personal responsable ajeno al movimiento de los mismos.
- 1.98. Los dirigentes de sucursales, fábricas, obras, etc., serán los responsables directos de todo el movimiento de fondos. Los mismos deberán ejecutar un control mediante la realización de arqueos periódicos.
- 1.99. En cada cambio de responsable deberán realizarse arqueos de fondos.
- 1.100. Los recuentos de fondos deberán efectuarse sorpresiva y en lo posible simultáneamente en todas las cajas principales y

auxiliares de la empresa. No deben admitirse excusas que tienden a su postergación.

1.101. El recuento se efectuará sobre todos los fondos y valores existentes sean o no de propiedad de la empresa. Además deberá practicarse una inspección ocular a fin de comprobar que se hayan puesto a disposición todos los fondos existentes.

1.102. Los fondos existentes en la empresa deberán estar debidamente cubiertos contra todo riesgo. Ej.:

- Seguro contra robo y/o hurto del dinero en caja
- Seguro contra robo y/o hurto del dinero en tránsito
- Seguro contra robo y/o hurto durante el ensobre y pago de sueldos y jornales
- Seguro de fidelidad empleados
- Seguro contra incendio, etc.

1.103. Las transferencias de fondos deberán ser realizadas por intermedio de instituciones bancarias. En ningún caso los valores serán transportados en forma personal, aunque se hayan contratado seguros para tal fin.

II - COMPRAS

Los principios básicos de control interno que deberán observarse con respecto a las compras, son los siguientes:

PRINCIPIOS GENERALES

2.01. Deberá centralizarse el proceso de compras en un solo sector o departamento, el cual no debe depender de Contaduría.

2.02. Las compras deberán adecuarse a los siguientes principios:

- Que no superen las necesidades de la empresa
- Que no exista la posibilidad de la provisión interna del material solicitado
- Que contemplen las necesidades de la empresa en su conjunto

- Que se ajusten a la política financiera de la empresa
- Que se regulen de acuerdo a los programas de producción o presupuesto de ventas.

- 2.03. Deberán establecerse los stocks mínimos y máximos de las existencias de materias primas, materiales, mercaderías, etc.
- 2.04. El sector compras deberá estar a cargo de una persona responsable y que reúna las siguientes condiciones: moralidad, honestidad, solvencia, disciplina, etc. Además deberá tenerse presente si desarrolla una vida normal de acuerdo a sus posibilidades económicas, en cuanto a su situación y sueldo.

NECESIDAD

- 2.05. La necesidad de la compra deberá documentarse mediante la emisión de un comprobante interno normalizado, el cual deberá contener, entre otros, los siguientes datos:
- Fecha de emisión
 - Nombre de la sección solicitante
 - N° interno impreso
 - N° correlativo de recepción en compras
 - Existencia actual y stocks mínimo y máximo
 - Destino del material
 - Firma del responsable del sector solicitante.
- 2.06. Los pedidos de necesidad deberán emitirse por duplicado con carbónico de doble faz.
- 2.07. Los pedidos de necesidad serán centralizados en el sector Almacenes.

TRAMITACION

- 2.08. Deberá existir en la empresa un régimen de compras que establezca el trámite a seguir, con relación al volumen e importancia de la operación (Ej.: compra directa, pedido de precios telefónico, por escrito o intervención de la comisión de compras, etc.).

- 2.09. El sector encargado de realizar la compra, deberá contar con registros o ficheros clasificados por proveedores y por artículo, los cuales deberán estar permanentemente actualizados.
- 2.10. Deberá solicitarse cotización a varias firmas proveedoras de acuerdo al monto o importancia de la operación, mediante la utilización de un formulario normalizado. Este formulario deberá ser enviado a los proveedores por personal ajeno al sector compras, con sobre retorno impreso.
- 2.11. Deberá quedar constancia de las consultas de precios realizadas en forma telefónica.
- 2.12. Deberán restringirse al máximo las compras directas. En los casos de compras directas a proveedores exclusivos, el sector compras deberá mantener la lista de precios respectiva debidamente actualizada, debiendo contar asimismo con lista de precios de proveedores de artículos similares.
- 2.13. La recepción de los sobres conteniendo las cotizaciones de precios de proveedores, deberá centralizarse en una persona de confianza, ajena al sector compras, (Ej.: Secretaria de Gerencia) quien fechará los sobres en el momento de su entrada, encargándose de su custodia hasta la fecha de la apertura.
- 2.14. Deberá dejarse expresa constancia de las cotizaciones recibidas fuera de término.

ADJUDICACION

- 2.15. En el caso de compras de importancia, la apertura de las cotizaciones de proveedores, deberá realizarse en presencia de una comisión de compras integrada por Jefe de Compras, Contador, Auditor Interno, Jefe sección solicitante, etc., la cual en principio deberá prestar conformidad a los siguientes aspectos:
- Selección de los proveedores consultados;
 - Cantidad de sobres recibidos y fecha de los mismos;

- Normalidad de las cotizaciones de precios, en cuanto a la descripción del material;
 - Idem en el sentido de que no presenten raspaduras ni enmiendas.
- 2.16. Cuando se hubieren alterado alguna de las condiciones de la compra, antes de la adjudicación de la misma, deberá solicitarse nuevos pedidos de precios, a la totalidad de los proveedores originalmente consultados.
- 2.17. En cada adjudicación la comisión de compras deberá dejar expresa constancia de los motivos que condujeron a ello: calidad, precio, plazo de entrega, condiciones de pago, exclusividad, etc., mediante la firma de todos sus integrantes. En el caso de disconformidad de alguno de ellos deberá procederse de igual forma.
- 2.18. En los casos de compras importantes, deberá examinarse previamente la solvencia económica y patrimonial del proveedor por una sección distinta a Compras. Igual procedimiento deberá adoptarse en los casos de adelantos para compras.
- 2.19. Para documentar la compra deberá existir una sola fórmula (Ej.: Orden de Compra) la cual deberá llevar numeración impresa correlativa.
- 2.20. Deberán existir normas en el sentido de que las órdenes de compra, se extienden únicamente cuando se hayan dado cumplimiento a todos los trámites previos.
- 2.21. No podrán emitirse órdenes de compra provisorias o pro-forma.
- 2.22. Toda Orden de Compra deberá ser emitida con antelación a la recepción de la mercadería.
- 2.23. Se deberá ejercer un control estricto sobre la entrega, utilización y devolución de talonarios de órdenes de compra, el que deberá estar a cargo de una sección ajena al sector que los utiliza.
- 2.24. En los casos de anulación de órdenes de compra deberán archivarse todos los ejemplares debidamente inutilizados.

- 2.25. Deberá verificarse el uso correlativo de las Ordenes de Compras, por sección distinta a las que los utiliza.
- 2.26. La orden de compra además de destacar con claridad todas las condiciones particulares (precios, descuentos, plazos de entrega, condiciones de pago, garantías, etc.), deberá contener cláusulas generales explícitas, que garanticen los intereses de la empresa.
- 2.27. Las órdenes de compra deberán ser elevadas para su autorización con todos sus antecedentes: pedidos de necesidad, cotización de precios, planilla de adjudicación, etc. Los funcionarios autorizantes deberán tener un amplio conocimiento del negocio.
- 2.28. Las órdenes de compra deberán ser selladas y firmadas por funcionarios que tengan poder o autorización especial para tal fin. Esta condición deberá consignarse entre las cláusulas explícitas que llevará la orden de compra para garantizar los intereses de la empresa.
- 2.29. Una vez firmada la orden de compra, los ejemplares de la misma deben ser distribuidos por un sector ajeno al de compras (Secretaría de Gerencia), debiendo girarse dos de las copias, una a Contaduría (Cuentas a Pagar) y otra al sector encargado de la recepción.
- 2.30. En los casos de adquisiciones para sucursales, obras, fábricas, etc., la tramitación de la compra deberá efectuarse en Casa Central. Si por razones de conveniencia en cuanto a precios, prontitud en la entrega u otras condiciones fuere necesario realizar compras locales, deberá seguirse un procedimiento similar al establecido para Casa Central, girando luego todos los antecedentes a esta última.

CUMPLIMIENTO

- 2.31. El sector compras deberá realizar el seguimiento de la orden de compra mediante la utilización de un registro, bibliorato de ór-

denes de compra pendientes, etc.

- 2.32. El sector encargado de la recepción no deberá depender de Almacenes ni del sector Compras.
- 2.33. Todo ingreso de mercadería originará la emisión de un aviso de recepción o entrada, el cual deberá llevar numeración impresa correlativa.
- 2.34. Una copia del aviso de recepción deberá girarse a Contaduría (Cuentas a Pagar), quien ejercerá el control del uso correlativo de los mismos, así como también de las firmas responsables de la recepción. Para este último control deberá contar con un facsímil de las firmas autorizadas para la recepción.
- 2.35. Al recibirse la mercadería, el sector recepción dejará constancia en la copia del remito que se devuelve al proveedor, del sello "a revisar".
- 2.36. La verificación de la calidad de la mercadería recibida debe ser realizada por un sector técnico especial (cuando exista), o por el encargado de la sección solicitante. En los casos en que se hubiere comprado según muestra, deberá cotejarse la misma con la mercadería recibida.
- 2.37. En los casos de ingreso de mercadería por mayor cantidad de la solicitada, y siempre que se trate de excedentes extraordinarios, deberá requerirse una nueva autorización expresa de los firmantes originales de la Orden de Compra.
- 2.38. Igual procedimiento deberá adoptarse en los casos en que el proveedor adjudicado, modifique los precios u otra condición originalmente contratada.
- 2.39. Las facturas de proveedores, deberán girarse directamente a Contaduría (Cuentas a Pagar), nunca deberán pasar por el sector compras.
- 2.40. No se aceptarán de los proveedores facturas que no se encuentren extendidas en un formulario oficial. En los casos en que el pro-

veedor careciera de las mismas, se exigirá que en el comprobante que presente, conste como mínimo: nombre, domicilio y documentos de identidad.

- 2.41. Como comprobante del trámite de pago deberá utilizarse en todos los casos el original de la factura del proveedor.
- 2.42. Los comprobantes de la compra (remito y facturas de proveedores, orden de compra, etc.) deberán ser debidamente inutilizados con un sello de "Cumplido" para evitar su doble utilización.

III - ACREEDORES

- 3.01. Deberá existir un registro individual de saldos acreedores, el cual estará a cargo de un sector distinto a Compras y Caja.
- 3.02. Deberá asignarse un número a cada proveedor, por sector ajeno al que realiza las registraciones de las cuentas corrientes acreedoras.
- 3.03. El sector acreedores, previa a su contabilización, deberá analizar los comprobantes, a fin de ratificar:
 - a) Que se trate de comprobantes normalizados
 - b) Que no presenten raspaduras ni enmiendas
 - c) Que hayan sido conformados por el Jefe de Contabilidad
 - d) Que las registraciones se realicen siempre sobre la base del mismo ejemplar.
- 3.04. Asimismo, las notas de débito de proveedores, deberán contar con una autorización especial.
- 3.05. Se establecerá un adecuado sistema de seguimiento, de aquellas notas de créditos que los proveedores deban remitir por devoluciones de envases, mercaderías, descuentos, bonificaciones, etc.
- 3.06. Luego de la contabilización, deberá aplicarse sobre la totalidad de los comprobantes, un sello de "Contabilidad".
- 3.07. En el comprobante de control de cuentas a pagar, deberán quedar perfectamente registrados, los adelantos efectuados a cuenta,

a fin de evitar la duplicidad de pago. En lo posible, deberá llevarse un registro de adelantos.

- 3.08. Se deberá ejercer un estricto control sobre las fechas de vencimiento de facturas, a fin de no incurrir en la pérdida de los descuentos por pronto pago.
- 3.09. Periódicamente deberá confeccionarse una lista de saldos acreedores por antigüedad, que será elevada al Contador para su conocimiento y posterior control.
- 3.10. Deberá observarse un cierto orden de prelación, para la cancelación de facturas de proveedores. Las excepciones deberán quedar debidamente documentadas y justificadas por personal responsable que las autorice.
- 3.11. Deberán practicarse conciliaciones mensuales de los ficheros de acreedores, mediante la suma de los saldos individuales y la cuenta de control de Mayor General. Toda diferencia que se produzca, deberá ser analizada hasta su total localización.
- 3.12. Un sector ajeno al de cuentas corrientes acreedores, tendrá a su cargo las siguientes tareas:
 - Solicitar a los proveedores la confirmación de sus saldos
 - Intervenir en la tarea de recepción y revisión de las mismas
 - Observar las notas no contestadas o devueltas por el correo, por no encontrarse el destinatario.
- 3.13. Cuando un proveedor sea a la vez cliente normal de la empresa, se dejará constancia en ambas cuentas individuales de tal situación.
- 3.14. Los ficheros de acreedores deben ser guardados bajo llave y ubicados en lugar seguro y adecuado.

IV - VENTAS

Los principios básicos de control interno que deberán observarse con respecto a las ventas, son los siguientes:

PRINCIPIOS GENERALES

- 4.01. Deberá centralizarse el proceso de ventas en un solo sector o departamento.
- 4.02. El sector Ventas deberá ser independiente del sector Expedición.
- 4.03. El sector Ventas deberá estar a cargo de una persona responsable y que reúna las siguientes condiciones: capacidad, moralidad, honestidad, solvencia, disciplina, etc.

TRAMITACION Y ACEPTACION

- 4.04. La venta deberá documentarse mediante la emisión de un comprobante normalizado (Nota de pedido o de venta, nota de venta contado, etc.), el cual deberá contener entre otros los siguientes datos:
- Fecha de emisión.
 - N° impreso correlativo.
 - Nombre de la persona que toma el pedido.
 - Firma del cliente.
- 4.05. La nota de pedido además de destacar con claridad todas las condiciones particulares (precios, bonificaciones, plazo de entrega, condiciones de pago, etc.) deberá contener cláusulas generales explícitas, que garanticen los intereses de la empresa (variabilidad de precios, incumplimiento de plazos de entrega por fuerza mayor, etc.).
- 4.06. Deberá ejercerse un control estricto sobre la entrega, utilización y devolución de talonarios de notas de pedido, el que estará a cargo de una sección ajena al sector que los utiliza.
- 4.07. En los casos de anulación de notas de pedido, deberán archivarse todos los ejemplares debidamente inutilizados.
- 4.08. Para los pedidos de importancia sin antecedentes, recibidos telefónicamente o en fórmula del cliente, deberá confirmarse la legitimidad del pedido.

- 4.09. En los casos de clientes nuevos, se solicitarán informes comerciales por sección distinta a ventas para conocer la solvencia y moralidad de los mismos.
- 4.10. La fijación de créditos deberá estar a cargo de un funcionario de la Gerencia, quien dejará expresa constancia en la ficha del cliente, del monto otorgado, fecha y firma.
- 4.11. En la nota de pedido y con antelación a la aprobación de la misma, deberán consignarse los siguientes datos:
- Cumplimiento del cliente
 - Saldo del crédito otorgado
 - Deuda en cuenta corriente y documentada (incluyendo los documentos endosados y/o descontados que no fueron cobrados)
 - Pedidos aceptados pendientes de facturación
 - Documentos vencidos
- 4.12. En los casos en que fuera necesario la determinación del precio de venta mediante la preparación de presupuestos, deberá darse intervención a los sectores especialistas en costos.
- 4.13. Los presupuestos para la fijación de precios de venta deben ser preparados por personal ajeno al sector Ventas, no debiendo tener los mismos relación alguna con los clientes. En lo posible se debe cuidar que el personal afectado a estas tareas desconozca quien formula el pedido.
- 4.14. La lista de precios y condiciones de venta, deberá quedar documentada, mediante la emisión de un comprobante normalizado, el que deberá contar sin excepción, con la debida autorización de la Gerencia de la empresa.
- 4.15. Deberá suspenderse la tramitación de pedidos de ventas o realizar ventas condicionales, cuando se inicie el estudio de modificación de lista de precios.
- 4.16. La nota de pedido debe ser conformada por personal responsable y especialmente autorizado, quien para ello deberá contar en su

caso con los siguientes elementos:

- Existencia actualizada del artículo
- Posibilidad de fabricación y entrega
- Presupuesto de venta
- Lista de precios en vigencia
- Antecedentes del crédito

- 4.17. En los casos de notas de pedido con antigüedad excesiva, el responsable autorizante, previo a su conformidad, deberá analizar los motivos de la demora.
- 4.18. Los descuentos especiales que no sean los normales, deberán estar autorizados en todos los casos, por la Gerencia de la Empresa.
- 4.19. La aceptación o rechazo de cada nota de pedido, deberá ser comunicada al cliente por escrito y en forma inmediata.
- 4.20. La aceptación o rechazo de cada nota de pedido deberá efectuarse dentro de los plazos legales, a los efectos de la liquidación de las correspondientes comisiones a corredores, viajantes, etc.
- 4.21. Cuando se realicen ventas de importancia y con entregas parciales a largo plazo, deberá formalizarse la operación mediante la colaboración de un contrato con el detalle de todas las condiciones que cubran debidamente los intereses de la empresa.
- 4.22. Cuando se trate de ventas de mercaderías a plazo, que por sus características puedan ser prendadas, deberá realizarse la misma con esta condición.
- 4.23. Los intereses, sellados de documentos o contratos, gastos de descuento de documentos, gastos de registro de prenda, etc., deberán ser debitados en las respectivas cuentas de los clientes.

CUMPLIMIENTO

- 4.24. Deberá centralizarse en el sector Expedición, todas las salidas de mercaderías a clientes.

- 4.25. Toda salida de mercadería, aún la que fuese sin cargo, originará la emisión de un comprobante (remito, nota de entrega, despacho, etc.) el cual deberá llevar numeración impresa correlativa.
- 4.26. Todo remito deberá extenderse sobre la base de notas de pedido debidamente conformadas, debiendo ser visado y autorizado por el encargado respectivo del sector Ventas. Los mismos no deberán presentar enmiendas, raspaduras y/o agregados.
- 4.27. Deberá ejercerse un control estricto sobre la entrega, utilización y devolución de talonarios de remitos. Dicho control será ejercido por una sección distinta a las que los utilizan.
- 4.28. Deberá ser entregada bajo constancia de recepción, la mercadería confiada a los transportistas, para que procedan a su reparto. Dicho control será ejercido por el sector Expedición, quien verificará al regreso del mismo, los remitos pendientes de entrega.
- 4.29. En el momento de la entrega en cuenta corriente de mercaderías a clientes, deberán adoptarse las siguientes precauciones:
- a) Entrega a domicilio:
 - Si se trata de comercio o industria establecido deberá observarse la coincidencia con el titular del remito.
 - Si se trata de un domicilio particular, deberá exigirse documentos de identidad.
 - b) Retiro por parte del cliente:
 - El Jefe de Expedición requerirá, previa a la entrega de la mercadería, el correspondiente documento de identidad de la persona que retira.
 - En los casos de retiro de mercaderías por parte del transportista, deberá confirmar telefónicamente con el cliente, si existe autorización real para tal fin.
- 4.30. El sector Expedición deberá comprobar que todos los remitos cumplidos estén firmados y sellados por los clientes en prueba de



conformidad.

- 4.31. La copia del remito con la firma del cliente deberá ser girada a Contaduría junto con la Nota de Pedido, para su control y posterior facturación.
- 4.32. El sector facturación no debe depender del sector ventas.
- 4.33. Deberá llevarse un registro de remitos, por el sector facturación, para verificar que la totalidad de los remitos cumplidos, hayan sido facturados.
- 4.34. La facturación deberá quedar documentada en un comprobante normalizado, al cual deberá darse numeración cronológica correlativa.
- 4.35. Deberá dejarse constancia en el remito del N° de factura correspondiente.
- 4.36. El sector facturación procederá a emitir la misma, sobre la base del remito conformado por el cliente, y la nota de venta debidamente autorizada.
- 4.37. Todos los remitos, aún los sin cargo, deberán ser facturados.
- 4.38. Los remitos deberán ser diligenciados con la mayor rapidez, a fin de no demorar la facturación. Deberán fijarse plazos estrictos para tal fin y de ser posible deberá practicarse previa al despacho.
- 4.39. Deberá existir un sector encargado de controlar y conformar la facturación a clientes, mediante el cotejo de la nota de venta, remito, lista de precios y factura emitida, con referencia a:
 - Coincidencia de fecha de remito y factura
 - Nombre y domicilio del cliente
 - Artículo y cantidad entregada
 - Precios unitarios (nota de venta y lista de precios)
 - Cálculos aritméticos
 - Descuentos o bonificaciones concedidas
 - Condiciones de pago

- Autorización del despacho
 - Conformidad del cliente
- 4.40. La factura deberá ser remitida al cliente, por un sector ajeno al que la confecciona y aún al sector Ventas.
- 4.41. La facturación deberá ser realizada en forma automática de acuerdo a los términos de los contratos (Ej.: Obras), cargando todos los gastos que demandó: gastos de depósito, transporte, etc.
- 4.42. La devolución de mercaderías por parte de los clientes, deberá documentarse mediante la emisión de un comprobante normalizado (Aviso de Devolución), el cual deberá llevar numeración correlativa.
- 4.43. Deberá llevarse un adecuado control de talonarios de devolución a utilizar, en uso, utilizados, etc., por sección ajena a la que los emplea.
- 4.44. Los comprobantes de devolución, serán emitidos con posterioridad a los siguientes controles:
- Motivo de la devolución
 - Antigüedad de la venta
 - Nombre del cliente
 - Marca del artículo recibido
 - Estado de conservación
- Dichos comprobantes deberán ser elevados a conformidad de personal responsable, que autorizará la confección de la respectiva nota de crédito.
- 4.45. Un ejemplar del aviso de devolución, debidamente conformado, deberá girarse a Contaduría.
- 4.46. Las notas de crédito deberán emitirse en un comprobante normalizado, a las que se les dará numeración cronológica correlativa.
- 4.47. El sector encargado de la confección de notas de crédito, deberá llevar un registro a efectos de controlar que no se extienda más de una nota de crédito por cada aviso de devolución.

- 4.48. Para determinar la valorización de las notas de crédito por devolución de mercaderías, deberá tenerse presente los precios que figuran en las facturas que ampararon originalmente las mercaderías devueltas.
- 4.49. Las notas de crédito deberán ser revisadas por el sector control facturación, el que deberá disponer de los antecedentes respectivos.
- 4.50. Las notas de crédito deberán ser conformadas por un funcionario de Gerencia.
- 4.51. Las notas de crédito que estén originadas en la devolución de mercaderías, deberán contar con la documentación que la justifique, así como también con la respectiva autorización.
- 4.52. Las notas de crédito deberán ser remitidas al cliente, por un sector ajeno al que la confecciona y aún al sector Ventas.
- 4.53. La documentación que dió origen a la emisión de las notas de crédito (aviso de devolución, etc.), deberán ser debidamente inutilizadas con un sello "Cumplida" a fin de evitar su doble utilización.

V - DEUDORES

- 5.01. Deberá existir un registro individual de saldos deudores, el cual estará a cargo de un sector distinto a Ventas y a Caja.
- 5.02. Cada cliente debe poseer una ficha para las registraciones en cuenta corriente, en la que deberá quedar constancia del crédito máximo otorgado. Las deudas documentadas, deberán quedar perfectamente registradas por separado, dejándose constancia en la ficha de cuenta corriente de esta situación.
- 5.03. Deberá asignarse un número a cada cliente, cuyo control y registro estará a cargo de un sector distinto al que lleva las cuentas corrientes deudoras.

- 5.04. Deberá seguir un orden cronológico y correlativo, la numeración de las hojas que componen cada una de las cuentas de clientes.
- 5.05. La sección que lleva las cuentas corrientes deudoras, deberá analizar los comprobantes, previa a su registración, a fin de comprobar:
- a) Que se traten de comprobantes normalizados y con numeración correlativa.
 - b) Que no presenten raspaduras ni enmiendas.
 - c) Que hayan sido conformados por el Jefe de Contabilidad.
 - d) Que las registraciones se realicen siempre sobre la base del mismo ejemplar.
- Asimismo, las notas de créditos deberán contar con la autorización de la Gerencia de la Empresa.
- 5.06. Se deberá vigilar estrictamente el cumplimiento de cláusulas de bonificaciones, descuentos por pronto pago, etc.
- 5.07. Luego de su contabilización, deberá inutilizarse la totalidad de los comprobantes, mediante la aplicación de un sello aclaratorio de "Contabilizado".
- 5.08. La sección que tiene a su cargo el control de los saldos deudores, deberá poseer y actualizar periódicamente los antecedentes relacionados con los clientes tales como:
- Informes de agencias especializadas
 - Informes comerciales y bancarios
 - Balances, etc.
- así como también una adecuada información sobre los pedidos pendientes de cumplimiento, a los efectos de la tramitación de créditos.
- 5.09. El encargado de cuentas corrientes, deberá recibir periódicamente, informaciones sobre quiebras, convocatorias, transferencias de fondos de comercio, etc., a fin de la presentación en término para la gestión de cobro correspondiente.

- 5.10. Periódicamente, deberá confeccionarse una lista de saldos deudores por antigüedad, que será elevada al Jefe de Contabilidad para su conocimiento y posterior control. La misma deberá contener también los saldos acreedores de clientes.
- 5.11. Deberá practicarse mensualmente la conciliación de los ficheros de deudores, mediante la suma de los saldos individuales y la cuenta de control de Mayor General. Toda diferencia que se produzca deberá ser analizada hasta su total localización.
- 5.12. Periódicamente deberán realizarse las siguientes tareas:
- Solicitar a la totalidad de deudores confirmaciones de saldos, con sobre retorno impreso.
 - Recibir y revisar las mismas.
 - Observar las notas no contestadas o devueltas por el correo, por no encontrarse al destinatario.
- 5.13. Se establecerá un adecuado sistema para el seguimiento de las cobranzas de los saldos deudores y reclamos de los atrasados.
- 5.14. En el fichero de cuentas corrientes deudoras, deberán mantenerse por separado, las fichas de los deudores considerados incobrables. Además deberá individualizarse correctamente por separado las fichas de los deudores morosos y en gestión.
- 5.15. Las cancelaciones de saldos de clientes considerados incobrables, deberán ser autorizadas por la Gerencia de la Empresa, previa intervención de la Gerencia de Asuntos Legales.
- 5.16. Deberá realizarse periódicamente una depuración del fichero de deudores, a fin de separar las fichas que durante un cierto tiempo no hubieran tenido movimiento. Esta separación deberá efectuarse con el visto bueno del Jefe de Contabilidad, quien procederá a la inutilización de las mismas.
- 5.17. Los ficheros de deudores deben ser guardados bajo llave y ubicados en lugar seguro y adecuado.

VI - DOCUMENTOS A COBRAR

- 6.01. Deberá existir un registro individual de documentos a cobrar por clientes, el cual estará a cargo de un sector distinto a Ventas y a Caja.
- 6.02. Deberá existir un registro de vencimiento de documentos.
- 6.03. Deberá asignarse un número a cada deudor documentado, cuyo control y registro estará a cargo de un sector distinto al que lleva las registraciones correspondientes.
- 6.04. La numeración de las hojas que componen cada una de las cuentas documentadas, deberá seguir un orden cronológico correlativo.
- 6.05. Previo al otorgamiento de créditos documentados, deberá realizarse un análisis de los antecedentes comerciales del cliente a fin de conocer la solvencia y moralidad del mismo.
- 6.06. Los documentos recibidos deberán numerarse en forma correlativa.
- 6.07. La documentación de los créditos deberá quedar concretada, mediante la emisión de un comprobante normalizado, el cual será elevado al Jefe de Contabilidad, junto con el documento y comprobante respectivos, para su conformidad y posterior control.
Asimismo deberá verificarse que no corresponda a documentaciones de favor, sino que estén originadas en transacciones normales de la empresa.
- 6.08. No deberá aceptarse documentos a cobrar endosados por terceros.
- 6.09. En los casos en que la documentación surja de las condiciones de venta, deberán quedar firmados los documentos con antelación o simultáneamente a la entrega de la mercadería.
- 6.10. Posteriormente y dentro del término legal, deberán sellarse debidamente la totalidad de los documentos.
- 6.11. Deberán quedar claramente contabilizados, mediante la utilización de registros auxiliares, las siguientes operaciones:
 - Descuento de documentos
 - Documentos entregados en pago.

- 6.12. Los documentos descontados o entregados en pago, no deberán descargarse de las respectivas cuentas documentadas, hasta su total cancelación por el deudor.
- 6.13. Los documentos a cobrar deberán quedar guardados en lugar seguro y adecuado (Cajas de seguridad).
- 6.14. Deberán cargarse al cliente que firma los documentos, los siguientes gastos:
- Intereses
 - Sellados
 - Gastos de descuentos
 - Gastos de protesto, etc.
- 6.15. Los documentos descontados o depositados al cobro, deberán hacerse en todos los casos con orden de protesto.
- 6.16. Los endosos de documentos, deberán ser realizados por personal autorizado para tal fin.
- 6.17. Deberá existir una política de seguimiento de vencimientos de documentos en cartera, entregados en pago y documentos descontados, así como también un sistema de avisos de vencimiento.
- 6.18. Los documentos no levantados a su vencimiento, deberán ser considerados en forma especial, debiendo darse intervención inmediata al Jefe de Contabilidad, quien gestionará el cobro, protesto, renovación, etc.
- 6.19. En los casos de renovación de documentos, deberán quedar perfectamente concretados los antecedentes respectivos y requerirse la conformidad de la Gerencia de la Empresa.
- 6.20. La sección que lleva cuentas corrientes documentadas, deberá analizar los comprobantes, previa a su contabilización, a fin de verificar:
- Que no presenten raspaduras ni enmiendas.
 - Que estén conformados por el Jefe de Contabilidad.
- 6.21. Luego de su registración deberá inutilizarse la totalidad de los comprobantes, mediante la aplicación de un sello aclaratorio de

"Contabilizado".

- 6.22. Periódicamente deberá confeccionarse una lista de saldos deudores documentados, que será elevada al Jefe de Contabilidad para su conocimiento y posterior control.
- 6.23. Deberá practicarse mensualmente la conciliación del fichero de deudores documentados, mediante la suma de los saldos individuales y la cuenta de control de Mayor General.
- 6.24. Periódicamente y en lo posible por personal ajeno, deberá realizarse las siguientes tareas:
 - Circularización de deudores documentados
 - Control de saldos impagos
- 6.25. La cancelación por incobrabilidad de deudores documentados, sólo deberá efectuarse una vez agotados los recursos legales, previa conformidad de la Gerencia de la Empresa y de la Gerencia de Asuntos Legales.

VII - OBLIGACIONES A PAGAR

- 7.01. Deberá existir un registro individual de Obligaciones a Pagar por acreedor, el cual estará a cargo de un sector distinto a Compras y Caja. Asimismo deberá existir un registro de vencimientos de Obligaciones a Pagar.
- 7.02. Deberá asignarse un número a cada acreedor documentado, cuyo control y registro estará a cargo de un sector distinto del que lleva las registraciones correspondientes.
- 7.03. La documentación de la deuda deberá quedar concretada, mediante la emisión de un comprobante normalizado, el cual será elevado al Jefe de Contabilidad para su conformidad.
- 7.04. Las Obligaciones a Pagar deberán numerarse en forma correlativa y emitirse sobre la base del comprobante de documentación de deuda debidamente autorizado.

- 7.05. Los firmantes de Obligaciones a Pagar, serán los habilitados por el régimen de firmas bancarias de la empresa. Previa a su conformidad deberán verificar la correcta confección de las mismas. Asimismo se constatará que no se trate de obligaciones de favor, sino que estén originados en operaciones reales de la Empresa.
- 7.06. Contra entrega de las Obligaciones a Pagar, deberá solicitarse a los acreedores, el correspondiente recibo.
- 7.07. El sector encargado de registrar las Obligaciones a Pagar, previa a su contabilización, deberá analizar que los comprobantes no presenten raspaduras ni enmiendas y que estén debidamente conformados por el Jefe de Contabilidad.
- 7.08. Luego de su registración deberán inutilizarse la totalidad de los comprobantes, mediante la aplicación de un sello de "Contabilizado".
- 7.09. Periódicamente deberá confeccionarse una lista de saldos acreedores documentados, que será elevada al Jefe de Contabilidad para su conocimiento y posterior control.
- 7.10. Deberá practicarse mensualmente la conciliación del fichero de acreedores documentados, mediante la suma de los saldos individuales y la cuenta de control de Mayor General.
- 7.11. Un sector ajeno al de acreedores documentados, tendrá a su cargo las siguientes tareas:
- Solicitar a los acreedores la confirmación de sus saldos.
 - Intervenir en la tarea de recepción y revisión de las mismas.
 - Observar las notas no contestadas o devueltas por el correo por no encontrarse el destinatario.
- 7.12. Cuando un acreedor documentado sea a la vez cliente normal de la Empresa, se dejará constancia de tal situación en ambas cuentas individuales.
- 7.13. Al cancelarse Obligaciones a Pagar, deberá prestarse preferente atención a que las mismas se encuentren debidamente selladas.

- 7.14. Los documentos cancelados deberán ser debidamente inutilizados, archivándose luego con el respectivo comprobante de egreso.

VIII - EXISTENCIAS

PRINCIPIOS GENERALES

- 8.01. Deberán centralizarse física y contablemente por Almacenes, las entradas y salidas de bienes de cambio, uso, etc.
- 8.02. Los Almacenes de la empresa, deberán ofrecer, en cuanto a su construcción, suficientes condiciones de seguridad.
- 8.03. Deberán contar con la mínima e indispensable cantidad de accesos, en lo posible una sola puerta de entrada y de salida.
- 8.04. El acceso a los Almacenes deberá estar reservado exclusivamente a los responsables de cada uno y a sus respectivos ayudantes. La atención de pedidos deberá realizarse en todos los casos por ventanilla o mostrador habilitado al efecto.
- 8.05. El responsable del Almacén deberá poseer un juego completo de llaves que permitan el acceso al mismo, debiendo quedar sus duplicados, en el tablero general de llaves de la Empresa, convenientemente resguardado.
- 8.06. Deberá existir en cada Almacén (de materias primas y materiales, de productos terminados, de productos semiterminados, etc.), un fichero de existencias en el cual se registrarán todos los movimientos de entradas y salidas que se produzcan.
- 8.07. El fichero de existencias deberá estar ordenado numéricamente, de acuerdo al sistema de codificación establecido en la Empresa.
- 8.08. Los bienes existentes en cada Almacén deberán estar perfectamente individualizados y almacenados. Los elementos de apreciable valor deberán quedar resguardados en lugares apropiados.
- 8.09. Los productos semiterminados y/o a granel, deberán quedar convenientemente almacenados en lugares especiales, habilitados para tal fin.

- 8.10. Deberá existir un sistema de codificación de todos los bienes existentes en Almacenes.
- 8.11. Deberán establecerse los stocks mínimos y máximos de las existencias de materias primas, materiales, mercaderías, etc.
- 8.12. Los movimientos de entrada y salida de mercadería, deberán realizarse mediante la utilización de balanzas propias con ticket control de pesada. En caso de no contar la Empresa con elementos para el pasaje de bienes, deberán utilizarse balanzas de terceros o públicas, con la intervención de personal responsable.
- 8.13. Los tickets de pesada deberán tener numeración impresa correlativa, y serán girados a Contaduría quién ejercerá un estricto control de los mismos.
- 8.14. Las balanzas deberán estar a cargo de personal de absoluta confianza, debiendo procederse a la rotación periódica del mismo.
- 8.15. El responsable a cargo de la balanza, deberá verificar en el momento del pasaje, la coincidencia de la mercadería transportada con el comprobante de entrada o salida respectivo.
- 8.16. Deberá ejercerse una estricta vigilancia durante la permanencia de camiones de terceros en la playa, depósito u otra dependencia de la empresa.
- 8.17. Deberá establecerse un sistema de control selectivo de pesadas, el que estará a cargo de un sector ajeno al que realiza el pesaje respectivo.
- 8.18. A fin de evitar sustracciones, deberán existir aparatos de control para la revisión del personal. Asimismo deberán utilizarse en lo posible servicios secretos de vigilancia interna y externa, que permitan evitar o localizar actividades de carácter delictivo dentro de la empresa.
- 8.19. Cuando el personal de la empresa ingresó con paquetes, bultos, etc., los mismos deberán ser individualizados y quedar en la portería del establecimiento. Esta última será la encargada a su

vez, de revisar indefectiblemente todos los bultos, paquetes, etc., que lleve el personal de la empresa en el momento de su salida.

- 8.20. La entrada de personal ajeno a fábricas, depósitos, obras, etc., deberá ser autorizada por el funcionario que va a ser entrevistado, debiendo utilizarse en estos casos un comprobante que documente el permiso de entrada y la correspondiente autorización de salida.

ENTRADAS

- 8.21. Las entradas de bienes a los Almacenes, deberá efectuarse con intervención del sector Control de Recepción, el cual deberá ser independiente de Almacenes y Compras.
- 8.22. Todo ingreso de mercadería originará un aviso de recepción o entrada, los cuales deberán llevar numeración impresa correlativa. Copia de los mismos deberá ser girada directamente a Contaduría para su conformidad y posterior control.
- 8.23. Los ingresos a Almacenes de productos terminados y semiterminados, deberán documentarse en comprobantes normalizados con numeración impresa correlativa, cuya confección estará a cargo del sector que produce la mercadería. Copia de estos comprobantes, deberá girarse a Contaduría, quién se encargará de su respectivo control.
- 8.24. Las devoluciones de clientes deberán documentarse mediante la emisión de un comprobante normalizado, distinto del utilizado para la entrega y con numeración impresa correlativa. El control sobre su uso, numeración, firmas, etc., estará a cargo de Contaduría.
- 8.25. Para las devoluciones de fábrica, deberá utilizarse un comprobante distinto del empleado para la entrega, cuyas características y control serán similares a las establecidas anteriormente.



SALIDAS

- 8.26. Todas las salidas de Almacenes (materias primas, materiales, productos terminados, semiterminados, etc.) quedarán concretadas en comprobantes normalizados, debiendo cubrirse los siguientes aspectos:
- Numeración impresa correlativa.
 - Emitidos en tinta o lápiz tinta con carbónico doble faz.
 - Cubiertos los espacios en blanco.
 - Emitidos por sector solicitante, con la firma de los responsables de cada uno de ellos.
 - Especificación del destino del material solicitado (en su caso N° de Orden de Fabricación o Taller).
 - Sin raspaduras ni enmiendas.
 - Firma del responsable del sector que entrega.
- 8.27. El encargado de Almacén deberá contar con un facsímil de las firmas autorizantes para retirar materiales.
- 8.28. Las salidas que corresponden a devoluciones a proveedores, deberán quedar documentadas mediante la emisión de un comprobante normalizado con numeración impresa correlativa. Copia de este formulario deberá girarse a Contaduría, quién se encargará del control y seguimiento respectivo.
- 8.29. Cuando se soliciten repuestos, herramientas o accesorios de apreciable valor, las salidas serán autorizadas en todos los casos, por el Jefe de Almacenes.
- 8.30. Las herramientas entregadas en forma transitoria, se controlarán mediante la retención de la chapa de identificación del operario. Cuando se trate de entrega de equipos de herramientas por tiempo indeterminado, deberá quedar registrada la firma del prestatario en el documento que se utilice para tal fin.
- 8.31. Las herramientas, repuestos, accesorios, etc., deberán ser entregados en todos los casos, contra presentación y recepción de

los usados, rotos, deteriorados, etc. Estos últimos elementos deberán almacenarse y registrarse en un fichero especial habilitado para tal fin.

- 8.32. Deberá existir conexión entre Almacenes y la Oficina de Personal, a fin de que esta última proceda a efectuar los cargos correspondientes al personal que se retira de la Empresa, con antelación a la correspondiente liquidación definitiva.

CONTROL CONTABLE

- 8.33. La contaduría de la empresa deberá llevar los ficheros de existencias físicas y valorizadas por artículo y en lo posible por ubicación (Depósito, Sucursal, Obra, Fábrica, etc.). Estos ficheros deberán estar ordenados siguiendo la codificación establecida para el fichero de existencias físicas.
- 8.34. Los ficheros de existencias (materias primas y materiales, productos determinados, semiterminados, etc.), deberán estar permanentemente actualizados.
- 8.35. Deberá existir en la empresa un sector de inventario permanente, el que tendrá a su cargo las siguientes tareas:
- Cotejará periódicamente los ficheros de Contaduría con los de Almacenes.
 - Practicará recuentos selectivos en forma permanente.
 - Verificará los mismos con los ficheros respectivos.
 - Analizará las diferencias que surjan.
 - Emitirá informes al Jefe de Contabilidad con el resultado de las revisiones practicadas, y constancia del personal interviniente.
- 8.36. Previa a su registración en cada fichero, la documentación (Aviso de entrada, vales de consumo, avisos de devolución, etc.), deberá ser analizada a fin de ratificar:
- El orden numérico cronológico correlativo de los comprobantes.
 - Que se trate de comprobantes normalizados.

- Que no presenten raspaduras ni enmiendas.
 - Que hayan sido conformados por personal habilitado para tal fin.
 - Que las registraciones se realicen siempre sobre la base del mismo ejemplar.
- 8.37. Luego de su contabilización, deberá inutilizarse la totalidad de los comprobantes, mediante la aplicación de un sello aclaratorio de "Contabilizado".
- 8.38. Deberán practicarse conciliaciones mensuales de los ficheros de existencias de Contaduría, mediante la suma de los saldos individuales y la cuenta de control de Mayor General. Las cuentas y subcuentas de control deberán responder a cada uno de los grupos que componen el fichero.
- 8.39. En los casos que se lleve Mayor Auxiliar de órdenes de fabricación, deberá conciliarse mensualmente este registro con la cuenta de control de Mayor General.
- 8.40. Todos los ajustes de existencias que se practiquen en registros y cuentas de control de Mayor General, deberán estar conformados por el Jefe de Contabilidad.
- 8.41. Los ficheros de existencias deberán ser guardados bajo llave y ubicados en lugar seguro y adecuado.

IX - REMUNERACIONES AL PERSONAL

ANTECEDENTES

- 9.01. Todo el personal de la empresa, deberá tener un número de identificación el que se indicará en todo trámite interno que se realice (planillas de liquidación de sueldos, jornales y comisiones, planilla de asistencia, tarjeta reloj, sobres de pago, etc.). Además al personal obrero deberá proveérsele de chapas u otro elemento de identificación, en donde conste el N° que se le ha asignado.

- 9.02. Deberá existir un legajo de antecedentes para cada uno de los integrantes del plantel de personal de la empresa, el cual deberá estar permanentemente actualizado.
- 9.03. La puntualidad y asistencia del personal, deberá ser comprobada por medio de tarjetas-reloj u otro sistema similar de control. El personal que por expresa disposición de la Gerencia de la empresa, haya sido liberado de marcar tarjeta, deberá dejar constancia de la hora de entrada y salida, en el registro o planilla de firmas habilitado a tal fin.
- 9.04. La marcación de tarjetas-reloj deberá ser presenciada por personal responsable, a fin de evitar que se cometan irregularidades.
- 9.05. Deberá existir un sistema de control, a fin de justificar o no las inasistencias del personal (visitadores médicos, servicios especiales, etc.).
- 9.06. Las tarjetas-reloj deberán actualizarse diariamente, sobre la base de los informes que en cada caso produzcan los visitadores médicos, etc. La anotación respectiva en la tarjeta-reloj, deberá ser conformada por el responsable de la Oficina de Personal.
- 9.07. Los permisos de salida y horas extras deberán documentarse, debiendo ser autorizados por el jefe del sector correspondiente y el responsable de la Oficina de Personal.
- 9.08. Las remuneraciones que se fijen al personal (sueldos, jornales, comisiones, premios, etc.) deberán ser autorizadas en todos los casos, por la Gerencia de la empresa.
- 9.09. Las altas y bajas de personal serán conformadas previa o posteriormente por la Gerencia de la Empresa.

LIQUIDACION

- 9.10. Previa a la liquidación, las tarjetas-reloj deberán ser controladas por un agente responsable de la Oficina de Personal, quien comprobará que las mismas no presenten tachaduras, raspaduras ni enmiendas. Cualquier anotación que no provenga de la impresión

del reloj respectivo, deberá quedar salvada mediante la inicial o firma del responsable correspondiente.

9.11. La Oficina de Personal deberá disponer de un adecuado sistema que permita conocer los siguientes elementos necesarios para la liquidación de haberes:

- Tarjetas-reloj (cuando corresponda) o planillas de asistencia.
- Personal en actividad.
- Remuneraciones del personal.
- Retenciones a practicar (cuotas I.N.P.S., Caja de Ahorro, embargos, réditos, sindicatos, anticipos, compras en la empresa, etc.).
- Asignaciones adicionales (Salario familiar, asignación por título, premios, etc.).

9.12. Cuando existan sistemas de premios a la productividad, asistencias, etc., la Oficina de Personal deberá disponer de todos los elementos básicos que dan origen a la liquidación de los mismos. Cuando la liquidación de los premios no sea realizada por la Sección Personal, ésta deberá practicar la pertinente revisión, debiendo quedar en su poder todos los antecedentes de la liquidación debidamente archivados.

9.13. Con antelación al pago, las planillas de remuneraciones así como también los resúmenes respectivos, deberán ser revisados por un sector ajeno al que practicó la liquidación, dejando constancia en los mismos de su intervención.

9.14. Previo al pago, las planillas de remuneraciones debidamente firmadas por el Jefe de la Oficina de Personal, y los resúmenes de las mismas, deberán ser elevadas a la Gerencia de la empresa, para su conformidad.

9.15. Las liquidaciones de comisiones sobre venta, cobranzas, etc., deberán ser realizadas por Contaduría y revisadas por la Sección Personal.

- 9.16. En los casos de personal que se retire de la empresa, la Oficina de Personal deberá requerir a Contaduría, Almacenes, etc., la información referente a débitos por ventas, herramientas, préstamos, etc., pendientes de cancelación, a efectos de practicar las deducciones correspondientes.

PAGO

- 9.17. El cheque para el pago de remuneraciones deberá ser extendido por el sector caja, sobre la base del resumen de liquidación debidamente conformado.
- 9.18. El cheque para el pago de remuneraciones, deberá extenderse por el importe neto exacto, y a la orden de la persona encargada de retirar los fondos del banco (preferentemente cajero).
- 9.19. La tarea de ensobre de remuneraciones, deberá ser realizada por un sector ajeno al que practicó la liquidación de las mismas (preferentemente cajero).
- 9.20. Para el pago de remuneraciones deberán observarse los siguientes requisitos:
- El pago deberá estar a cargo de personal distinto al que practicó la liquidación y ensobramiento.
 - Deberá procederse a la rotación periódica de pagadores.
 - El pago deberá realizarse en el lugar de trabajo.
 - Cuando las circunstancias lo exijan, se identificará al personal mediante la presentación de la chapa o testimonio de personal responsable.
 - No se abonarán remuneraciones a personal que no sea el titular de la liquidación, quienes contra recepción del sobre firmarán el respectivo comprobante de pago.
 - En los casos en que el que cobra no sea el titular de la liquidación, deberá requerirse el correspondiente poder especial para tal fin.

- 9.21. Los pagadores deberán confeccionar una lista por duplicado de los sobres no pagados, los cuales serán reintegrados a caja en carácter de depósito. El cajero dejará constancia de su conformidad en un ejemplar de la lista, quedando en su poder el restante.
- 9.22. Los sobres no retirados por los beneficiarios, deberán permanecer en caja sólo por breve plazo. Vencido ese término, deberá procederse a ingresarlos contablemente.
- 9.23. Los sobres retenidos en caja, sólo serán abonados a los beneficiarios, previa conformidad del Jefe de Personal.
- 9.24. Con posterioridad al pago de remuneraciones, deberá efectuarse el control de los recibos firmados por los beneficiarios con las planillas de liquidación respectivas.
- 9.25. Los recibos de pago deberán quedar adecuadamente archivados.
- 9.26. En el caso de pago de jornales, la Sección Personal producirá una información quincenal o mensual, con el total de las horas pagadas y realmente trabajadas. La sección que compila las horas trabajadas para la computación de costos (apuntadores, relojes en fábrica, etc.), deberá controlar el total quincenal o mensual obtenido por esta compilación, con el resultado del párrafo anterior.
- 9.27. En materia de medidas de seguridad con relación al pago de remuneraciones, se recuerdan los principios indicados en Capítulo I - E - 94 - 104 y 105.

X - CONTABILIDAD GENERAL

- 10.01. La totalidad de los asientos de diario deberán ser emitidos por Contaduría.
- 10.02. Deberán establecerse los asientos normales que mensualmente deben confeccionarse en la empresa.

- 10.03. Deberá prestarse preferente atención, por parte del Jefe de Contaduría, a aquellos asientos que no son normales.
- 10.04. Los asientos de diario deberán emitirse mediante comprobantes normalizados -copiativos en caso de no disponerse de contabilidad mecánica-, los que contendrán, entre otros, los siguientes datos:
- Fecha de emisión
 - Apropiación contable (código y nombre de las cuentas)
 - Explicación clara y precisa de los conceptos que lo originan
 - Columna destinada al N° de la hoja o ficha del Mayor
 - Firma de la persona que lo emite
 - Autorización del Jefe de Contaduría.
- 10.05. Los sectores a cuyo cargo se halle la imputación de comprobantes y Teneduría de Libros, deberán disponer de copias del plan de cuentas en vigencia, permanentemente actualizado en cuanto a las modificaciones que se le introduzcan.
- 10.06. En el Copiador de Diario deberá registrarse el transporte de los asientos, acumulando los mismos hasta el cierre de ejercicio.
- 10.07. Previa a la aprobación de los asientos de diario, el Jefe de Contaduría deberá analizar:
- Que se haya asignado un número correlativo de emisión (con preferencia por el Encargado de la Teneduría de Libros)
 - Que se trate de comprobantes normalizados
 - Que no presenten raspaduras, enmiendas o agregados
 - Que se haya apropiado correctamente
 - Que hayan sido emitidos y revisados por el personal habilitado para tal fin.
- 10.08. Además, para los asientos normales y en otros casos en que fuera posible, el Jefe de Contaduría deberá constatar la coincidencia de los importes de los asientos pertinentes, con las cifras

previamente suministradas por sectores ajenos al de Teneduría de Libros. A tal efecto y entre otros, cabe citar los siguientes ejemplos:

- Total de cobranzas s/caja con asiento crédito a Deudores Corrientes, etc.

- Total de pagos s/caja con débito a Acreedores Corrientes, etc.

- 10.09. La documentación que origina el asiento, deberá adjuntarse al mismo o consignarse los datos del registro auxiliar que corresponda.
- 10.10. La persona que mayoriza deberá dejar constancia en la columna respectiva del asiento de diario, mediante sello numerador, del pase a mayor y en éste, el folio correspondiente del Copiador de Diario.
- 10.11. Por razones de orden práctico, el mayor deberá integrarse mediante fichas o libro de hojas movibles.
- 10.12. Los asientos de diario deberán archivarse debidamente y en el orden de su registración en el Copiador de Diario.
- 10.13. Mensualmente deberá confeccionarse un Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, en el que se incluirá la totalidad de las cuentas, aún aquellas que se encuentren saldadas.
- 10.14. Los Balances de Comprobación de Sumas y Saldos deberán ser revisados y aprobados por el Jefe de Contaduría.
- 10.15. Mensualmente, sobre la base de los Balances de Comprobación citados, deberá controlarse en especial:
 - La coincidencia de los totales del Copiador de Diario con las sumas del Balance de Comprobación
 - La coincidencia de los registros auxiliares con las respectivas cuentas de control del Balance de Comprobación.
- 10.16. Los Balances de Comprobación de Sumas y Saldos deberán quedar adecuadamente archivados.

XI - SEGUROS



11 - A) PRINCIPIOS GENERALES

- 11.01. Deberá centralizarse en un sector responsable todo lo relativo a la contratación de seguros, contralor durante la vigencia de los mismos, renovación de pólizas, etc., bajo la supervisión de un superior jerárquico.
- 11.02. El citado sector deberá disponer de informaciones permanentemente actualizadas relativas a nuevos riesgos asegurables o modificaciones de los existentes, a fin de que:
 - a) se encuentren cubiertos con seguros adecuados la totalidad de las actividades y bienes de la empresa (Administración Central, Talleres, Depósitos, Sucursales y Obras) y
 - b) evitar la existencia de pólizas vigentes sobre riesgos desaparecidos.
- 11.03. Previa a la contratación o renovación de seguros, deberá aprobarse por la Gerencia la designación de la compañía que tomará a su cargo la cobertura.
- 11.04. En los casos de empresas con Sucursales, Obras etc., la totalidad de los seguros deberán contratarse en la Administración Central.
- 11.05. Deberá analizarse completa y detenidamente cada póliza, previa su contratación o renovación, a los efectos de obtener el pleno conocimiento de las condiciones generales y particulares de la misma.
- 11.06. La totalidad de las pólizas contratadas y renovadas, clasificadas por riesgo cubierto, deberán detallarse en un Registro General de Pólizas. En el mismo deberán consignarse los siguientes datos:

- N° de póliza
- Fecha de iniciación del seguro
- Fecha de vencimiento
- Cía. aseguradora
- Bien asegurado
- Riesgo cubierto
- Valor s/libros y de reposición del bien asegurado
- Lugar de ubicación del bien asegurado
- Monto asegurado
- Premio abonado
- Sellos abonados

- 11.07. Al contratar o renovar un seguro deberá solicitarse a la compañía que éste sea emitido con "Copia en Póliza" a fin de evitar que el original sea tomado en consulta, quedando la copia para esos efectos.
- 11.08. Las Sucursales y obras deberán disponer de una copia de las pólizas que amparen riesgos inherentes a las mismas.
- 11.09. Los originales de pólizas, debidamente ordenados, deberán depositarse en cajas de seguridad y podrán ser retirados solamente por superiores jerárquicos de la empresa.
- 11.10. El sector encargado de los seguros deberá vigilar que los premios de las pólizas se cancelen dentro de los plazos establecidos, o solicitar de la Compañía de seguros una certificación en cuanto a la cobertura del riesgo, en caso de no poder realizar los pagos a su vencimiento. Además, deberán comunicar en término a las compañías de seguros las modificaciones de riesgos, siniestros producidos, etc. y cualesquiera otras informaciones que alteren las condiciones generales o particulares previstas en las pólizas.

11 - B) NORMAS RELATIVAS A CADA TIPO DE SEGURO:

I - INCENDIO

a) Bienes de Cambio

11.11. Deberán hallarse cubiertos con seguros contra riesgos de incendio, cuando por su naturaleza e importancia correspondan, las existencias de mercaderías, materias primas, producción en proceso, materiales, etc.:

- propios, en depósitos de la empresa
- propios, en poder de terceros
- de terceros, en poder de la empresa

11.12. En lo posible, estos seguros deberán contratarse bajo la cláusula especial de "Declaración", a cuyo efecto se deberán estudiar las oscilaciones que se produzcan en las existencias a fin de determinar el monto básico del seguro.

11.13. Deberán contratarse seguros adicionales con vigencia en relación a la necesidad real, cuando se exceda el monto tope asegurado para los seguros comunes contratados por plazos y montos especificados. En cambio, cuando se estime que el excedente permanecerá en depósito por cortos plazos (no mayor de 60 días), éste deberá cubrirse con seguro "Provisorio", con vigencias de 15 a 60 días, renovables.

11.14. Se deberán vigilar las variaciones (disminuciones o incrementos) de las existencias.

11.15. El monto de los seguros se deberá determinar sobre la base del valor de reposición de las existencias.

b) Bienes de Uso

11.16. Deberán hallarse cubiertos con seguros contra riesgos de incendio, cuando por su naturaleza e impor-

tancia corresponda, la totalidad de los edificios, maquinarias, instalaciones, etc.:

- propios, en dependencias de la empresa
- propios, en poder de terceros
- de terceros, en poder de la empresa

11.17. En lo posible estos seguros deberán contratarse bajo la cláusula especial de "Reposición" (indemnización por el valor de los bienes en estado nuevo, al día del siniestro), para lo que se tendrá en cuenta el correspondiente valor de reposición de los bienes. Cabe señalar que de no hallarse incluida la condición de "Reposición y/o Reinstalación", la compañía de seguros sólo responderá por los daños en caso de siniestros de acuerdo con las condiciones generales de la póliza.

11.18. Deberán vigilarse las variaciones del valor de reposición de los bienes asegurados durante la vigencia de las pólizas.

11.19. Deberán vigilarse los cambios de ubicación de los bienes y las altas y bajas que se produzcan, para su inmediata comunicación a la Compañía.

II - ROBO Y/O HURTO

a) Bienes de Cambio

11.20. Cuando por su naturaleza, importancia, fácil acceso, etc., resulte aconsejable, deberán cubrirse con seguros contra riesgos de robo y/o hurto las existencias de mercaderías, materias primas, producción en proceso, materiales, etc.:

- propios, en depósitos de la empresa
- propios, en poder de terceros
- de terceros, en poder de la empresa

11.21. El monto de estos seguros se deberá determinar sobre la base del valor de reposición de las existencias.

b) Bienes de Uso

11.22. Deberán asegurarse contra robo y/o hurto los bienes de uso que por su importancia y naturaleza resulten amparables contra los citados riesgos.

11.23. Estos seguros, en lo posible, deberán contratarse bajo la cláusula especial de "Reposición". Al respecto, se reitera lo indicado en el punto 17.

11.24. Deberán vigilarse las variaciones del valor de reposición de los bienes asegurados durante la vigencia de las pólizas.

11.25. Deberán vigilarse los cambios de ubicación de los bienes y las altas y bajas que se produzcan, a los efectos de su inmediata comunicación a la compañía.

III - ACCIDENTES DE TRABAJO

11.26. Todo el personal obrero de la empresa deberá hallarse asegurado contra riesgos por accidentes de trabajo.

11.27. Para el personal directivo y administrativo se deberán cubrir los riesgos mediante seguros de "Accidentes Personales" de acuerdo con la categoría y monto de las remuneraciones.

11.28. Cuando los convenios colectivos de trabajo establezcan el pago de jornales diarios totales por incapacidad temporaria, el seguro deberá contratarse por jornales íntegros.

11.29. Cuando se trate de personal ocupado en obras en construcción, los seguros deberán concertarse por el tiempo probable de duración de los trabajos, prorrogándose la póliza si al vencimiento de la misma los trabajos no hubieran finalizado.

- 11.30. En todos los casos deberán contratarse seguros subsidiarios para la cobertura de la responsabilidad civil, en virtud de la opción que consagra el Art. 17 de la Ley 9688 (Demanda de daños y perjuicios por vía ordinaria).
- 11.31. Deberán hallarse permanentemente actualizados los registros legales del personal y de sueldos y jornales.
- 11.32. Deberá verificarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos sobre seguridad, higiene, trabajo de menores y mujeres.

IV - TRANSPORTE MARITIMO Y TERRESTRE

- 11.33. Deberán cubrirse con seguros los riesgos que afecten los elementos transportados por vía marítima y/o terrestre y/o aérea.
- 11.34. Los seguros marítimos deberán extenderse mediante póliza "Flotante".
- 11.35. Las pólizas marítimas, provisorias o flotantes, deberán contratarse con "Cláusulas para seguros de carga" (extensión de cobertura), a fin de cubrir posibles demoras que eventualmente sobrepasen el límite de cobertura de 60 días, después de completada la descarga en puerto final de destino.
- 11.36. Deberá incluirse, como mínimo y en todos los casos, dentro del monto asegurado, además del valor de los efectos, los gastos y fletes correspondientes.
- 11.37. Deberá solicitarse la prórroga de la cobertura del riesgo de incendio en Aduana, cuando transcurran más de 15 días a partir de la descarga en el puerto final de destino.
- 11.38. Cuando se remitan o reciban elementos por ferrocarril, camiones, etc., con riesgos a su cargo, deberán contratarse seguros que amparen adecuadamente cada caso.

V - AUTOMOTORES

- 11.39. La totalidad de los automóviles, camiones, furgones, tractores, etc., de la empresa deberán cubrirse mediante seguros.
- 11.40. Las pólizas deberán cubrir, entre otros, los siguientes riesgos:
- Responsabilidad civil
 - Accidentes
 - Robo y/o hurto
 - Incendio
- 11.41. Asimismo, se deberán cubrir los accesorios de los vehículos (excepto robo parcial de los mismos, no amparable).
- 11.42. En las pólizas deberán incluirse cláusulas especiales contra robo en la vía pública.
- 11.43. Los seguros deberán contratarse sobre valores actualizados de los rodados y abonarse el adicional de prima con el objeto de recuperar el 100% del valor asegurado en caso de siniestro.
- 11.44. Los chóferes deberán hallarse incluidos en el seguro contra accidentes de estas pólizas, cuando no estén comprendidos en el seguro contra accidentes de trabajo.

VI - DINERO EN TRANSITO Y EN CAJA

- 11.45. Las existencias de dinero efectivo en caja, en tránsito, el ensobrado y pago de sueldos y jornales, etc., de Administración Central, Depósitos, Talleres, Sucursales y Obras, deberá cubrirse, entre otros, contra los siguientes riesgos:
- Robo y/o hurto
 - Fidelidad
 - Incendio.

11.46. Cuando no se contraten seguros contra incendio, las cajas de seguridad deberán ser a prueba de este tipo de siniestro.

11.47. Los seguros contratados deberán cubrir adecuadamente los montos normales máximos de existencias en caja y del dinero a transportar.

VII - OTROS SEGUROS

11.48. Cuando por su importancia resulte aconsejable, los cristales deberán asegurarse contra riesgos de rotura.

XII - IMPUESTOS

12.01. Deberá centralizarse en un sector responsable, bajo la supervisión de un superior jerárquico, la atención, tramitación y contralor de los gravámenes que tribute la empresa, así como también cuando actúe en carácter de agente de retención o información.

12.02. El sector encargado de los impuestos deberá hallarse permanentemente informado respecto de los datos básicos relativos al objeto de cada impuesto (ventas, remuneraciones, honorarios, etc.).

12.03. Se deberá disponer de un "calendario de vencimientos", actualizado de la totalidad de los impuestos y sus correspondientes anticipos.

12.04. Se deberá disponer de un juego completo de leyes, decretos y resoluciones relativas a impuestos, contribuciones, tasas, etc, nacionales, provinciales y municipales.

12.05. Las declaraciones juradas deberán ser conformadas por el jefe del sector impuestos y por el jefe de Contaduría.

12.06. El pago de impuestos y el depósito de retenciones, deberá efectuarse por sector ajeno y mediante cheque debidamente extendido.

- 12.07. Se deberá vigilar el pago en término de impuestos, anticipos, prórrogas y retenciones, etc.
- 12.08. Las multas y recargos, previo conocimiento y conformidad de la gerencia de la empresa, deberán contabilizarse separados del rubro "impuestos".
- 12.09. Las declaraciones juradas, una vez registrados los saldos resultantes, deberán anularse mediante sello "contabilizado".
- 12.10. Deberán integrarse en carpetas o legajos, clasificados por impuesto, la totalidad de los antecedentes y elementos que se utilicen a los efectos del control y presentación de cada impuesto.
- 12.11. La documentación correspondiente al pago de impuestos, anticipos, prórrogas, retenciones, etc., deberá quedar archivada en sector ajeno al de impuestos previo pase a este último, para dejar constancia en las declaraciones juradas de los datos relacionados con el pago.

XIII - LEYES SOCIALES

- 13.01. Deberá centralizarse en un sector responsable, bajo la supervisión de un superior jerárquico, la atención y contralor de las leyes sociales.
- 13.02. El sector encargado de las leyes sociales deberá informarse permanentemente respecto de los sueldos, jornales, comisiones, etc. abonados.
- 13.03. El citado sector deberá disponer de un juego completo de las disposiciones legales existentes en la materia.
- 13.04. Deberá vigilarse que las informaciones periódicas a suministrar a las respectivas instituciones, se envíen dentro de los plazos establecidos.
- 13.05. La documentación producida por el sector leyes sociales, deberá ser conformada por superior jerárquico y jefe de contaduría.

- 13.06. Se deberá vigilar el pago o depósito en término de las retenciones, aportes patronales, servicios de la moratoria, etc. Dicho pago deberá efectuarse por sector ajeno y mediante cheque debidamente extendido.
- 13.07. El jefe de la contaduría deberá controlar la coincidencia del importe de la boleta de depósito con el cheque respectivo.
- 13.08. Los comprobantes de pago deberán archivarse en contaduría, previo pase al sector de cargas sociales, a fin de dejar constancia en éste de los datos relacionados con el pago.
- 13.09. La documentación correspondiente a cargas sociales, una vez registrada, deberá inutilizarse mediante sello "contabilizado".
- 13.10. Se deberá someter a consideración y aprobación de la gerencia de la empresa y contabilizar por separado, los intereses acreditados o devengados por falta de pago en término.
- 13.11. La totalidad de la documentación relativa a cargas sociales, deberá quedar adecuadamente archivada.

18 - LA TECNICA DEL ANALISIS.

La elección de los procedimientos para investigar la eficacia del sistema de control interno en una organización, depende a menudo de los conocimientos y preparación de los Auditores intervinientes. En efecto, si el grupo de Auditoría posee particular inclinación por el estudio de la racionalización y de los métodos de empresas será común encontrar, que sus análisis se efectuarán a base de gráficos de secuencias. De lo contrario, emplearán cuestionarios para encauzar en forma ordenada las investigaciones, cuestionarios que pueden adaptarse a las guías de fiscalización y por ende cumplimentarse simultáneamente con la realización de estas tareas.

Ambos sistemas tienden a cumplir con la misma finalidad, es decir, juzgar la eficiencia de los métodos de control interno, y su

aplicación no es excluyente, pudiendo utilizarse de consumo, cuestionarios complementados con gráficos de rutinas (Methods Planning).

18.a - Cuestionarios

El análisis de los procedimientos de control interno a través de los cuestionarios es un método simple y eficaz para conocer al mismo tiempo, deficiencias y posibilidades de filtraciones en el mecanismo administrativo.

Es importante para practicarlo, conocer debidamente la naturaleza y fundamento de la pregunta, que no siempre emerge de su letra. Se sobreentiende que los temas referenciados en los cuestionarios no son limitativos, sino antes bien indicativos, pues supletoriamente deben guiar la labor de los Auditores "hacia los casos en que la organización tenga puntos débiles que urge remediar".

Con frecuencia, se recomienda que las preguntas en forma directa al personal, se limite al mínimo indispensable, pues el cuestionario debe estructurarse de tal manera que permita contestarse por el Auditor actuante, durante el proceso de fiscalización sin necesidad de esfuerzo adicional. No obstante, en caso de recurrir a interrogatorios de empleados y supervisores, debe observarse una conducta de simple comprobación de funciones y rutinas, evitando manifestaciones calificativas que puedan perturbar la eficacia de su labor futura y esgrimirse como anticipo del juicio definitivo del Auditor.

En nuestra literatura técnica, es corriente encontrar completísimos ejemplos de cuestionarios típicos que facilitarán el estudio intensivo del lector interesado. Las normas mínimas de control interno, analizadas en el acápite anterior, pueden conformarse como interrogatorios a fin de otorgar mayor comprensibilidad al método de investigación.

18.b - Gráficos de secuencias (CURSOGRAMAS).

Hemos visto que la investigación y análisis de procesos de la actividad sometida a revisión, se ve muy facilitada por el cuidadoso estudio de sus procedimientos. Contrariamente a lo que se cree, un estudio de procedimientos no significa necesariamente, largos y voluminosos informes. En realidad, dichos análisis pueden reducirse a diagramas que reflejen gráficamente los elementos esenciales de un proceso.

El punto más importante consiste en investigar minuciosamente y analizar con suma atención todas las rutinas de trabajo de la operación respectiva. Consecuentemente, esta forma de estudio conduce a la aplicación natural de gráficos de secuencias.

Ahora bien, podemos definir a un diagrama de procesos corrientes como a la representación gráfica de las secuencias de rutinas de las operaciones, que se suceden durante un trámite o procedimiento administrativo, incluyendo toda la información que se considere conveniente para el análisis, como por ejemplo, fórmulas utilizadas, personal participante y secciones intervinientes.

Para los fines de análisis de operaciones de departamentos o funciones, estos diagramas son a nuestro juicio, los instrumentos técnicos de mejor precisión y mayor efectividad. En efecto, en los mismos se presentan claramente los elementos de trabajo y se saca a la luz muchos hechos desconocidos hasta ese momento, ofreciendo por lo tanto, los medios para determinar el más eficiente método operativo y la más aceptable norma de control interno.

Complementariamente, estos diagramas de procesos resultan ser utilísimos para Departamentos de Métodos, pues a base de los mismos se determinarán la eficiencia de movimientos, analizando tiempos requeridos, distancias recorridas y operaciones efec-

tuadas. Existe también, otra aplicación excelente, aunque poco utilizada de los gráficos de secuencias en el campo de los manuales o instrucciones administrativas.

En su mayoría, los manuales de operaciones administrativas, consisten en textos escritos y detallados, donde frecuentemente las instrucciones se pierden en un laberinto de palabras. Son pocas las empresas que han utilizado los gráficos de procesos como medio de simplificar y abreviar los manuales escritos. No obstante dicha disposición no sólo facilita la comprensión del trabajo por parte de nuevos agentes, sino que también ayuda mucho al supervisor en la enseñanza e instrucción de aquéllos.

No es propósito del autor, agotar el estudio de las posibilidades de investigación de la naturaleza de las actividades administrativas a través del análisis de procesos y mediante el empleo de la técnica de la diagramación. El desarrollo del tema, es motivo para una obra especializada. No obstante, examinaremos sus manifestaciones en la determinación de las bondades de normas de control interno, acopiando ejemplos que permitan descubrir perspectivas ignotas en la evaluación de secuencias lógicas.

18.b.1 - Mecánica del relevamiento.

La confección de los diagramas de procedimientos es muy simple y de fácil elaboración. Acaso la dificultad mayor estriba en el trabajo que hay que realizar para obtener y consolidar los datos que deban incorporarse al gráfico mismo. Sin embargo, la asiduidad en la aplicación del sistema educará al Auditor Interno para "investigar graficando", durante el proceso de fiscalización.

La recopilación de los datos a utilizar representa la fase más importante de la diagramación, pues hay que hacer un registro preciso de los pasos en su secuencia exacta. Los procesos complicados suelen requerir la complementación de notas explica-

tivas que deben referenciarse en el gráfico mismo, y también a veces, rápidos bosquejos que sirvan de base a la descripción definitiva del trámite administrativo.

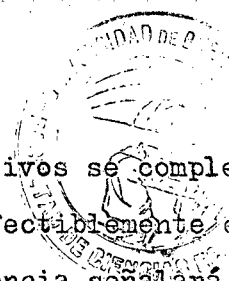
Por lo general, este trabajo de relevamiento, si bien detallado no es complejo, dado que cada proceso es reducido a sus pasos más simples y que a su vez cada paso forma parte de una combinación. Cuando se reducen de tal manera a los elementos componentes, no es raro descubrir, que lo que constituía aparentemente una operación enrevesada, no era sino, una serie de simples pasos correlacionados entre sí.

18.b.2 - Definiciones.

Cada diagrama de secuencia de operaciones tendrá por finalidad representar un trámite administrativo. A efecto de determinar normas de interpretación y fijar el contenido de cada gráfico, se estima conveniente precisar el alcance del vocabulario utilizado.

A - Procesos típicos administrativos. Constituyen el desarrollo administrativo de las diversas funciones de la empresa. Así por ejemplo, son procesos típicos: Cobranzas, Pagos, Compras, Ventas, etc.

B - Trámites administrativos. Cada proceso típico es compuesto por un conjunto de trámites, realizados por uno o varios agentes, en un mismo o diferente sector de trabajo o sección. El trámite administrativo es una sucesión de operaciones y movimientos que se realizan dentro de un sector y sobre un determinado caso o alternativa del proceso administrativo a estudiar. Por ejemplo, en el proceso típico de compras, son trámites administrativos: la requisición de las compras, el régimen de concurso de precios, la adjudicación y emisión de la Orden, el cumplimiento parcial y total de la misma, la aprobación y liquidación de la factura del proveedor, etc.



La secuencia de trámites administrativos se complementa con revisiones o controles y finaliza indefectiblemente en archivo.

C - Líneas de secuencias. La línea de secuencia señalará la continuidad de tareas - operaciones, movimientos, controles y archivo - que integran un trámite. Sobre dicha línea se indicarán las tareas que se realicen, utilizando los símbolos convencionales que se dibujarán oportunamente.

18.b.3 - Pasos del proceso.

A - Operaciones. La operación es la acción o el trabajo que un empleado realiza sobre o en los formularios, registros, elementos, etc., que van documentando cada trámite. Tiene también lugar una operación cuando se da o recibe una información o cuando se planifica o calcula.

Un análisis minucioso de las operaciones de las oficinas, indica que en la mayoría de ellas existe:

I - Referencia: Es cuando se remite a la persona al registro a alguna otra fuente de datos a fin de ubicar su información.

II - Operación manual: Incluye cualquier tipo de escritura manuscrita, que va desde la preparación de un largo documento o su registro, hasta la colocación de una firma o inicial en un formulario.

III - Operación mecánica: Que comprende la utilización de todo tipo de implemento mecánico, como máquinas de escribir, calcular, registrar, sistematizar datos, etc.

IV - Clasificación: Se entiende por clasificación la compaginación o cotejo de papeles y/o comprobantes.

V - Localización y almacenamiento: Son dos operaciones típicas, donde generalmente suele terminar la clasificación.

B - Movimientos. Existe movimiento cuando en la realización de las operaciones, intervienen varios empleados, grupos o sectores

que provocan traslados de formularios, registros o documentos, etc., de uno a otro.

- C - Control. La identificación y fiscalización de operaciones y documentos, constituyen los elementos básicos de control. Comprende además, el examen de comprobantes y registros a fin de constatar genuinidad y exactitud.
- D - Archivo. El almacenamiento constituye la etapa final y obligada de todo trámite administrativo completo. En ciertas ocasiones, el archivo podrá ser sólo temporario por cuanto la secuencia es interrumpida al aguardo de un trámite ulterior pendiente.

18.b.4 - Descripción sintética de cada tarea.

En nuestra mecánica de graficación, aconsejamos acompañar a la línea de secuencia, una descripción sintética de tareas frente a cada trámite operado. La exposición es conveniente realizarla tomando como base de referencia el sector de trabajo estudiado, haciendo constar sucintamente:

- Que tarea se realiza
- Quien o quienes la realizan
- Cuando se realiza
- Que elementos se utilizan

Cabe agregar, que las descripciones de tareas es conveniente realizarlas en forma impersonal, es decir sin individualizar al agente que interviene en el trámite, salvo que razones especiales justifiquen su identificación.

18.b.5 - Símbolos convencionales.

La elección de los símbolos debe apuntar a la funcionalidad del sistema y a la facilidad de su interpretación visual. En este sentido, si admitimos la fortaleza de la representación gráfica en la evaluación de las normas de control interno, debemos cuidar la selección de los símbolos apropiados para traducir en dibujos

y esquemas, el verbo que realce el valor de exposición y análisis.

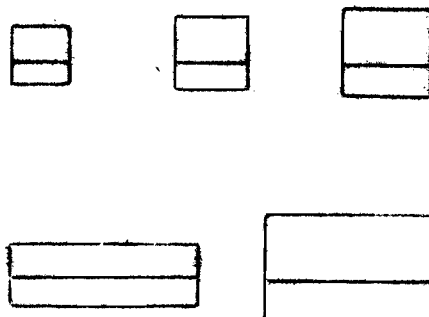
La adopción del simbolismo gráfico no es hallazgo reciente, pues su aplicación es común encontrarla en estudios: sobre control de producción, en experiencias sobre racionalización de empresas, en investigaciones de tiempo y movimiento, en compaginaciones de programas para equipos de sistematización de datos, en estudios de organización y métodos, etc.

En nuestros ejemplos, utilizaremos los símbolos que se indican a continuación:

A - Documentación y registros

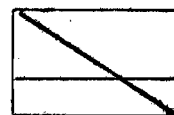
I - Formularios de la empresa:

Se representarán con cuadrados y rectángulos, teniendo en cuenta la forma del documento respectivo y su relación de tamaño con los demás formularios que aparecen en el trámite.



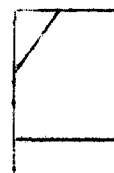
II - Formularios de terceros:

Se distinguirán con una línea trazada del vértice superior izquierdo al vértice inferior derecho.



III - Registros:

Se representarán con cuadrados y rectángulos, efectuando un trazo oblicuo en el ángulo superior izquierdo.



IV - Fichas:

Se graficarán con cuadrados y rectángulos, distinguiéndolas con un triángulo negro en el vértice superior izquierdo.



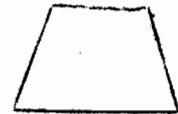
V - Elementos de oficina:

Las máquinas, útiles de oficinas, etc. se representarán con una elipse, indicando en su interior en base a código, el objeto de que se trate.



VI - Mobiliario:

Se identificará el mobiliario utilizando un trapecio e indicando en su interior en forma de clave, el elemento referido.



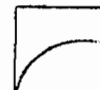
VII - Máquinas contables y computadoras:

Se indicarán con este símbolo, completado con el nombre de la misma en su interior.



VIII - Planillas:

Se representarán con cuadrados o rectángulos, con línea inferior ondulada.



B - Identificación de formularios y registros

I - Cantidad de ejemplares

I.a. Se indicará en la parte inferior de la figura, destinando una división a cada ejemplar.

1	2	3

I.b. Si la cantidad de ejemplares es grande y desea comprobarse su distribución a distintos sectores puede indicarse así.

--

1
3
5
7
9

I.c. Cuando los distintos ejemplares, en el curso del trámite, se presenten solos o formando grupos parciales se fijará en la parte inferior el número o números de copias correspondientes.

1

2 4

II - Numeración y denominación

El número asignado a cada formulario o registro, se fijará en la parte superior derecha de la figura. El nombre se inscribirá en el lado superior izquierdo, en base a código.

O.C.	15
1	2

C - Operaciones y movimientos

I - Símbolos básicos

El círculo grande indica operación.



El círculo pequeño fija movimientos de documentos, registros, etc.

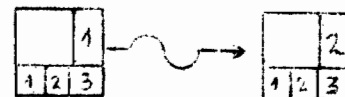


Las operaciones vinculadas al trámite que se realizarán en otros sectores, se indicarán con un cuadrado.



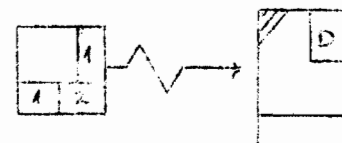
II - Emisión de un formulario

Formulario 2 se confeccionará en base a formulario 1.



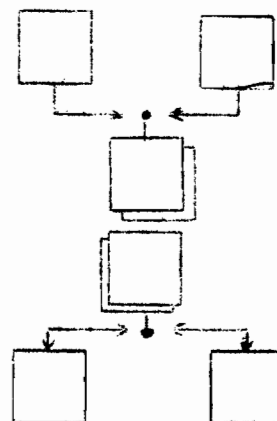
III - Registración

Formulario 1 se contabilizará en registro D.



IV - Agrupamiento de documentos

Se indicarán con líneas que partiendo de cada documento convergen en un punto.



V - Desglose de documentos

Se indicarán con líneas divergentes.

VI - Clasificación

Las tareas de clasificación se simbolizarán con un semicírculo, indicando en su interior en base a código su naturaleza.



VII - Interrupciones del trámite

VII.a. Cuando el trámite se interrumpa durante un corto tiempo se trazará una línea cortando perpendicularmente la línea que indica la secuencia del trámite.

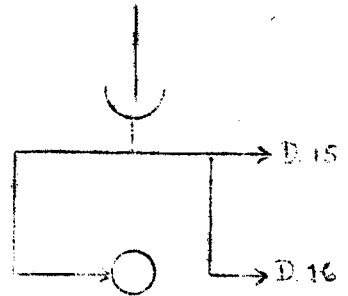


VII.b. Cuando la suspensión es por lapso largo se indicará con dos líneas paralelas sobre la línea de secuencia, cortando a la misma.



VIII - Indicación de alternativas

Cuando en el curso de un trámite se presenten dos o más alternativas se cortará la línea de secuencia abriendo dos ramas; la de la derecha servirá para indicar los casos que se produzcan, haciendo referencia a los diagramas en que se hace la descripción completa de cada uno, y la rama de la izquierda se utilizará para seguir en el mismo diagrama el desarrollo de una de las alternativas señaladas.



IX - Operaciones diversas

Se simbolizarán con un círculo dentro del cual se anotará el código de la operación respectiva.



D - Control

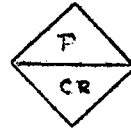
I - Acción

Las tareas de controlar, revisar, cotejar, verificar, etc. se indicarán con un pequeño rombo, en cuyo interior se anotará en base a código, el tipo de control, por ej. precios, cantidad, calidad, cálculos.



II - Organo

Cuando además de lo expresado se haga necesario individualizar a empleados, grupos o sectores encargados del control, se indicará en un rombo mayor el órgano que interviene.



E - Archivo

I - Archivo provisorio

Se indicará con un triángulo invertido, anotándose en su interior el útil o mobiliario utilizado.



II - Archivo definitivo

Se indicará en forma similar a la anterior, pero cortando la línea de secuencia.



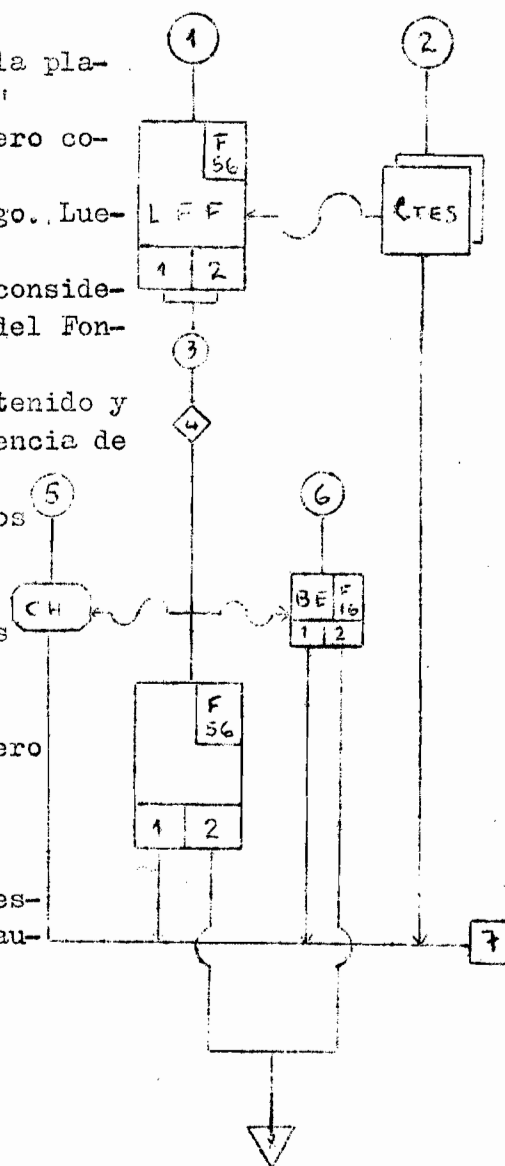
18.b.6 - Mecánica de la diagramación

A - Ejemplos de procesos típicos administrativos simples

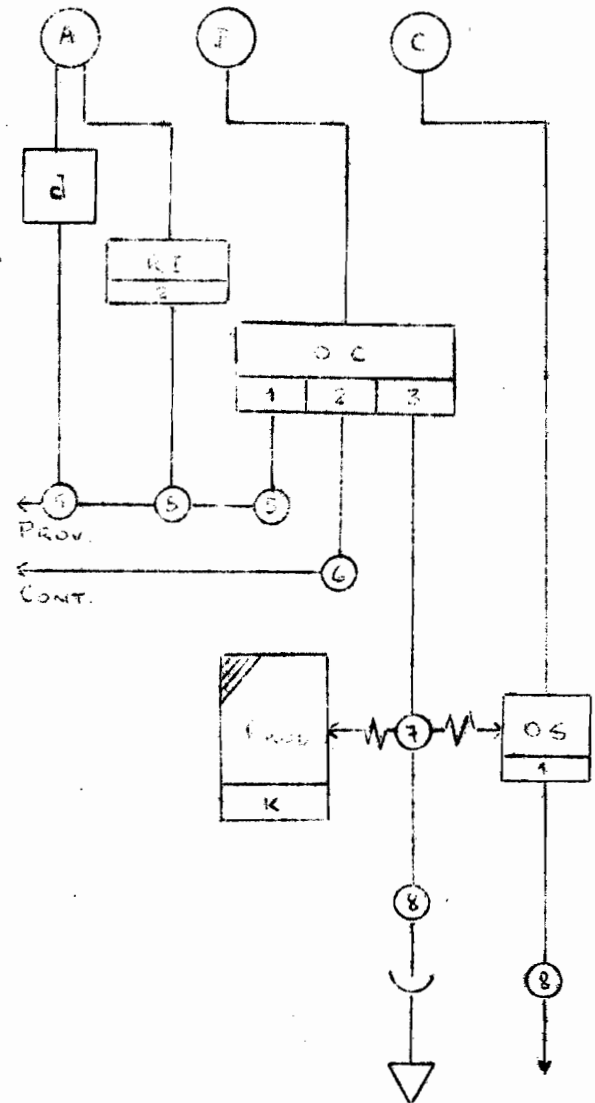
I - Sección Tesorería - Sector Caja

Trámite: Liquidación y reposición del Fondo Fijo.

- ① - Se confecciona en dos ejemplares la planilla "Liquidación del Fondo Fijo" (L.F.F. - F.56) asignándole un número correlativo anual.
- ② - Se numeran los comprobantes de pago. Luego se vuelcan en 1.
- ③ - A fin de cada semana o cuando se considera necesario, se cierra el total del Fondo Fijo.
- ◆ - Se deduce del F. Fijo el total obtenido y se controla el saldo con la existencia de efectivo en ese momento.
- ⑤ - Se emite cheque para reponer fondos por total del L.F.F. - F.56.
- ⑥ - Confecciona comprobante de Egresos Bancarios (B.E. - F.16).
- - Se envía legajo formado, al Tesorero
- ▽ - Se archiva provisoriamente, a la espera de la devolución del cheque autorizado.



- 7 - La O.C. ej. 3 se anotará en la O.S. ej. 1 y en la Ficha de Productos (Prod.).
- 8 - La O.C. ej. 3 se archivará por orden alfabético de proveedor; la O.S. ej. 1 queda en poder del Encargado a fin de solicitar presupuestos para el trabajo de imprenta.



19 - MODIFICACIONES DE SECUENCIAS DE OPERACIONES.

En acápites anteriores hemos presentado las mecánicas del relevamiento, recopilación y graficación de informaciones pertinentes a un proceso investigado. Sin lugar a dudas, resulta también importante, realizar una correcta interpretación y análisis de la diagramación de procedimientos.

Es lógico, por cuanto el objetivo del Auditor Interno no será el gráfico mismo, sino una exposición y determinación de mejores normas de control interno compatibles con principios de simplificación y economía. A tal fin, los procedimientos existentes, deben ser sometidos a prolijos análisis que detecten fallas y debilidades que aún puedan ser corregidas, proponiendo en estos casos modificaciones de rutinas que permitan desarrollar posibles perfeccionamientos.

Los procedimientos existentes se van catalogando en el gráfico, paso a paso hasta terminar completamente con el proceso. Las secuencias modificatorias sugeridas pueden ser el resultado de pruebas de ensayos, experiencias previas o análisis de laboratorio. Los cambios de rutinas, deben indicarse en forma simple y cronológica en cada cuadro, preferentemente sobre el mismo diagrama, a fin de ofrecer un medio lógico y preciso para determinar la acción a emprender.

La revista y análisis de las distintas fases de un trabajo expuesto gráficamente, se efectuará con mayor destreza, si el Auditor se habitúa a preguntarse consecuentemente como y quien realiza la tarea.

Como? A fin de determinar las condiciones y forma en que se cumple el trabajo, respondiendo al simple cuestionario:

- a) ¿Se han establecido los controles administrativos apropiados?
- b) ¿Se fiscaliza el trabajo... y con que frecuencia?
- c) ¿Se localizarían errores y desviaciones si se eliminaran los actuales controles?
- d) ¿Los errores podrían provocar serios inconvenientes?



e) ¿Se realizan las tareas, ajustándose a principios de eficiencia y economía?

Quien? Con ánimo de comprobar la idoneidad de los agentes asignados a la función, por cuanto un desvío de rutinas puede tener su origen, no en deficiencias de normas, sino en desaciertos de ejecución.

La elección de los empleados es de vital importancia. Hay que saber quienes hacen el trabajo y si poseen la instrucción y condiciones necesarias. Para ello, se requiere la determinación del tipo de empleado a elegir. La gente mentalmente activa y creativa, debiera ser asignada a tareas que requieren juicio y criterio, y no a faenas rutinarias.

Al tratar de alcanzar estos objetivos, hay que recordar siempre la necesidad de observar las normas mínimas de control interno y principios universales de eficiencia y economía. Sin embargo, es recomendable no eliminar operaciones sin ratificar cuidadosamente el efecto de dicha acción; no cambiar frecuencias para resolver el problema en un punto y crear serias dificultades en otro; no simplificar hasta tal grado que se desequilibren los procesos; no crear controles que entorpezcan dinámicas y resulten onerosos en magnitud del riesgo.

Es decir que, habrá que enfatizar en que esos objetivos no sean extremados al máximo y que la reorganización propugnada se transforme en una desorganización subjetiva aceptada. La calidad del trabajo de análisis será directamente proporcional a la minuciosidad de la investigación y a la precisión y moderación de sus recomendaciones.

C A P I T U L O V

Elementos de trabajo

- 20 - La organización en equipos.
- 21 - Preparación de hojas de trabajo.
- 22 - Importancia del archivo.
- 23 - Tratamiento de las recomendaciones.
- 24 - Los informes del Auditor Interno.
- 25 - Examen de los resultados de sus recomendaciones.

20 - LA ORGANIZACION EN EQUIPOS.

Sin lugar a dudas, podemos afirmar que la empresa moderna condiciona su funcionamiento y adaptabilidad sociológica, a la certeza de su política, normas y reglamentos, a la estructuración adecuada de funciones y responsabilidades y a la calidad y eficiencia de su personal.

En ella, el elemento activo por excelencia, la "tensión vital" que informa la materialidad y la conduce en sentido productivo, es el sustantivo humano que, motivando una realidad social, gobierna la totalidad dentro la cual, personas caracterizadas por pertenecer a diversas especialidades (jefes, obreros, técnicos, etc.) intercambian servicios según una ordenación estructurada. Pero en sentido racional, estos hombres no deben actuar en forma desperdigada, sino aunados en grupos, si pretendemos obtener fecundísimos resultados.

Cabe entender que estos conceptos no significan apologizar el cercenamiento de individualidades. Antes bien, es manifestar el favor del adecuamiento del órgano al organismo, sacrificando parcialmente la singularidad en atención al bienestar del conjunto.

La necesidad de trabajar en equipo es más fuerte en tareas de Auditoría, por la complejidad y extensión de sus funciones. Los problemas que se presentan en los entes fiscalizados, por lo general son de distinta naturaleza y a veces requieren frondosos estudios, por lo que su solución por una sola persona puede resultar difícil. Además, cuando varios hombres actúan en un mismo nivel jerárquico, como el caso de los Auditores, debe existir algún medio de armonizar los esfuerzos, so pena de prodigar eficiencia.

La ventaja primordial inherente al funcionamiento de un buen "team", reside en la imperceptible impersonalidad de su acción y en que sus fallos, como los de cualquier otro tribunal, se apoyarán en pronunciamientos objetivos.

Por otra parte, el nivel técnico y el ambiente cultural de los intervinientes, tiende a fomentar que sus miembros dejen de lado las susceptibilidades y prejuicios personales y actúen con amplio sentido de responsabilidad hacia y por el grupo del cual dependen. Las decisiones mancomunadas, por consiguiente, resultan ser más acertadas que las de un individuo, por la mayor amplitud y exactitud de su información corroborativa. Es raro que una posición inexacta pase inadvertida a alguno de sus miembros, sobre todo si se trata de conspicuos analistas.

Asimismo, las reuniones de los integrantes del team y de los equipos entre sí suele establecer un mejor entendimiento entre los hombres de un mismo o diferente nivel jerárquico. La convivencia y el trabajo conjunto, la mayoría de las veces, elimina los signos de suspicacia y petulancia; y esto es así, porque coloca frente a frente el lado favorable de los Auditores, obligándolos por la tensión de los problemas, a esfuerzos leales para encontrar, sin querellas ni reproches, rápidas y mejores soluciones.

La investigación en equipo, fundamento de todo adelanto científico serio en la multiplicidad de los conocimientos humanos, es a juicio del autor, la manera provechosa de encarar las Auditorías en empresas modernas. Este método formativo, tiende a despertar interés en el trabajo y a obtener el esfuerzo máximo de todos sus miembros, constituyendo un mejor "esprit de corps" en beneficio y prestigio de la Auditoría toda.

Además, al crear actitudes mentales corporativas que facilitan flexibilidades adecuadas frente a la dinámica de la empresa, se fomenta capacidades de actuación no ceñibles a esquemas subjetivos prefijados, sino a estudios y dilucidaciones de realidades objetivas que produce el devenir de vida societaria.

Repetimos que la labor consultiva de un equipo no pretende reemplazar a una personalidad enérgica y consubstancial, pero si que

sus conclusiones servirán para apoyar con eficacia sus decisiones.

Consideramos importante, intercambiar periódicamente, ideas sobre el desarrollo de las tareas de los teams, realizando sesiones de mesas redondas (Workshop) entre sus componentes, a fin de debatir problemas específicos de Auditoría.

21 - PREPARACION DE HOJAS DE TRABAJO.

En general, es bien conocida la naturaleza de los papeles de trabajo del Auditor para el correcto cumplimiento de su misión. No obstante, a menudo no se pondera convenientemente la importancia de su preparación, dejando librado al arbitrio individual, su compilación, clasificación y archivo.

El tratamiento del tema, puede aparecer a primera vista, impropio, pero en atención a la "personificación del orden y del método" que los mismos deben expresar, es que juzgamos conveniente hacer algunas consideraciones.

En sentido amplio, pueden conceptuarse a los papeles u hojas de trabajo (working papers) como el conjunto de documentos sobre los cuales el Auditor efectúa sus anotaciones durante el curso de un análisis de procedimientos o revisión, dejando constancia de sus apreciaciones y juicios, utilizables para la elaboración final de su informe.

La importancia de los mismos se pone de manifiesto, si pensamos que todo informe de Auditoría debe avalarse por documentaciones y comprobaciones que permitan ratificar sus aserciones, en tiempo y forma que sus observaciones y juicios sean cuestionados u objetados.

Es natural que todo proceso de investigación, análisis y revisión, provoque en ciertos funcionarios de plana mayor o de línea, reacciones iniciales ante cualquier atisbo de control. Mayor aún puede resultar la oposición, cuando debido a la perspicacia del Auditor se comprueben imperfecciones que los responsables estén interesados

en ocultar, bien sea, por temor al peligro de derrumbe de posiciones o de intereses espúreos creados.

Por otra parte, en toda organización, siempre hay un determinado porcentaje de agentes que adoptan posiciones positivas en relación con controles y nuevas ideas, pero otros grupos negativos, tal vez en minoría, dificultan las tareas del Auditor, propendiendo disputas y polémicas subjetivas que en nada benefician a la moral del conjunto empresario.

En consecuencia, el Auditor debe documentarse y al decir de Holmes (34), los papeles de trabajo "deben guardarse cuidadosamente durante el curso de la Auditoría y preservarlos meticulosamente después de terminada" por cuanto, los mismos constituyen la base y pilar "en la defensa de su posición frente a la crítica".

La tentativa de reacciones ante nuevos procedimientos y controles debe vencerse con argumentos sólidos, cimentados sobre normas técnicas independientes e imparciales, que sólo podrá ofrecer una ordenada recopilación de antecedentes.

En atención a este solo objetivo, es que se justifica la cuidadosa preparación y elaboración de los papeles de trabajo, dotándolos de cierta uniformidad para su rápido aprovechamiento futuro.

Existen autores que le asignan a estos elementos trascendencia vital afirmando que, a menudo, puede juzgarse la habilidad y potencial de un Auditor por la simple inspección de sus cuadernos de trabajo.

En Montgomery's Auditing (35) se concluye diciendo que los "workings paper" son importantes para:

- a) Suministrar evidencias del alcance que ha dado el Auditor a su trabajo.
- b) Constituir pruebas de las conclusiones de sus informes.

(34) A.W. Holmes: Op. citado, pg. 63.

(35) N.J. Lenhart y P.L. Defliese: Op. citado, pg. 44.

- c) Servir de fuente de información y punto de partida de futuras Auditorías.

22 - IMPORTANCIA DEL ARCHIVO.

Es conveniente insistir ante los Auditores Internos en un conocimiento más amplio de las funciones y características de los cuadernos de trabajo. Habitualmente este grupo, es proclive a ser poco cuidadoso en su preparación, debido a la familiaridad y experiencias en rutinas y operaciones de la empresa.

No obstante, el Auditor que trabaja con sus hojas en forma amplia y ordenada, se guiará con mayor precisión y método en los análisis y revisiones que está practicando, permitiéndole simultáneamente proveer las bases del futuro informe, en forma rápida y eficiente.

Además, convengamos con Montgomery en que si un Auditor debe criticar métodos y procedimientos negligentes y desordenados de otros y construir sistemas correctos para los que no lo tienen, es evidente que deberá demostrar con el ejemplo que es capaz de enunciarlo, exhibiendo el máximo grado de perfección en sus propios papeles.

Concurrentemente con la labor presente, los cuadernos de Auditoría adicionan valor futuro. En efecto, la compilación histórica de opiniones, conclusiones e informes, sirven en cualquier oportunidad posterior al propio Auditor o a otros grupos para obtener informaciones adicionales, como así también de base de comparación y referencia para futuros análisis y revisiones sobre aspectos similares.

Pero para ello es indispensable, que los papeles de trabajo se encuentren debidamente archivados y clasificados. En toda Auditoría normal, suelen reunirse documentaciones de carácter general y permanente y otras utilizables solamente para el proceso de revisión. De lo dicho se desprende la conveniencia de mantener separadamente archivados los dos tipos de papeles.

Antecedentes sobre creación de sectores, manuales de procedimientos, organigramas de ordenamientos jerárquicos, plan de cuentas, régimen de firmas, diagramas de control interno, formularios en uso; deben reunirse en "cuadernos de información permanentes".

Planillas con observaciones formales, arqueos de caja, conciliaciones de bancos, estados de cuentas, ajustes de saldos, desempeño de personal, sugerencias de eficiencias; deben archivarse en legajos de "Auditoría programada".

Por último, existe otro producto del Auditor Interno, que nace al practicar investigaciones, estudios y análisis especiales, que por sus características y naturaleza confidencial, corresponde guardarse separadamente de los anteriores. Nos referimos a asuntos administrativos reservados, que su eventual divulgación pueda acarrear perjuicios a la empresa.

No queremos terminar el tema sin formular una última advertencia: Es menester que los papeles de trabajos merezcan la permanente atención de los Auditores, pues además de constituir su principal herramienta de trabajo es la forma histórica de documentar todo proceso de análisis y revisión.

23 - TRATAMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES.

La actuación del grupo de Auditoría, da origen comúnmente a sugerencias, recomendaciones y observaciones. Como hemos visto, todo proceso o programa de control, se administra con mayor efectividad cuando se cuenta con el apoyo de los supervisados. El entusiasta patrocinio que presten los jefes ejecutivos es de extrema importancia para el mejor éxito de la gestión de Auditores.

Pero para ello este grupo de control debe imbuirse de una filosofía moral de elevados principios, transmisibles a los hombres claves con positivas ideas de servicio y auxilio. Debe contar con capaci-

dad para convencerlos de la utilidad de su función y de la necesidad de poner en práctica las normas sugeridas, como medio y razón de que las unidades administrativas y operativas por ellos gobernadas, puedan cumplir más eficazmente con sus responsabilidades.

En materia de recomendaciones y sugerencias es conveniente, a juicio del autor, buscar concordancia de los principios básicos, antes bien que presentar el informe definitivo. Con frecuencia, este intercambio de ideas asegura resultados satisfactorios, mancomunando opiniones que superan al frío procedimiento administrativo de comunicar por escrito los cambios propiciados.

Sin embargo, y particularmente cuando el Auditor no ha alcanzado aún ascendencia notoria en la organización, la íntima comunión no se logra en forma sencilla. Las reacciones iniciales deben vencerse con posiciones seguras, y el ánimo polémico derrotarlo con firmes razones, exentas por supuesto de petulancia y vanidad.

En el proceso evolucionario que significa todo cambio, al principio se originan dudas y sospechas, y ciertas cautelosas resistencias, basadas principalmente en malas interpretaciones, en comprensiones incompletas y tal vez en temores. Paulatinamente, se va produciendo una inteligencia gradual en lo que se refiere a su necesidad y en lo que se ganaría en utilidad. Y finalmente esta actitud, se transforma en un deseo de participar en las nuevas normas y de aceptarlas plenamente. Hay casos en que la habilidad de un Auditor metamorfosea la repulsión de los ejecutivos hasta convertirla en el mejor apologista de sus principios de control.

En lo que respecta a la función típica revisora o fiscalizadora no existe criterio uniforme que señale el trámite correcto de las observaciones comprobadas. La medida correcta que deberá tomarse dependerá en parte de la importancia de la irregularidad determinada así como de la extensión de la violación de las normas de control implantadas.

Es necesario recordar, que el Auditor, además de ser independiente de las actividades del sector sometido a revisión, no tiene autoridad directa sobre las personas que realizan tareas en dicho sector. No obstante, no puede mantenerse impasible al comprobar una irregularidad, debiendo informar lo que corresponda a su jefe natural, para que previa autorización, comunique a la autoridad jerárquica de línea, las medidas que considera oportuno adoptar en salvaguardia de los intereses de la organización.

Referente a las ventajas que reporta discutir el informe del Auditor antes de expedirlo, J.O. Davies (36) ha dicho:

- a) Si existe un problema cuya solución requiere inmediata acción, ésta se obtendrá rápidamente.
- b) La discusión puede revelar información adicional, que debe tenerse en cuenta por si es necesario reformar las recomendaciones.
- c) Desde el punto de vista psicológico, favorece la relación del Auditor Interno con el personal auditado, pues aunque las conclusiones sean desfavorables, el interesado será el primero en notificarse de las mismas. Por otra parte evita el temor de que se piense que el Auditor Interno trata de hostilizar al personal auditado.

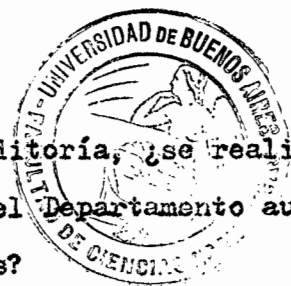
Contra los beneficios enunciados, destaca asimismo las siguientes desventajas:

- d) Algunos Auditores Internos pueden ceder ante la presión o jerarquía del ejecutivo, nulificando a veces el informe al sustituir frases enérgicas por otras más débiles.
- e) Existe el peligro de que en la discusión, el Auditor Interno asuma una actitud autoritaria y proceda a querer dar órdenes.

En una encuesta realizada en 1957 por el Instituto de Auditores de E.E. U.U., sobre 322 compañías consultadas, se obtuvieron estos resultados (37).

(36) J.O. Davies - "EL Informe de Auditoría" - Pub. suelta del Instituto de Auditores Internos de N. York.

(37) Instituto de Auditores Internos - Filial Bs.As. - Op.citado, pg.192.



1a. Pregunta: A la terminación del trabajo de Auditoría, ¿se realizan reuniones con los representantes del Departamento auditado y se discuten las conclusiones?

Respuestas: Por sí 303
Por no 14
Sin respuesta 5

2a. Pregunta: Si la respuesta anterior es afirmativa, ¿es práctica incluir en el informe los comentarios expresados por la parte auditada y la acción correctiva que la misma realizará?

Respuestas: Por sí 282
Por no 21

3a. Pregunta: ¿Son las recomendaciones también revisadas por alguien de mayor jerarquía que el Jefe del Departamento auditado, ya sea antes o después de la emisión del informe?

Respuestas: Por sí 234
Por no 65
Indefinidos 23

24 - LOS INFORMES DEL AUDITOR INTERNO.

Los informes de los Auditores Internos, constituyen esfuerzos instrumentadores de cultivos de síntesis, por los cuales, aspiran a expresar claramente por escrito, el contenido técnico y la eficacia formativa de la labor analítica o revisora realizada.

Sin duda, la habilidad para escribir no sólo consiste en capacidad de traducir ideas y comprobaciones al papel, sino que importa la búsqueda del brillante efecto que un estilo lógico, breve, claro y efectivo, debe producir en el ánimo de directivos y ejecutivos.

El mérito de un aporte dinámico, corresponderá a la obra del grupo que trasunte la voluntad y el vigor mental de sus autores, e imprima con certeza en el verbo, una auténtica coincidencia entre el tra-

bajo realmente efectuado y los resultados prolíficos obtenidos, capaces de engendrar una fuerza administrativa, impulsora de progreso y eficiencia.

En un conocido trabajo, J.O. Davies ha puesto de manifiesto la importancia del informe del Auditor al describirlo como la "culminación de toda tarea de investigación" y al considerarlo como "el mejor elemento para juzgar la calidad del trabajo ejecutado". (38)

Es obvio pues, recomendar cautela, escurpulosidad, pulcritud y celo en su elaboración, cuidando la exactitud de las palabras a fin de evitar interpretaciones tergiversadas, y otorgar al informe un valor efectivo y constructivo que facilite a la Superioridad el conocimiento claro de los problemas que se plantean y la inteligencia rápida de las soluciones que se postulan.

Son muchas las directivas que se han dado para el perfeccionamiento de los informes y no menos han sido los autores que han tratado el tema. Naturalmente, el orden y contenido del mismo dependerá de la naturaleza del trabajo ejecutado.

De tal manera, si se han realizado estudios y análisis de procesos con el objeto de determinar el grado de efectividad de las normas de control interno, la correcta forma de exposición estará básicamente complementada con diagramas de procesos propuestos. Toda referencia escrita deberá limitarse al mínimo indispensable, definiendo los términos del relevamiento, anotando las fallas de control y proponiendo las modificaciones mediante la graficación de los "Procedimientos Existentes" y los "Procedimientos Recomendados". La armonía y el equilibrio de la representación, evitará extensos y voluminosos informes, atestados de detalles, que atentarán contra la nitidez de los resultados del examen.

(38) J.O. Davies - "El informe de Auditoría" - Trabajo premiado por el Instituto de Auditores Internos de New York.

Cuando la labor de Auditoría, se ha limitado al ejercicio de revisiones y comprobaciones en su función típica de fiscalización, la presentación de los informes deben adquirir otras características.

No es frecuente la exposición de sus resultados en forma de cuestionarios por sus intrínsecas limitaciones; pero sí es común encontrarlos bajo el tipo de memorándums, dotados de ciertos principios de uniformidad.

Con respecto a este último tipo de informe podemos ofrecer algunas recomendaciones generales que es conveniente observar durante el proceso de su preparación.

Un ordenamiento lógico debería respetar la siguiente secuencia:

A - Encabezamiento:

Comprenderá indispensablemente estos datos:

- Dependencia o sector sobre la cual se efectuó la revisión.
- Mención sintética del asunto tratado.
- Numeración correlativa de informe, lugar y fecha.
- Auditores Internos intervinientes.
- División o funcionario a quién se dirige el memorandum.

B - Antecedentes.

Deberá mencionarse sintética y cronológicamente los hechos, circunstancias y datos ilustrativos que se relacionen con el asunto que se está tratando, para lograr que el lector del memorándum se ubique con relativa facilidad en el problema sobre el que se informa y pueda prestarle adecuada consideración. No deberá darse por sobreentendidos aquellos hechos o antecedentes de importancia que, aún siendo bien conocidos, puedan resultar de interés para la comprensión del informe.

En cada caso, es aconsejable indicar el origen de los datos compilados, señalándose expresamente cuando no se ha podido realizar una comprobación directa.

Esta parte del informe debe contener, además, el esbozo del plan de Auditoría, sobre el cual se desarrollaron las tareas.

C - Exposición de los hechos u observaciones.

En este apartado el Auditor Interno, deberá concretar los motivos fundamentales de sus observaciones, procurando que la censura se encuentre indiscutiblemente avalada por las registraciones de sus "working papers".

Es recomendable, para impresionar al lector por la minuciosidad y corrección de un informe, tener en cuenta las siguientes indicaciones:

- Expresar con claridad y sencillez los hechos sobre los cuales se informa.
- Distinguir con precisión los antecedentes que han sido examinados, de aquellos sobre los que no se ha tomado conocimiento directo.
- Siempre que el asunto lo permita, ilustrar el informe con cifras o cálculos extraídos de los registros, comprobantes, etc., intentando presentarlos en un orden adecuado.
- Recalcar especialmente sobre irregularidades y desviaciones que a juicio del Auditor, revistan especial interés para la dirección de empresa.
- No ofrecer detalles sobre errores y anomalías menores. Cuando por su repetición, sean indicativos de peligrosas tendencias, puede tocarse el tema, presentando información general y resumida de los mismos.
- Evitar en el texto principal, planillas o elaboraciones voluminosas. Cuando se considere necesario su incorporación, podrán acompañarse como anexos y adjuntos, haciendo una mención resumida de los mismos en el cuerpo del informe.
- Apartarse de hacer referencias a empleados, en forma individual, aprobando o reprobando actuaciones, cuando tal objetivo no haya

sido expresamente solicitado por la superioridad.

D - Recomendaciones.

Constituye el acápite medular del informe. Las desviaciones observadas no suelen ser tan graves como los errores reincidentes. De ahí, que toda recomendación o sugerencia deba imbuirse de futuro, apuntando constructivamente a prevenir repeticiones y a perfeccionar con medidas prácticas y efectivas, el sistema de control interno imperante.

E - Conclusiones.

"La sección final del informe es la más difícil de escribir", pues si "por una parte hay que recordar que en las secciones anteriores debió haberse preparado al lector" para las conclusiones, por otra debe pensarse que lo que aquí se documente será lo que deba permanecer por más tiempo en su memoria. (39)

Deberá por lo tanto el Auditor, esmerarse en emitir su opinión fundada, demostrando por las proposiciones precedentemente enunciadas, alguna consecuencia general y necesaria.

Otro tipo de informe que deberá preparar el grupo de Auditoría, será el que nazca como corolario de trabajos o investigaciones especiales, solicitados por el directorio de la empresa. Estudios y evaluación de estados, relatos de fraudes, organización de sectores, investigación de mercados, etc., no pueden en general ajustarse fácilmente a módulos. No obstante, nos parece conveniente finalizar toda elaboración, recopilando razones, pruebas y opiniones, en convicciones firmes abonadas con una adecuada preparación técnica y científica, que permita enunciar juicios y principios axiomáticos.

Para concluir el tema dire que al recalcar la trascendencia de la presentación de buenos informes influimos en el prestigio de la Auditoría Interna, pues por intermedio de los mismos habrá de

juzgarse la labor del departamento. El informe es también importante por cuanto constituye el registro indeleble de las observaciones y recomendaciones formuladas, para aquellos casos en que, por el azar de las circunstancias, el grupo quede abierto a la libre censura por no haber descubierto determinados hechos o situaciones.

25 - EXAMEN DE LOS RESULTADOS DE SUS RECOMENDACIONES.

Para obtener resultados satisfactorios, es aconsejable presentar los informes en tiempo oportuno. Cuanto mayor sea su retraso, tanto más largo será el lapso para poder tomar las medidas correctivas. Además, la llegada de informes demorados suele provocar cierta aversión, corriendo el riesgo de que sus recomendaciones sean obsoletas o que su efectividad quede neutralizada por anacronismo.

Pero cual es la circulación que debe darse a los informes?. Es norma generalizada, que todo trabajo referido a fiscalizaciones ordinarias de Auditoría, se eleve a la administración local, para posibilitar rápidas medidas. Habitualmente también, copias o compendios son periódicamente enviados a niveles superiores.

Una vez que el informe ha sido transmitido al sector correspondiente de la empresa, lo más frecuente es que los funcionarios encargados de tomar acción envíen notas o memorándums a las personas de los departamentos operativos afectados, escritos éstos en los que se solicitará se emprendan los pasos necesarios para la solución de los problemas.

En cada caso es aconsejable informar al departamento de Auditoría Interna, por medio de copias de notas y correspondencia, los progresos realizados en el sentido recomendado. De tal manera, este sector podrá iniciar cuando lo considere necesario, las averiguaciones correspondientes para evitar que los asuntos se diluyan o retrasen indebidamente.

El ruteo de los informes vinculados a investigaciones o análisis especiales, puede sufrir alguna variación respecto de los anteriores. La naturaleza de los temas tratados - a veces estrictamente confidencial - interesa primordialmente a la administración superior, razón por la cual deberá ser la primera enterada de las conclusiones. No obstante, y cuando la reserva no exija otro procedimiento, es conveniente enviar copias a las unidades afectadas y relacionadas con el informe, a fin de preservar la buena armonía de la organización.

La medida del real éxito de la Auditoría Interna y consecuentemente de su elevada ascendencia y prestigio, es directamente proporcional a la acción que genere su informe. No es suficiente señalar fallas de control o sugerir normas de procedimientos sino se comprueba hasta el final de su trayectoria, que tales preceptos fueron tomados en forma positiva y que las deficiencias e ineficiencias fueron definitivamente anuladas.

El Auditor Interno, debería imponerse como norma general, cuando realice trabajos subsiguientes en los sectores anteriormente auditados, la obligación de analizar las disposiciones adoptadas en relación con sus precedentes recomendaciones. Este examen de resultados o "follow-up", en caso de revelar continuidad de situaciones irregulares o falta de acción adecuada, hará propicia la oportunidad para reiterar fuertemente las providencias enunciadas, tratando que la repercusión del informe llegue a conocimiento de órganos de administración superior.

C A P I T U L O V I

Jerarquía y preparación técnica del Auditor Interno

- 26 - Dependencia funcional de la Auditoría Interna.
- 27 - Autoridad y responsabilidad de su función.
- 28 - Relaciones con el personal de la empresa.
- 29 - Cualidades especiales del Auditor Interno.

26 - DEPENDENCIA FUNCIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA.

Referente a la ubicación y dependencia del Departamento de Auditoría Interna, en la estructura de la empresa, existen opiniones dispares entre tratadistas y estudiosos, originándose apasionadas discusiones toda vez que el tema es debatido entre técnicos y ejecutivos.

Por supuesto, que la mayoría de los Auditores Internos verían con agrado que su grupo dependiese directamente del órgano máximo de conducción, pero al margen de este prurito profesional, interesa discutir sobre el tema por cuanto su situación definirá la independencia e imparcialidad de sus juicios.

Así tenemos que, Paton (40) en su Manual del Contador admite que "casi todas las grandes empresas encuentran conveniente mantener una plana mayor de Auditores especialmente preparados, que trabajan bajo la dirección de un Auditor general, quien a su vez depende directamente del contralor (controller)". Continúa este autor, analizando la responsabilidad del contralor y con encuestas realizadas entre empresas de E.E. U.U., concluye por obtener que a este funcionario de primerísima categoría, se lo considera en idéntico nivel que el secretario o tesorero, respondiendo por su gestión ante el directorio, consejo de administración o presidente de la compañía.

No obstante, al estudiar sus funciones encontramos que, como Jefe del Departamento Contraloría, excepto en su responsabilidad por la contabilización de las operaciones y por la elaboración de estados e informes, el resto de sus tareas consisten en fiscalizaciones, análisis, pronósticos y asesoramientos que en cierto modo se identifican con la labor de los Auditores Internos. Por lo tanto, más que una relación de dependencia, existe una integración de funciones en el sector del "controller", que para poder apreciarla en todos sus detalles, necesariamente deberá contar con Auditores que lo auxilien.

(40) J.A. Paton - Manual del Contador - Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana - México 1947 - Pg. 1248.

V.H. Thomas (41) manifiesta: "existen autores que opinan que el sector de Auditoría Interna, debe asumir una dependencia directa de la división administrativa, en mérito a que la índole de las tareas que la misma cumple, la hace la más adecuada para impartir normas a los Auditores, dado su conocimiento de la organización y de la estructuración de los distintos sectores". Agrega que él personalmente, se inclina por una relación directa con la gerencia general. Finaliza diciendo que: "de parte de quienes sustentan esta posición y abogan por la dependencia de la Auditoría Interna de las autoridades directivas, (entre otros F. Cholvis, Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas de Argentina, etc.) no implica dejar de informar al resto de los funcionarios administrativos y ejecutivos.

En la declaración del Instituto de Auditores Internos de Nueva York, (42) puede leerse "La independencia es cualidad esencial para obtener resultados positivos en el programa de Auditoría Interna." Esta independencia tiene dos aspectos principales:

"a) la categoría del Auditor Interno dentro de la organización y el apoyo que le conceda la dirección, son factores determinantes del valor y la amplitud de los servicios que obtendrá la propia dirección de la función de Auditoría Interna. Por lo tanto, el jefe del Departamento de Auditoría Interna deberá actuar bajo las órdenes de un funcionario de suficiente rango dentro de la organización, que le asegure un amplio campo de acción, atención adecuada a los resultados de sus investigaciones y recomendaciones, y el dictado de las medidas que éstos ameriten."

(41) V.H. Thomas: Organización Contable de Empresas - Ed. Machi Hnos. 1954 - Bs.As. - Pg. 93.

(42) Instituto de Auditores Internos - New York - Statement of the Responsibilities of the Internal Auditor - Año 1957.

"b) ya que es esencial la más completa objetividad para la función de Auditoría, los Auditores Internos no deben implantar procedimientos, llevar registros o tener participación alguna en otra actividad, que normalmente deben revisar y evaluar".

Consideramos interesante consignar el resultado de dos encuestas practicadas por el mencionado Instituto, referente a la ubicación de los Auditores Internos en organizaciones de cierta importancia:

I - New York, año 1957 - Sobre 317 entes que contestaron:

Del Presidente	23	empresas
Del Directorio	21	"
Del Vice Presidente	53	"
Del Controller	136	"
Del Tesorero	54	"
Otros funcionarios	30	"
		317

II - Montreal, Canadá - año 1961 - Sobre 44 organizaciones.

Del Presidente	3	empresas
Del Vice Presidente	14	"
Del Controller	16	"
Del Tesorero	7	"
Del Asistente-Contralor	1	"
Otros funcionarios	3	"
		44

Entre nosotros, merece destacarse el trabajo preparado por el Instituto de Investigaciones Administrativas y Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires, que obtuvo el siguiente resultado:

III - Buenos Aires - año 1963 - Sobre 276 empresas que contestaron la consulta.



Del Directorio	41	empresas
Del Gerente General	41	"
Del Contador General	33	"
Del Gerente Administrativo	16	"
Del Controller	5	"
Del Tesorero	4	"
Del Gerente Financiero	4	"
De las Asambleas	2	"
De otros funcionarios	21	"

De las expresiones estadísticas anteriores, se deduce que, abstracción hecha de la nomenclatura propia de las funciones en cada empresa, en general, la dependencia estructural de la Auditoría Interna responde a los más altos niveles de administración.

W.N. Stokvis, del Instituto Holandés de Contadores (43), en uno de sus trabajos ha escrito con propiedad: "A fin de satisfacer los requisitos de la dirección, el Auditor Interno debe incluir dentro de la órbita de su revisión contable, actividades conexas con todos los niveles jerárquicos de la empresa. En consecuencia, es esencial que no reciba instrucciones de nadie más que de las autoridades máximas de la dirección".

"Si bien el Auditor Interno acostumbra, como es natural, a dar al supervisor y al contador toda la ayuda que sea compatible con sus deberes primarios, ninguno de dichos ejecutivos debe estar funcionalmente en una posición que les dé derechos a impartirle instrucciones".

"En esta forma la posición del Auditor Interno dentro de la organización será tan fuerte e independiente como sea posible. Será responsable únicamente ante las más altas autoridades directivas de la compañía y a quienes deberá dirigir sus informes".

(43) W.N. Stokvis - El Auditor Interno - New York.

Las opiniones de los autores son coincidentes en el sentido de admitir que la base de toda Auditoría Interna efectiva reside fundamentalmente en su independencia con respecto al sector o departamento a controlar. En efecto, esta evaluación es la única forma de realizar una labor de crítica constructiva de las actividades particulares, que se debilitaría sensiblemente si la capacidad de expresión y movimiento se encontrara sometida en razón de su subordinación.

Hemos estudiado en capítulos anteriores los horizontes prácticamente ilimitados para el Auditor, en el desarrollo de sus investigaciones por el campo administrativo de la empresa y hemos afirmado también que la naturaleza de sus servicios tiende a aumentar la fortaleza ejecutiva de los miembros de más alto nivel del equipo administrador.

En consecuencia, es lógico pensar que el grupo de Auditoría Interna, deba depender del órgano prominente de administración, independientemente del nombre del cargo que lo desempeña. En nuestra opinión, lo que interesa no es el título del funcionario, sino la jurisdicción de su gobierno y su capacidad de autoridad sobre el resto de los sectores de la estructura. Implementada la dependencia funcional en esta forma, se evita por razones obvias, toda cuestión de hecho y de derecho sobre las atribuciones de los Auditores Internos al fiscalizar distintos sectores y se salva toda valla que tienda a cercenar su discrecionalidad.

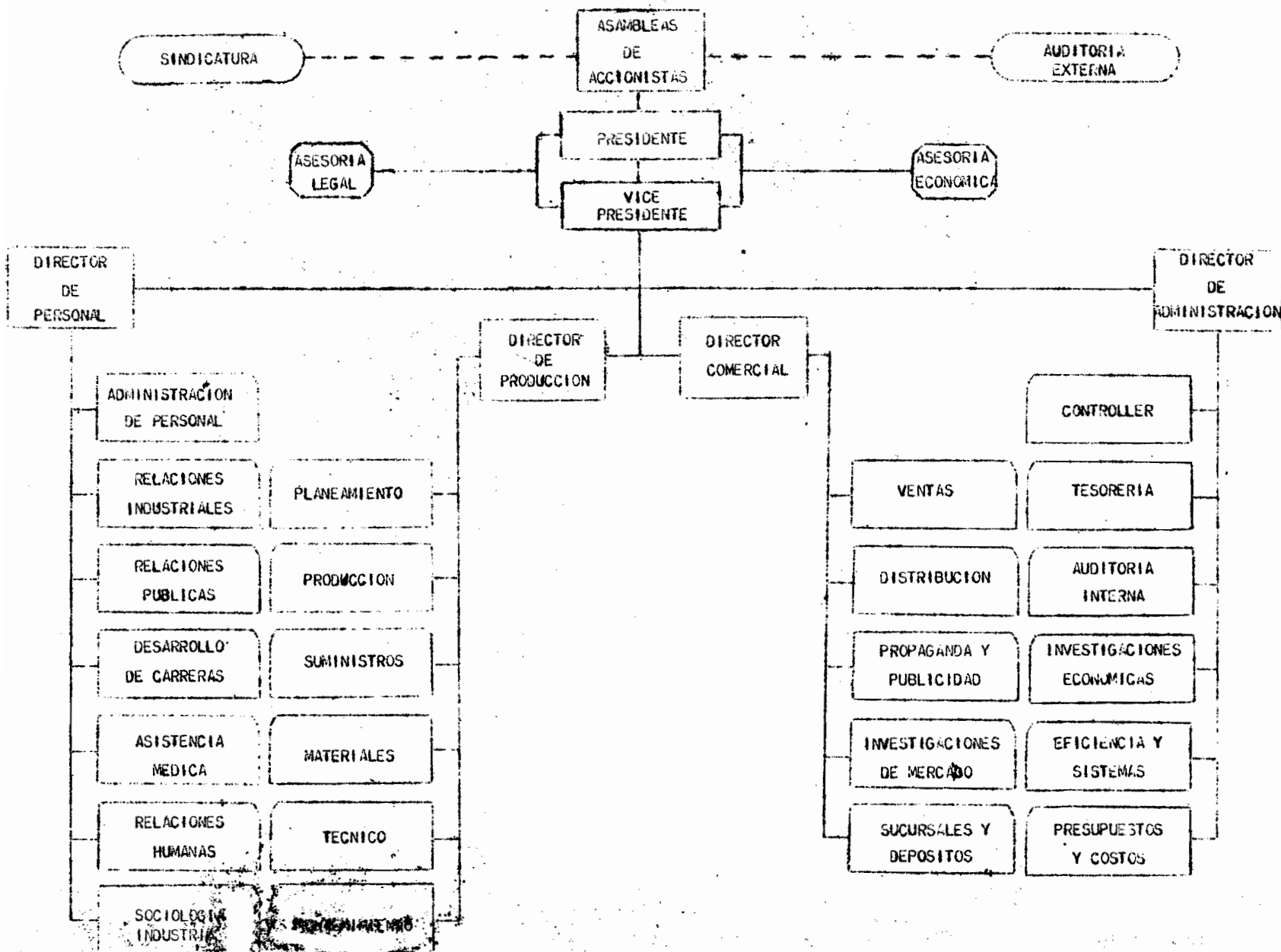
Cuando nos referimos a los órganos claves de administración, nombramos a los de funciones ejecutivas y no a los típicamente voluntarios, por cuanto su actuación no permanente puede perjudicar a ciertos informes del Auditor Interno que requieren acciones y decisiones inmediatas.

Por otra parte, consideramos que el ejecutivo de alto nivel, al cual se someterá el Auditor Interno, deberá ser el que tome activa

participación en la formulación de planes, programas, políticas y procedimientos y se encargue de su administración divisional, a fin de mantenerlo como un permanente aliado y apologista de la función, debido a su experiencia y conocimiento profundo de los controles operativos, financieros y contables. Si por el contrario, el funcionario citado se encuentra muy alejado de las operaciones examinadas, o su esfera de acción y visión es limitada, o está dotado de escaso poder, el apoyo que podrá ofrecer a los Auditores Internos será sumamente débil y en consecuencia pobre la efectividad y eficiencia de su labor.

Con propósitos teóricos y enunciativos y sin perjuicio de lo manifestado en los párrafos precedentes, en una estructura orgánica equilibrada, podemos afirmar que el Departamento de Auditoría Interna, debe depender secuencialmente de la línea directiva de la empresa, con subordinación del Director Administrativo, siempre que dicho funcionario desempeñe al mismo tiempo tareas ejecutivas.

La organización básica en una empresa de magnitud, se ajustaría al siguiente organigrama:





27 - AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD DE SU FUNCION.

Si bien las líneas troncales de relación jerárquica, tal como se bosquejaron en el organigrama, son importantes para obtener una gradación de fuerzas y responsabilidades, es evidente que por sí solas no asignan autoridad y prelación de unas funciones sobre otras. Y si esta proposición es valedera para los distintos departamentos de la empresa, resulta axiomática para la Auditoría Interna, por cuanto a menudo por las características de sus propias tareas, debe inmiscuirse en órbitas ajenas sin herir susceptibilidades o intentar capitania.

Por ello, es menester que además de su apropiada dependencia funcional, los Auditores Internos cuenten con el apoyo y respaldo de la dirección de la empresa, a fin de que sean aceptados no como mandatarios sino como colaboradores independientes y objetivos. La influencia de los funcionarios claves en este aspecto, conforman un factor decisivo en la organización de cualquier programa serio de control administrativo.

La filosofía que sirve de base al grupo de Auditoría que ejerce el control, es vital si es presentada en términos claros por la administración superior. Su tarea de "servir y auxiliar" a los jefes ejecutivos, requiere amparo moral y material de la administración superior. Con frecuencia, este favor debe ser activo, a fin de obtener la cooperación necesaria o salvar obstáculos que puedan aparecer en todo proceso de investigación departamental.

No obstante, es conveniente no abusar del patrocinio directivo, para superar la renuencia de ciertos jefes o sectores. Debe interpretarse por principios éticos y convencimiento técnico, catequizar a la oposición. El mantenimiento de una elevada moral durante el período de fiscalización y la confianza en la administración y sus sanas políticas personales son aspectos importantes para la formulación de progresos convincentes.

El efecto de los cambios o las razones de control que impulsan a los Auditores Internos, se entienden mejor cuando las personas por ellos involucradas son adecuadamente instruidas o asesoradas. Este procedimiento suele dar resultados positivos, antes bien que compeler a las mismas a la acción por medio de la fría comunicación de la superioridad. La experiencia nos indica, que el grupo de control obtiene mejor éxito y mayor reconocimiento si actúa con habilidad y destreza, demostrando capacidad coordinativa en cuanto soluciona desacuerdos departamentales y en tanto sincronice los intereses singulares con los planes equilibrados y de alcance general.

Los objetivos de la Auditoría Interna son bastante amplios y en consecuencia sus responsabilidades no le van en zaga. Desde el punto de vista como analista, crítico y asesor sobre planes, políticas y procedimientos, su obligación estará abonada por su calidad científica. Pero no debemos olvidar, que su contacto estable en la empresa es con personal que sujeta su comportamiento a dinámicas ortodoxas. Por lo tanto, a su preparación académica deberá adicionar el Auditor Interno, testimonios irrefutables de sus experiencias.

Referente a los servicios que se relacionan con su actividad fiscalizadora, si bien la responsabilidad es mayor aún, a menudo su alcance no suele ser correctamente interpretado. Cuando la función de Auditoría es llevada a cabo en forma apropiada, produce sin lugar a dudas, una disminución trascendente de las posibilidades de anomalías, traducibles en pérdidas e ineficiencias. Pero, lamentablemente, este riesgo anulado, no es mensurable!

Sin embargo, no debe admitirse que la actuación del grupo de control, sea un seguro completo contra cualquier deficiencia, pues la labor de Auditoría orientada a descubrir irregularidades tiene limitaciones definidas, con cierto grado de certeza razonable. Casos de colusión, cohecho, connivencia o complicidad, no siempre pueden ser detectados a tiempo ni aún por órganos dedicados exclusivamente a su vi

gilancia y represión.

Los esfuerzos del Auditor Interno no se dirigen únicamente a revelar acciones deshonestas, sino que busca constatar la existencia de un conjunto apropiado de rutinas y procedimientos capaces de funcionar eficazmente en la prevención de tales acciones. En la evaluación y ponderación de los controles establecidos radica primordialmente la responsabilidad del Auditor. En la práctica, si la urdimbre de control interno ha sido bien hilada, es factible que personal estable de la estructura orgánica denuncie mayores maniobras que las que puedan puntualizar los propios Auditores Internos.

28 - RELACIONES CON EL PERSONAL DE LA EMPRESA.

La eficiencia general de las operaciones de una empresa, dependerá en buena medida de la armonía existente entre su personal. No escapa a la regla las relaciones de los miembros del Departamento de Auditoría con el resto de los agentes de la organización. Sin embargo, este vínculo provechoso no es una correspondencia espontánea y obligada.

La primera y natural reacción que produce la presencia de un Auditor Interno, suele ser de circunspección o resistencia ante el temor de ser juzgado desfavorablemente. Solamente individuos con firme personalidad o experiencia acreditada, pueden vencer este prurito psicológico. De ahí que el Auditor deba tratar de quebrar ese sentimiento y demostrar con acciones concretas que sus intenciones son fundamentalmente de colaboración y apoyo. Paralelamente, debe intentar persuadir que su objetivo no es acosar al personal de la empresa, sino perfeccionar en forma honesta y clara, sobre bases independientes e imparciales, la gestión de los ejecutivos de la misma.

Las relaciones amistosas entre los Auditores y los empleados y supervisores, dan resultados excelentes y de mutua conveniencia. Aquellos, difícilmente podrán cumplir una labor ágil y efectiva si no cuen-

tan con la colaboración desinteresada de los sectores fiscalizados. Y además el Auditor, poseedor de una gran preparación y experiencia en las técnicas administrativas, se encuentra muy bien calificado para poder interpretar y explicar las prácticas corrientes en uso, en beneficio y perfección de instrucción de los agentes.

Así también, una parte básica del programa de acción del Auditor apunta al logro de la máxima eficiencia del personal y una forma práctica de acicatearla es el contacto estrecho con el mismo. La tendencia natural de los empleados a caer en rutinarismo y anquilosamiento y a perder gradualmente capacidad de atención y responsabilidad, suele ser quebrada por la convivencia con el Auditor. Desde el punto de vista del amor propio, el ejemplo y el recelo a la crítica, estimula y alienta a trabajar con mayor ahinco y eficiencia.

Existe una marcada diferencia entre la familiaridad indebida que quiebra la independencia e influencia del Auditor Interno y el espíritu de cooperación hacia los empleados con miras a buscar la solución de variados problemas. Profesar afecto no implica necesariamente la pérdida de respeto. El Auditor Interno debe emplear tacto y discreción en el tratamiento del personal, evitando referencias críticas individuales, sin perjuicio de afirmarse en sus convicciones, encarando los asuntos con toda franqueza.

La línea divisoria entre cortesía y avasallamiento es muy sutil y sólo el Auditor capaz sabrá trazarla en su momento oportuno, preservando su dignidad y calidad profesional.

Lo expresado, aunque elevado en potencia, es válido para con las relaciones de los niveles administrativos superiores. En estos casos, rige especialmente la particularidad de que el jefe de Auditoría Interna, además de su capacidad científica y dominio técnico, posea habilidad y urbanidad para tratar a la gente, aptitudes éstas que le permitirán influir en el ánimo de aquellas con sentido constructivo. Y aquí nada más cierto aquello, de que la calidad y cualidad del género se transmite a la especie...

29 - CUALIDADES ESPECIALES DEL AUDITOR INTERNO.

La selección del elemento humano en toda organización es una función trascendente y continua, que se rige en la actualidad por principios técnicos de evaluación, compatibles con pruebas de aptitud y sistemas de capacitación y conducción. Pero tan importante como el reclutamiento y alistamiento, es la programación de carreras y la ubicación de candidatos en puestos coincidentes con sus intereses vocacionales y sus habilidades e instrucción. El objetivo fundamental de un buen programa de relaciones con el personal, consiste en la apreciación de las cualidades de los individuos y de sus características personales, con el fin de estimar sus posibilidades de éxito en tareas específicas.

En acápites precedentes hemos expuesto nuestras ideas en relación con la amplitud, responsabilidad e independencia de la función de los Auditores. Indudablemente, tal axioma requiere la participación activa de personal distinguido por méritos y probidad. Intentaremos definir las cualidades de su personalidad, pues en la acertada elección de elementos competentes radicará el crecimiento y prestigio del departamento, que en última instancia será el producto del progreso de los individuos que lo componen.

Primera condición "sine qua non" reconocida para ser Auditor, es preparación técnica. La misma consiste en un conjunto de conocimientos teóricos y prácticos sobre nuestra materia, que lo habiliten para desenvolver vocacionalmente sus habilidades, ajustando su criterio y raciocinio a la metodología y vigorismo de la ciencia.

Debe poseer un dominio efectivo de las disciplinas económicas y administrativas, con particular comprensión de principios de contabilidad universalmente aceptados, de matemática y estadística aplicada, de sistematización electrónica, de organización de empresas, de análisis financieros, de procedimientos mercantiles, de derecho comer-



cial y civil, de legislación impositiva y laboral, de filosofía económica y social, etc. Es obvio declarar, que como perito en Auditoría, debe poseer una profunda experiencia en sus métodos y sistemas, que le permitan desarrollar convicciones sólidas y firmes y emitir juicios ciertos e indubitables.

Convengamos en que esta universalidad de conocimientos, adornada con una adecuada preparación humanística, sólo es asequible luego de extensos períodos de estudios y profundas pruebas de dedicación. No coincidimos con la política de algunos organismos al designar en estos grupos de control, a individuos con potencialidades limitadas, cuyos únicos atributos consisten en una larga experiencia en la empresa o una probada fidelidad y sumisión. Es evidente que no se puede prescindir de la elección de espíritus científicamente orientados y técnicamente entrenados, sin correr el riesgo de trabajar en limitados horizontes o de obtener pobres y mezquinos resultados.

En nuestro medio, el prototipo para una vacante de Auditor Interno, a criterio del autor, es un egresado de Universidades e Institutos de Economía, cuyos programas de estudios lo facultan para recorrer y analizar las elucubraciones de las ciencias económicas y sociales. Naturalmente que a ello, deberemos agregar un adiestramiento bajo dirección adecuada para lograr expertos eficientes y de sobresaliente nivel. Por otra parte, resulta ventajoso su calidad profesional, no sólo por propender a la elevación cultural de la función sino también por adjudicar una respetuosa ética a sus colegas y colaboradores, en una actividad donde la conducta del equipo y el prestigio del cuerpo, debe prevalecer sobre la idiosincrasia de sus individuos.

Las cambiantes situaciones de la época contemporánea, y particularmente la transformación evolutiva de nuestra materia, exige una permanente actualización de conocimientos y por ende, una plástica tónica mental que posibilite la absorción de nuevas ideas.

La segunda condición que debe predominar en un Auditor, es "su aptitud", considerando como tal la predisposición natural para el desempeño del cargo, o sea la visión interior potencial para establecer contacto con la realidad, amparada con dominio de su estado emocional y madurez (self-control), signo distintivo de su posición realista y racional. Este equilibrio, requiere combatir y vencer las diversas manifestaciones de indolencia, traducidas en pereza y atonía, dispersión del pensamiento, horror al empuje, pereza y erudición, o atemperar ambiciones desmedidas convertibles en desenfreno, delirios y despropósitos, para transformarlas en conatos meditados y reflexivos que liberen dictámenes objetivos e independientes. Para ello no sólo debe poseer capacidad constructiva y analítica, competencia para el estudio y dominio absoluto del lenguaje oral y escrito, sino condiciones y cualidades de carácter que aseguren una posición enérgica y firme, sin desmedro de una política diplomática y convincente.

Debe contar con inequívoco sentido común, que lo habilite para aguzadas observaciones, con certero complemento de capacidad inductiva y deductiva que le permita el raciocinio seguro y la exposición veraz de los hechos analizados. Es importante, su politicidad, o sea la afabilidad del trato con el personal que comprende un acercamiento amistoso y cortés para con el mismo, pero que no supone excesiva familiaridad o infidencias que comprometa el secreto de sus aserciones.

A estas aptitudes debemos agregar aún, talento e imaginación, condiciones que lo faculten para distinguir los asuntos relevantes que hacen a la eficiencia dinámica de la empresa, de aquellos otros, intrascendentes que no deben comprometer la opinión del Auditor.

Otra cualidad esencial del Auditor Interno es "su motivación" comprendiendo sus impulsos y aspiraciones y su vivencia dentro de la organización. Enmarcan en este concepto, su postura personal y su honrra de bien, adosado a su posición, prestigio y poder, y guiado por su código inmanente de moral y justicia. No debe conducirse con ríbe-

tes detectivescos, pero sí, no condonar las irregularidades, sugiriendo acciones rápidas y contundentes.

Sin perder su estilo, es menester que ostente una personalidad sobria y discreta, pensando como razona el funcionario del cual depende a fin de colaborar exitosamente en su gestión y proporcionando el buen clima de seguridad y estabilidad, indispensable para el crecimiento ordenado de una empresa.

Finalmente, debemos anotar otras dos cualidades: "su actitud y su comportamiento". Al hablar de actitud, nos referimos al criterio del funcionario respecto de la necesidad del trabajo eficiente y al valor de una supervisión adecuada. Incluye además, su obligación y responsabilidad de mantener un alto nivel de calidad y cantidad de tareas, en provecho propio y de su equipo. Como hemos visto, su comportamiento debe ser íntegro, honorable, satisfaciendo condiciones de lealtad y adaptación, y arguyendo que el único éxito inmutable de todo trabajador intelectual, es su fe y perseverancia en una labor continua e inteligente.

C A P I T U L O V I I

Coordinación de funciones

- 30 - Entendimiento entre órganos internos de control.
- 31 - Complemento de la Auditoría Interna y la Externa.
- 32 - Contribución a la eficiente dirección de empresas.

30 - ENTENDIMIENTO ENTRE ORGANOS INTERNOS DE CONTROL.

En toda manifestación de actividades humanas, la especialización trae aparejada la perfección. La acción de expertos, se convierte paulatinamente en eficiencia técnica, que bien desarrollada y convenientemente coordinada, produce el potencial comunitario y el carácter decisivo de la empresa del siglo XX, cuyas implicancias no se limitan al marco de los procesos económicos, sino que participa de las profundas transformaciones de la estructura social de los pueblos.

En el ámbito administrativo de los entes industriales y comerciales, las técnicas de control como instrumentos claves de apreciación de rendimientos y resultados han alcanzado tal desarrollo, que hoy nadie discute la necesidad de su sincronismo bien equilibrado.

En el acápite sexto de nuestro trabajo, hemos estudiado y analizado las responsabilidades y atribuciones de los distintos órganos de control interno. Hemos visto como en general, la serie de controles primarios y automáticos responden a las estructuras de línea y como el alcance y la índole de sus funciones son apriorísticas y elaborativas, contrastando por tal motivo con la gestión de los Auditores Internos, típicamente analista y consultiva.

Todos conocemos la naturaleza de las tareas gerenciales o el campo de acción del contralor o del tesorero, pero cuando la misión de estos entes penetra en la órbita del control, su actividad y sutileza suele confundirse con las obligaciones de los otros órganos de supervisión. Ya señalamos anteriormente que uno de los objetivos de la Auditoría Interna, era la de auxiliar a la administración superior para contribuir al acrecentamiento de sus responsabilidades por y para el control más eficiente del negocio, pero esta posición de factotum no lo compele a realizar y montar todo el mecanismo de la organización.

Las variadas formas de controles administrativos se encuentran bien distribuidas en los distintos sectores de la empresa y su debili-

dad no releva de obligación a los jefes departamentales, respondiendo al viejo precepto de que las funciones pueden ser delegadas pero no así las responsabilidades.

Pero, por las características de su función ejecutiva, es lógico que los jefes departamentales se concentren en la dilucidación de sus propios problemas sectoriales, careciendo de tiempo material para detenerse a examinar si los planes por ellos aplicados, responden al objetivo general de un control administrativo unificado. La administración superior, debe contar entonces, con un grupo de coordinación y dirección de técnicas, que procure sincronizar las operaciones departamentales como un conjunto armónico y ordenado, evitando que los mismos se comporten como compartimentos estancos.

En consecuencia, el grado de perfección de un sistema de control interno, estará determinado por la efectividad de programación de normas y políticas de control de alcance general y por la existencia de una Auditoría Interna que actuando con capacidad coordinativa, esté facultada para supervisar y evaluar la aplicación práctica de los planes trazados por parte de las distintas funciones de la empresa.

Hablar de control, implica referirse a asignación de obligaciones y responsabilidades, pero aludir a buena administración es razonar sobre cohesión permanente de diferentes estructuras. La falta de adherencia y conexión de las múltiples unidades que supone el organismo empresario, puede ser tan desastroso como la propensión de sinietros. Por ello, las ventajas e influencias de un grupo de control coordinativo, son incuestionables, propendiendo con sus esfuerzos a solucionar desacuerdos y desavenencias entre sectores y departamentos, y a transformarse en exégetas de las políticas y procedimientos de la compañía.

Si bien no existe un sólo patrón organizativo, trabajando la Auditoría Interna bajo dependencia de niveles directivos, se encuentra en posición ideal para cumplir su cometido coordinativo, ofreciendo

a los jefes departamentales asistencia técnica, puramente sobre bases de servicios de plana mayor. Por esta vía, ciertos ejecutivos llaves, tanto de nivel superior como de línea, con pesadas responsabilidades administrativas, pueden contar con colaboradores eficaces que, efectuando análisis y estudios sobre organizaciones, procedimientos y sistemas y comprobando la positiva aplicación de normas, velen por el saludable funcionamiento de su propio sector.

Además, no cabe pensar que la activa participación de órganos típicos de control, como por ejemplo del Contralor, ocupado principalmente en aspectos contables y económicos, o del Tesorero dedicado a cuestiones financieras, pueda eclipsar la labor de los Auditores Internos. En efecto, en el entendimiento pleno entre aquellos que trabajan en la supervisión de actividades en sus ámbitos particulares, y éstos que están consagrados al desarrollo y aplicación de todos los tipos de controles en todos los sectores de la organización sin excepción, está la clave de la anatomía de los controles de administración.

31 - COMPLEMENTO DE LA AUDITORIA INTERNA Y LA EXTERNA.

En párrafos anteriores, hemos visto como la instrumentación de un órgano de Auditoría Interna, operada regularmente por técnicos de calidad profesional, que trabajan exclusivamente y en relación de dependencia con la empresa considerada, conforma un sistema adecuado de protección y coordinación de funciones administrativas.

Consecuentemente, la responsabilidad del Auditor Interno por la eficiente y correcta ejecución de las tareas es, exclusivamente de él, de el punto de vista jurisdiccional, ante la dirección de la empresa. Muy distinta es la posición de la Auditoría Externa. En efecto, el crecimiento constante de la empresa involucra un continuo aumento de sus accionistas y un enraizamiento ineludible en la estructura social en la cual se manifiesta.

En la empresa moderna, ha surgido un nuevo elemento, un mecanismo particular que institucionaliza su funcionamiento. Una pléyade de directores por un lado y de grupos de técnicos, profesionales, economistas y gerentes por otro, que gozan de gran poder y prestigio y gobiernan su desenvolvimiento, enmarcado en su propia ley, encarando las decisiones dentro del orden jurídico, político y social del país en que conviven.

Su poder depende del mandato que los accionistas u otros dueños les han conferido, no obstante lo cual, generalmente el divorcio entre la administración de la empresa y sus propietarios es permanente. Estos últimos, se encuentran las más de las veces, impotentes para satisfacer cualquier tipo de supervisión personal sobre sus propiedades y por ende la necesidad de contar con informaciones de mérito indicativas de la capacidad de gestión de sus representantes, ofrecida por algún ente independiente de la propia empresa.

En nuestra legislación, como es sabido, el estudio económico-financiero de la situación y porvenir de haciendas comerciales, la determinación de resultados en las empresas, el dictamen interpretado de estados comerciales y cuadros de rendimiento, es una función privativa y de orden público, reservada a los profesionales en ciencias económicas. En la mayoría de los países, disposiciones legales similares, regulan la compatibilidad de dichas funciones, determinando la obligada intervención de profesionales con títulos habilitantes, a fin de preservar la fe pública de sus informes y salvaguardar los intereses generales de la sociedad.

En tal carácter, el Auditor Externo, ofrece la mejor contribución ética, al manifestar sobre bases idóneas, su opinión independiente en relación con la perfectibilidad de los estados económicos de las empresas. Pero este servicio no es único, pudiendo suministrar otros de similar naturaleza técnica, como los relacionados con asesoramientos impositivos, organización de sistemas, controles de existencias, etc.

En algunos aspectos, particularmente en cuestiones contables, ambas Auditorías, es decir la Interna y la Externa, se encuentran emparentadas y se identifican en su cometido, merced a su común preparación científica. Por ello, la conveniencia de que el Auditor Interno sea también profesional con título habilitante, pues en esta forma se garantiza la base objetiva de sus conocimientos y su condición de experto en problemas económicos-financieros. Una posición ideal sería que ambos colegas sean miembros de la misma agrupación o por lo menos de asociaciones de idéntica jerarquía profesional.

Lo dicho no significa de ninguna manera que la actuación de ambos profesionales se superpongan o que la mayor o menor idoneidad de uno tienda a desplazar o anular la gestión del otro.

La Auditoría Interna, conforme nuestra ambiciosa pretensión, que como observaremos mantiene diferencias dentro de la tesitura de la especialidad, y tiene amplitud y alcances que por razones prácticas y económicas hacen improcedente su realización por Auditores Externos. Su misión, en la revisión y análisis de estados económicos y financieros, ha aumentado considerablemente como consecuencia de la transformación de obligaciones y responsabilidades del Auditor Externo.

El cúmulo de tareas que tendría que realizar el Auditor independiente para obtener una razonable seguridad sobre la exactitud de los informes preparados por la empresa, al no contar la misma con un grupo de Auditoría Interna que garantice la efectividad de su sistema de comprobación y control, engendrarían honorarios adicionales que transformarían su actividad en un servicio prohibitivo.

Por otra parte, los problemas de la organización actual de las sociedades comerciales obliga a la dirección superior, a una permanente responsabilidad sobre la posición y proyección de su dinámica económica, y en consecuencia a establecer en su estructura, a un órgano especializado que, además de ser capaz de auditar los estados demos-

trativos se encuentre constantemente disponible para prestar su concurso en otros terrenos del control administrativo.

La relación de dependencia de la Auditoría Interna, sin pretender subestimar su calidad científica ni su condición ética, no la habilita para emitir públicamente dictámenes y juicios sobre la evolución patrimonial de su empresa, pero sí para adquirir un íntimo y específico conocimiento de todas las manifestaciones de la organización, que podrá utilizar para ofrecer a su colega externo, una estrecha y efectiva colaboración y cooperación en beneficio de la comunidad y de la profesión misma, "pues ésta solamente se jerarquiza por el alto grado de pericia técnica y honestidad intelectual de sus miembros". (44)

El Instituto Americano de Contadores de los E.E. U.U., ha admitido cabalmente, que la existencia de un departamento de Auditoría Interna debe ser tomada muy en cuenta por los contadores independientes al fijar la intensidad y extensión de los procedimientos de Auditoría. Consecuentemente, el Auditor Externo, debe demostrar interés en hacer una apreciación cualitativa del trabajo de su colega interno, para conocer en que medida puede descansar en la confiabilidad de sus revisiones. La uniformidad del lenguaje y las relaciones cordiales, así como la activa participación en la programación, estudio de la ubicación de la Auditoría Interna y observación de sus resultados, confirman la eficiencia y economía del profesional independiente.

Es un hecho conocido en la literatura de Auditoría y aún reconocido sin eufemismos por los propios contadores y funcionarios de empresas, que las motivaciones y complejidades de las organizaciones modernas, han tendido a limitar la efectividad de la labor de los Auditores Externos, a tal punto de propugnar ellos mismos, la colaboración de grupos de Auditores Internos en actividades regulares, para compenetrarse por vía de sus papeles de trabajo, informes y conferen-

(44) W.L. CHAPMAN - Concepto Moderno de la Auditoría - Op. citado - página 145.

cias, de los detalles minuciosos, y restringir su fiscalización a los límites y resultados de las pruebas selectivas. Esta alternativa óptima condiciona la doble finalidad de evaluar el riesgo involucrado y reducir el costo de los controles y del examen anual del estado patrimonial, a su mínima expresión. Sin embargo, la mayor o menor extensión de la participación de la Auditoría Externa en la revisión técnica de contabilidades no la despoja de su responsabilidad legal, pues no puede argüirse que su prestigio profesional público sea subrogado por la espontánea y aquiescente cesión de funciones.

Por ello es importante que el contador independiente se mantenga informado del contenido y ejecución de los programas de Auditoría Interna, amén de estudiar cuidadosamente sus informes y comprobar el grado de aceptación de sus sugerencias y recomendaciones. Asimismo, el intercambio de opiniones a alto nivel sobre temas de la especialidad, promueve un saludable "affectio" en beneficio de un honesto plan cooperativo. La renuencia de ciertos sectores de la empresa a acatar normas de control, suele ser vencida por la acción combinada de los órganos de Auditoría Interna y Externa.

Finalmente, a manera de colofón, queremos exponer los resultados de una encuesta efectuada en los E.E. U.U. (Ciudad de Chicago), extraída de la revista del Instituto de Auditores Internos - Septiembre 1958 - donde sobre sesenta y seis grandes empresas consultadas, se intentó medir el índice y la extensión de la cooperación de ambas Auditorías. La tabulación de las respuestas es la siguiente:

	<u>Respuestas</u>		
	<u>Sí</u>	<u>No</u>	<u>Varias</u>
1) Realización de conferencias conjuntas para planear y discutir los programas de la Auditoría Interna.	37	29	-
2) Reuniones e intercambio para fijar los alcances comunes de las Auditorías anuales.	54	10	2
3) Preparación de trabajos por parte de la Auditoría Externa a base de las investigaciones y análisis realizados por Auditores Internos.	38	26	2
4) Envío de copias de informes de la Auditoría Interna a la Externa.	63	2	1
5) Control de cuentas en forma independiente.	30	34	2
6) Es responsabilidad exclusiva de la Auditoría Interna, el control de sucursales y compañías subsidiarias.	17	34	15
7) Casos sí de 6 - Se sigue un programa suministrado por los Auditores Externos.	3	14	-
8) Los papeles de trabajos de los Auditores Externos son accesibles totalmente al Auditor Interno.	28	18	20

32 - CONTRIBUCION A LA EFICIENTE DIRECCION DE EMPRESAS.

Determinada la base de fundamentación de la sociedad empresaria moderna, corresponde estudiar la modelación de su estructura sobre principios de organización científica, por cuanto la época del empirismo y del "laissez-faire" ha sido superada por la adecuación de la producción y el consumo a las exigencias de la ecología del medio socio-económico.

La modelación de la empresa es primordial para alcanzar una adecuada eficiencia operativa acorde con las posibilidades y exigencias de su vivencia. Su racionalización y organización científica exige investigaciones y estudios preventivos y permanentes que comprenden desde el análisis del comportamiento de los mercados, las técnicas de producción, el control presupuestario, hasta la organización departamental, la capacidad de dirección y administración, el rendimiento del personal, etc. El desenvolvimiento de la división del trabajo y el mantenimiento de una rígida escala jerárquica ha convergido hacia la cumbre de la dirección, el control y responsabilidad de la gestión y conducción de los negocios, a tal punto de transformar su obligación, en una función cíclopea de matices complejos y espinosos.

Por otra parte, la especialización y sistematización de funciones, reclama el aporte de múltiples disciplinas, y así como la técnica y métodos de producción han creado y montado máquinas, aparatos e instrumentos que identifican a la empresa moderna, las ciencias jurídicas, matemáticas, económicas y sociales, han consolidado su estructura y particularidades, ofreciendo un fenómeno incontrovertible de modalidad universal, con participación decisiva en la elevación del nivel material y cultural de pueblos y estados.

No puede concebirse en la actualidad, de acuerdo a las características que han ido adquiriendo las formas de vida moderna, la inexistencia de poderosas corporaciones y consorcios, representativos de las más altas capacidades de realización y competentes

para la solución de los problemas fundamentales que atañen al bienestar colectivo. La comprensión de este concepto, significa coincidir en la selección de dirigentes capaces, particularizados en la aptitud para controlar las estructuras y actividades de extensas organizaciones, e idóneos en la elección de técnicas y procedimientos aleccionadores de óptimos modelos empresarios.

Admitida la potencialidad impulsora de la fuerza de control, cabe destacar su dinámica y motriz generadora, susceptible de perfeccionar objetivos y de ayudar a la dirección a "sobrellevar" la profunda responsabilidad de conducción. Sin embargo, el control no es en forma alguna, la respuesta que satisface a todos los problemas administrativos. Constituye si, una herramienta poderosa que puede perfeccionar métodos, sistemas y procedimientos en manos de un talento ejecutivo superior. La perfecta simbiosis de esta herramienta administrativa con el elevado criterio del grupo directivo, conforman en un marco definido, un seguro fortalecimiento de la estructura organizativa total.

La participación de Auditores Internos en funciones de iniciación de haciendas, de establecimiento y financiación de las mismas, de implementación de órganos y de sus respectivas reglamentaciones, de elección de personal adecuado y fijación de obligaciones y responsabilidades, de coordinación de departamentos productivos, técnicos y administrativos, conciliando los objetivos de la empresa con su intervención activa en la vigilancia y fiscalización de los métodos y procedimientos necesarios para la consecución de esos fines, supone un servicio imprescindible para la dirección empresarial conocido comúnmente como Auditoría operativa.

Es menester contar con una filosofía de administración que delimite claras áreas de organización, dentro de la cual las motivaciones individuales alcancen un completo desarrollo, únicamente limitado por la responsabilidad de la función. No obstante, esta posición no

es espontánea ni empírica; exige ponderables esfuerzos racionales y una conducta directiva imbuida de decisiones programadas, que eliminando conflictos de objetivos, amalgame los esfuerzos individuales en una meta común: el máximo aprovechamiento de recursos en la planificación y producción de riqueza.

El entroncamiento de la Auditoría Interna en la perfectibilidad de los canales de información con que se alimentan las decisiones gerenciales, es la máxima contribución que esta especialización investigadora admite ofrecer para el racional análisis administrativo, cooperando en los distintos niveles en el logro de una mejor eficiencia operativa, nervio y motor de todo progreso empresario moderno.

CONCLUSIONES

En este trabajo nos hemos propuesto analizar, las posibilidades que brinda al equipo directivo empresario, la concepción e implementación de un equipo de Auditoría Operativa, dentro de su estructura funcional.

Se ha enfocado su estudio sobre la base de la relación que existe entre la misma y la técnica de evaluación de los procedimientos administrativos. El objetivo perseguido, tiende a consolidar y delimitar el campo de análisis de la función y a presentar los instrumentos que optimizarán sus resultados. La originalidad del presente trabajo yace en el énfasis otorgado a los instrumentos de evaluación de normas de control en el marco interior de la empresa y a los requisitos mínimos de acción y competencia que la Auditoría Interna debe poseer para que las metas fijadas sean conquistadas.

Para ello, hemos creído conveniente realizar el estudio de la evolución cronológica de la Auditoría, haciendo acopio de conceptos y definiciones de autores e instituciones de reconocido predicamento.

El definitivo advenimiento de la Auditoría Interna en las organizaciones empresarias se produce con el correlativo crecimiento y evolución de los negocios modernos. Originalmente se consideraba exclusivamente como un departamento de Auditoría Contable o bien como un sector vigilante de la honestidad administrativa, pero luego fue evolucionando hacia la auditoría de dirección (management audit) o auditoría operativa (operations audit), con misión mucho más amplia que su alcance primitivo.

La modelación de la empresa de nuestros tiempos, creó necesidades no satisfechas con las normas tradicionales de administración. Hoy en día, el constante perfeccionamiento de sus operaciones resulta axiomático para su permanencia en mercados competitivos, caracterizados por su amplia rivalidad. El complejo fenómeno de administración, re-

vastos problemas derivados de su vivencia.

Los procesos de sucesivas delegaciones acaecidos en los gobiernos de las empresas, crearon la preocupación de controlar la planificación, coordinación y acción de sus actividades, a fin de obtener los resultados previstos en los objetivos programados.

En términos generales, se puede afirmar que el control consiste en la fuerza ejecutiva que permite alcanzar las metas lógicas de la gestión empresarial. Se materializa en normas y procedimientos, cuya interrelación y sincronización esquematiza la estructura formal de un organismo.

La misión de ponderar la eficacia de tales normas, no puede descansar en funciones responsables de su ejecución. Tal gestión debe conferirse a un órgano independiente y especializado de la organización: la Auditoría Interna.

A este grupo de expertos es atribuible la responsabilidad de producir una crítica constructiva sobre la eficiencia de sistemas y procedimientos, evaluando las normas de control interno para proveer el máximo aprovechamiento de recursos humanos y materiales.

Se entiende por evaluación de normas de control, la actividad encaminada a la investigación y comprobación del comportamiento de métodos, prácticas, rutinas, secuencias y circuitos, que condicionan la circulación del trabajo, frente a un sistema integrado de información.

Un sistema de información, se define como el mecanismo de administración por medio del cual se coordina el esfuerzo de los hombres para lograr una correcta interacción de funciones. Se proyecta e implementa un sistema, cuando se adecúa a las necesidades y objetivos de una entidad determinada, dotándolo de un conjunto de circuitos, rutinas y mensajes, por intermedio de los cuales, se dan órdenes e instrucciones, se toma acción y se lleva registro de los movimientos y operaciones realizados.

El esquema presentado, necesita ser vigilado para evitar su obsolescencia y paulatina desorganización. Esta acción consiste en controlar el sistema, lo cual significa minimizar desviaciones y desperdicios, obtener adecuada protección de estructura, contribuir a la eficiencia y cooperación y mantener un alto nivel de intercomportamiento de funciones.

La investigación y análisis de las actividades sometidas a revisión por los Auditores Internos, se efectúa con elevado grado de exactitud y profundidad si se cuenta con minuciosos estudios de los procedimientos administrativos.

El examen de dichos procedimientos no necesariamente debe realizarse en forma independiente de las tareas de fiscalización. Por el contrario, resulta conveniente que ambos trabajos se ejecuten simultáneamente a fin de amalgamar ponderabilidad crítica con principios económicos de control.

La Auditoría Interna realiza control operativo, cuando analiza la efectividad de los mecanismos secuenciales y el ajustamiento de las distintas actividades a normas mínimas que aseguren el mayor éxito en las operaciones. Cuando mediante el empleo de las más avanzadas técnicas de auditoría, investiga la pureza de las informaciones suministradas a la administración superior, efectúa control gerencial.

La interfuncionalidad de ambos controles, transforma a la Auditoría Interna, en un mecanismo adicional de gestión empresarial que aumenta la fortaleza ejecutiva de sus miembros, colaborando con sus informaciones en la elección de las tácticas y predicción de decisiones.

Naturalmente que, para llevar a cabo tan elevados objetivos, requiere el cumplimiento de ciertos postulados de estructura, de potencial humano y de programación, de los cuales dependerá el éxito real y conceptual de la Auditoría Interna. ~~En efecto, en un~~

En efecto, en razón de que su servicio se desenvuelve sobre bases independientes y de consulta (staff), y de que con el manejo de los instrumentos a su cargo incursiona en todas las áreas y funciones de la empresa, interesa para su efectividad, que la dependencia funcional se estructure con sujeción directa del órgano máximo de administración.

La responsabilidad de su misión, requiere el ~~concurso~~^{curso} de profesionales con acreditada habilidad técnica, humana y analítica, que deben contar con programas de tareas que ajusten su labor a esquemas de desarrollos predeterminados. Las intensidades de las normas de análisis y revisión deben ser flexibles y no constituir piezas rígidas que eventualmente puedan cercenar la sagacidad o imaginación de los auditores.

Para investigar y evaluar la eficacia de las normas administrativas y políticas gerenciales (control operativo), el grupo de Auditoría Interna debe aplicar la técnica de los circuitos o gráficos de secuencias. La utilización de diagramas permite analizar minuciosamente y con propiedad, los métodos de operación y la circulación del trabajo para diagnosticar fallas y desviaciones que entorpecen su ritmo natural.

Por la vía del examen de secuencias de operaciones, por el estudio de planes, políticas y objetivos y por su entroncamiento en la perfectibilidad de los canales de información, es que la Auditoría Interna fortalece el margen de seguridad de las decisiones gerenciales y coopera con los distintos niveles empresarios en el logro de un mejor éxito en sus negocios.

Por todo ello afirmamos que, "la existencia de un órgano de Auditoría Interna, dota a la dirección de empresas de mediana y grande magnitud, de un instrumento de utilidad ilimitada, en la planificación, coordinación y control de sus procedimientos administrativos y de un elemento primordial en la óptima evaluación de su eficiencia operativa".



REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- AMERICAN OF ACCOUNTANTS: Que significa el certificado de un Auditor -
Revista Ciencias Económicas - Mayo 1949 - Traducción de W.L.
Chapman.
- ALFORD J.P. y BANGS J.R.: Manual de la Producción - Ed. U.T.E.E.A. -
México - Año 1950.
- ARROWOOD H.S.: The modern concept of internal auditing - Revista "The
Internal Auditor" del Instituto de Auditores Internos de New
York - Summer 1963.
- BUNGE G.D.: Auditoría para la Gerencia - Selección Contable - Mayo 1955
(Selección de artículo de Internal Auditor).
- BRINK VICTOR Z.: El control administrativo por la Auditoría Interna
Brock and Wallston - Stamford - 1943.
- BACAS E. - MADDEN T. y ROSENKAMPFF H.: Métodos de verificación de ba-
lances y revisión de cuentas - Ed. Labor - Bs.As. - Año 1943.
- BEVIS DONAL J.: El programa de auditoría y los controles internos -
Revista Selección Contable - Bs.As. - Junio 1956.
- BRINK V.Z.: Como puede la Auditoría Interna colaborar con la Dirección
en el mantenimiento de una mejor fiscalización - Traducción -
Revista Selección Contable - Junio 1952.
- BALLIVIAN CALDERON R.: El problema del control de la empresa - Revista
ta Selección Contable - Noviembre 1960.
- BELL E. LL.: Management looks at internal audit - Revista "The
Accountant" - Mayo 1959.
- BURNHAM JAMES: La revolución de los directores - Ed. Huemul S.A. - Bu-
Aires - 1962.
- COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS: Comité permanente de or-
ganización y auditoría - "Normas mínimas para la confección
de estados contables" - Revista Ciencias Económicas - Oct/Di-
1957.

CADMUS B - CHILD A.J.E.: Internal control against fraud and waste -
The Institute of Internal Auditors - Prentice - Hall - New
York - 1941.

CROUCHER C.A. y THOMAS J.R.: El Auditor Interno frente a la evolución
de los procedimientos mecánicos de contabilidad y los últimos
adelantos electrónicos - Revista Ciencias Económicas - Enero/
Marzo 1958.

CHAPMAN W.L.: El concepto moderno de auditoría - Selección Contable -
Septiembre 1958.

CHAPMAN W.L. y GELI A.C.: Necesidad de uniformar las normas relativas
al dictamen del Auditor - Revista Ciencias Económicas - Abril/
Junio 1958.

CHAPMAN W.L.: Dos casos recientes sobre responsabilidad del Auditor
en la jurisprudencia extranjera - Revista Ciencias Económicas
Sep/Oct. 1955.

CHOLVIS F.: Los fraudes del personal - Ed. Prometeo - Bs.As. - 1952.

CHOLVIS F.: Análisis e interpretación de Balances - Ed. Prometeo -
Bs.As. - 1955.

DAVIES M.B.T.: Objetivos de la Auditoría Interna - Selección Contable
Feb. 1957 - Selección de un artículo publicado en The
Accounting Review.

DELEGACION ARGENTINA A LA 31ª CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABI-
LIDAD: Concepto científico de la contabilidad - Revista Cien-
cias Económicas - Enero/Febrero 1955.

Práctica profesional del contador - Revista Ciencias Econó-
micas - Abril/Mayo 1955.

DAVIES J.O.: Management control and the internal auditor - Revista The
Accountant - Noviembre 1960.

DOOLEY D.E.: Internal Auditing - Revista "The Internal Auditor" del
Instituto de Auditores Internos de New York - Summer 1963.

- DAVIES J.O.: El informe de auditoría - Publicación suelta del Instituto de Auditores Internos de New York - Año 1962.
- DAVIES E.C.: Tratado de Auditoría - Ed. U.T.E.H.A. - México - 1948.
- DRUCKER PETER F.: La nueva sociedad - Anatomía del orden industrial - Ed. Sudamericana - 1954 - Buenos Aires.
- DRUCKER PETER F.: La Gerencia de empresas - Ed. Sudamericana - 1963 - Buenos Aires.
- FUE CHARLES J.: Internal Auditing - Philosophy and Practise - The Institute of Internal Auditors - Brock and Wallston - Connecticut - 1944.
- FOYE A.B.: Como precaverse del personal deshonesto Selección Contable Agosto 1956 - (Selección The Surety Association of America).
- FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE BUENOS AIRES: Instituto de Investigaciones Administrativas y Contables - Encuesta sobre Auditoría Interna - Año 1963.
- FLAYOL HENRI: Administración Industrial y General - Ed. Ateneo - Buenos Aires - 1961.
- FRISCHKNECHT FEDERICO: Administración de empresas y otras organizaciones - Ed. El Ateneo - Buenos Aires - 1964.
- GOMEZ MORFIN J.: El control interno en los negocios - Ed. Fondo de Cultura Económica - México - 1960.
- HOLMES ARTHUR W.: Auditoría - Principios y procedimientos (2 tomos) U.T.E.H.A. - México - 1945.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE NUEVA YORK: Statement of the responsibilities of the Internal Auditor - Publicación de este Instituto - Año 1958.
- JONES E.D.: Organización y administración de empresas industriales - Ed. Labor - Bs.As. - Año 1953.
- JOYNER HAROLD A.: Auditoría Interna - Revista Selección Contable - Marzo 1952.

- KENT A.H.: La Auditoría Interna como profesión - Publicación del Instituto de Auditores Internos de New York - Filial Buenos Aires - Octubre 1964.
- LASSER J.K. - Métodos de contabilidad industrial (2 tomos) - Ed. U.T.E.H.A. - México - 1948.
- LOPEZ J. RODRIGUEZ: La verificación de los estados de situación - Revista Ciencias Económicas - Oct./Dic. 1956 - Buenos Aires.
- LANC T.: Manual del contador de costos - Ed. U.T.E.H.A. - México - 1952.
- LENHART E.J. y DEFLIESE P.L.: Montgomery's Auditing - The Ronald Press Co. - New York - 1957.
- MOYER C.A.: La relación entre los programas de auditoría y sus normas, principios, técnicas y procedimientos - Revista Selección Contable - Junio 1953.
- MAUTZ R.K.: Standards for the review internal control - Revista "The Journal of Accountant" - Diciembre 1961.
- MAC PREE B.D.: Scientific Management Control - Revista "The Internal Auditor" del Instituto de Auditores Internos de New York - Spring 1964.
- PIQUE BATLE R.: Revisión técnica de contabilidades - Ed. Labor - Buenos Aires - 1945.
- RAFFON J.A.: Manual del contador - U.T.E.H.A. - México - 1947.
- PRICE, WATERHOUSE & CO.: El Auditor ante los sistemas electrónicos de cómputo y registro - Electronic data processing - Publicación editada en New York por International Business Machines Corp. 1960.
- PEREL VICENTE L.: Manual de administración y racionalización de empresas - Ed. Disa - Buenos Aires.
- RALLONDI C.A.: Tratado de Auditoría - Ediciones Contabilidad Moderna - Buenos Aires - 1948.

- REGULO MILLAN P.: La contaduría pública ante la filosofía de las profesiones liberales - Revista Ciencias Económicas - Marzo/Abril 1955.
- REMINGTON RAND INC.: Utilización de la planilla de trabajos para análisis de los procesos administrativos - Bs.As - 1950.
- REVISTA SYSTEMS FOR MODERN MANAGEMENT: La anatomía de los controles de administración - Traducción - Octubre 1951.
- Estudio de la simplificación de los movimientos administrativos - Traducción - Septiembre 1949.
- La administración científica de la pequeña empresa - Traducción - Noviembre 1951.
- El contador puede constituirse en un valioso auxiliar de la administración en la planificación del futuro - Traducción - Marzo 1950.
- REVARS R.: What management expects of the internal auditors - Revista "The Accountant" - Julio 1960.
- SEOANE J.A. y J. - SPINOSA CAPELLA J.E.: Tratado de Auditoría (3 tomos) Selección Contable - Bs.As. - 1946.
- STOKVES W.N.A.F.H.: El Auditor Interno - Selección Contable - Noviembre 1958 (Selección The Internal Auditor).
- SMART JACKSON W.: Práctica profesional del Contador Público en los E.E. U.U. - Revista Ciencias Económicas - Junio 1949 - (Traducción The Accountant - Agosto 1948).
- SLAIN C.C.: Think like the President - Publicación del Instituto de Auditores Internos de New York - Año 1962.
- THURSTON JOHN B.: Internal Auditing - A new management technique - The Institute of Internal Auditors - Brock and Wallston - Connecticut - 1943.
- THURSTON JOHN B.: La Auditoría Interna y el contador público - Revista Facultad Ciencias Económicas - Abril 1951 - (Traducción de The Journal of Accountancy - Sept. 1943).

VELASCO DE L.R. y PRIETO ALEJANDRO: "Auditoría práctica - Ed. Banca y Comercio - México - 1943.

WILCOX F.: Internal Control - Revista "The Internal Auditor" del Instituto de Auditores Internos de New York - Fall 1962.

WALDRON R.S.: Auditing precepts and practice - Revista "The Accountant" Noviembre 1962.



A N E X O

MECANICA DEL RELEVAMIENTO

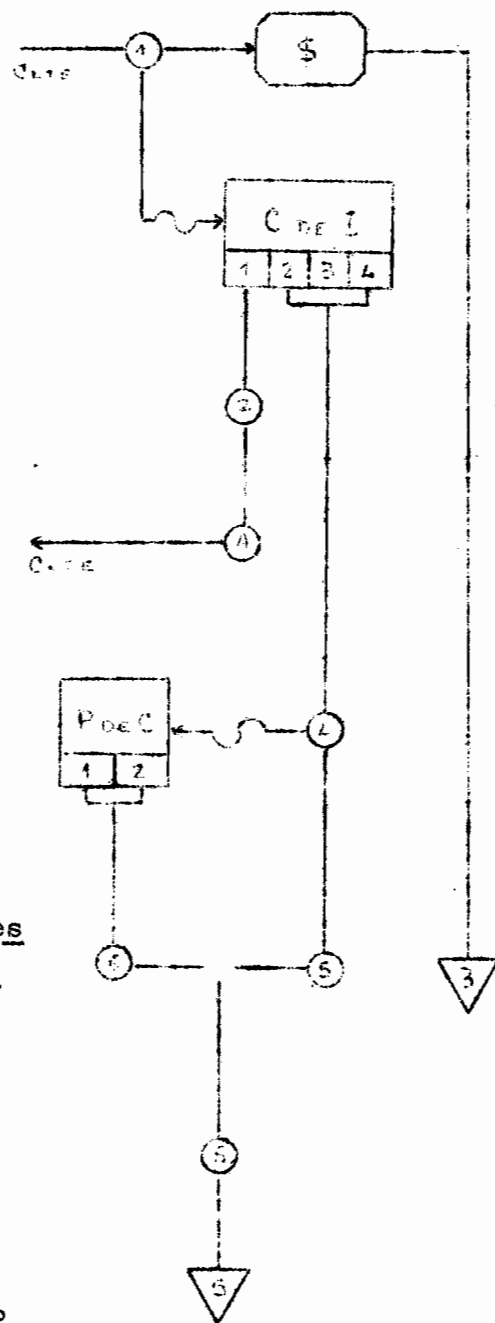
CURSOSGRAMAS DE PROCESOS

ADMINISTRATIVOS TÍPICOS

III - Sección Contaduría - Sector Cuentas Corrientes

Trámite: Cobranzas efectuadas por cobradores.

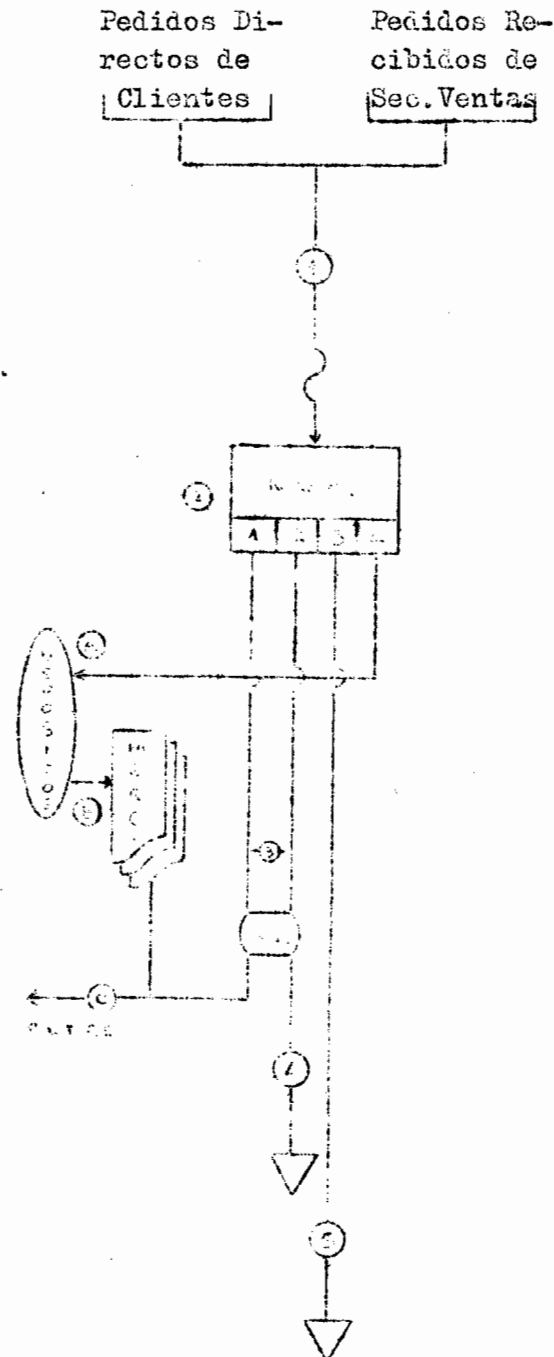
- 1 - Al efectuar una cobranza, los viajeros, corredores y cobradores extienden un Comprobante de Ingreso (C. de I. - F.310) en 4 ejemplares.
- 2 - Una vez confeccionado el C. de I. aplican la estampilla fiscal correspondiente sobre el original (recibo), firman y anotan su nombre completo sobre el mismo.
- A - Entregan el ejemplar N° 1 del C. de I. (recibo), al cliente.
- 3 - Retienen las cobranzas a la espera de enviarlas a Casa Central. Ver Instrucción N°
- 4 - Con los ejemplares 2, 4 y 3 del C. de I. confeccionan el Parte de Cobranzas (P. de C. F.308) en 2 ejemplares.
- 5 - Retienen los C. de I. y los P. de C. a la espera de enviarlos a Casa Central junto con la recaudación. Ver Instrucción N°



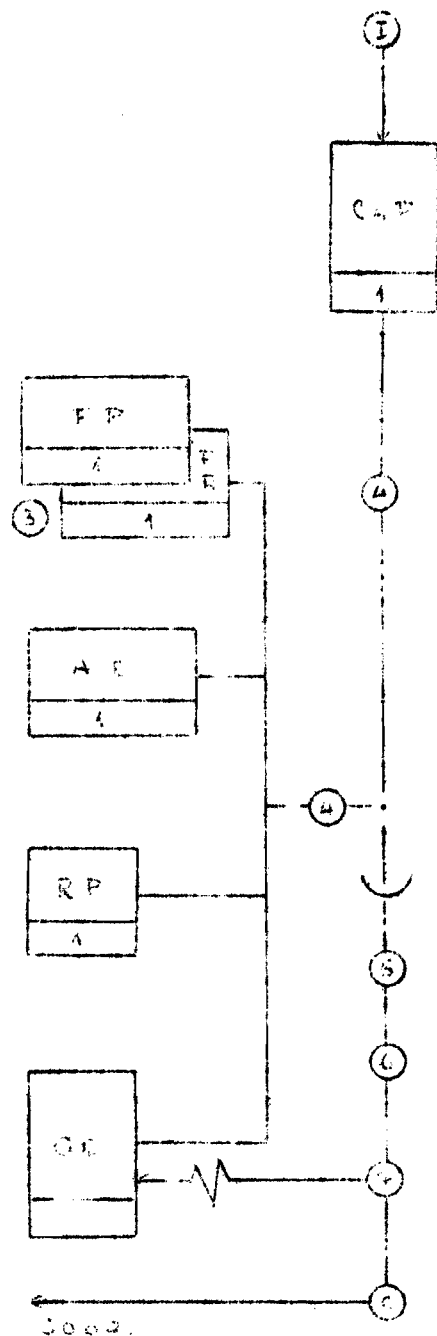
IV - Sección Comercial - Sector Ventas al Contado

Trámite: Venta en mostrador.

- 1 - A base de los pedidos recibidos directamente de clientes o por intermedio de las Secciones de venta, confecciona Nota de Venta Contado (N.V.C.) por cuadruplicado.
- 2 - Coloca sobre los 4 ejemplares de la N.V.C. un sello con las iniciales de la Sección de venta correspondiente (EM - DT - PP - AG ó VT).
- A - Entrega a Depósito ejemplar N° 4 de la N.V.C.
- B - Recibe de Depósito la mercadería.
- 3 - Cobra al cliente y pasa por la máquina registradora los ejemplares N° 1 y 2.
- C - Entrega mercadería y ejemplar N° 1 a cliente.
- 4 - Archiva provisoriamente ejemplar N° 2, para confeccionar Libro Caja Contado.
- 5 - Archiva provisoriamente ejemplar N° 3, para confeccionar Factura de Ventas Contado.



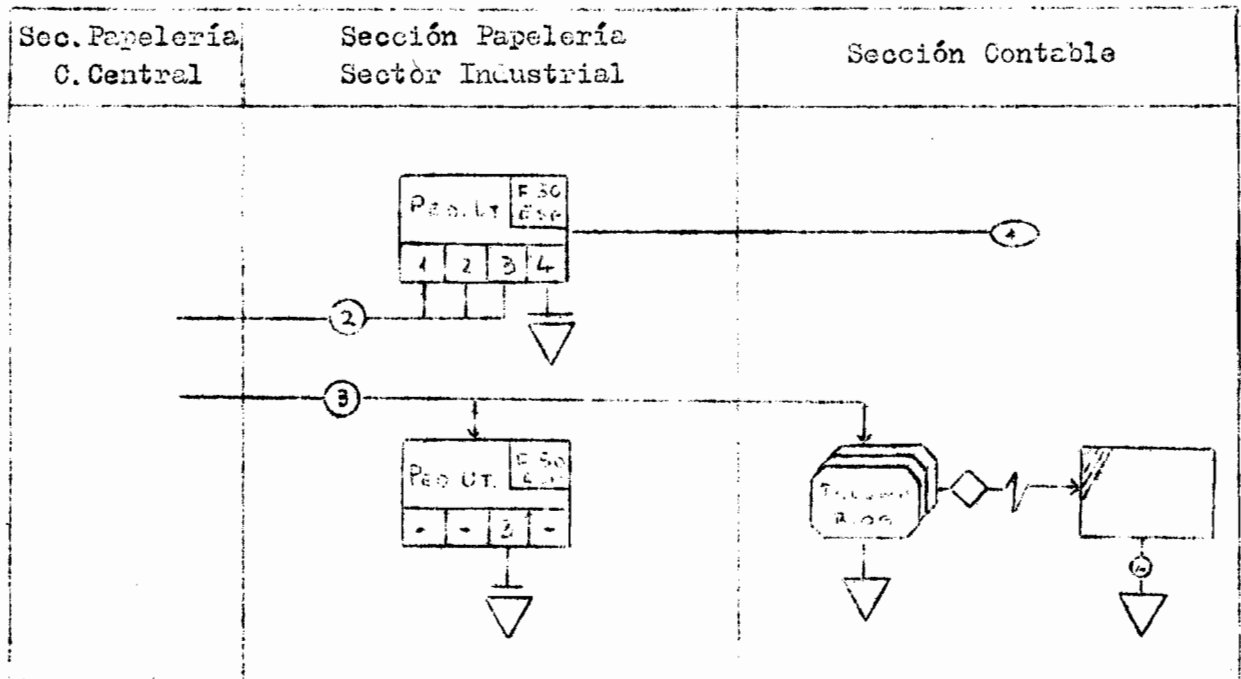
- 4 - Reune en un solo legajo el C. a P. con la F.P. ej. 1, el A. E. y el R. P. y adjunta provisoriamente a dicho legajo la F.P. ej. 2 y la O.C.
- 5 - Ordena los C. a P. reuniendo aquellos en que se acrediten las mismas cuentas.
- 6 - Numera correlativamente los C. a P. y asigna el mismo N° a todos los antecedentes.
- 7 - Registra al dorso de la O.C. ej. 3 el número e importe del C. a P. respectivo.
- 8 - Envía a Contador las C. a P. con antecedentes indicados en punto 4.



B - Ejemplos de procesos administrativos típicos compuestos

VI - Secciones: Papelería y Contabilidad

Trámite: Pedido de talonarios de vales.



1 - Pedido telefónico.

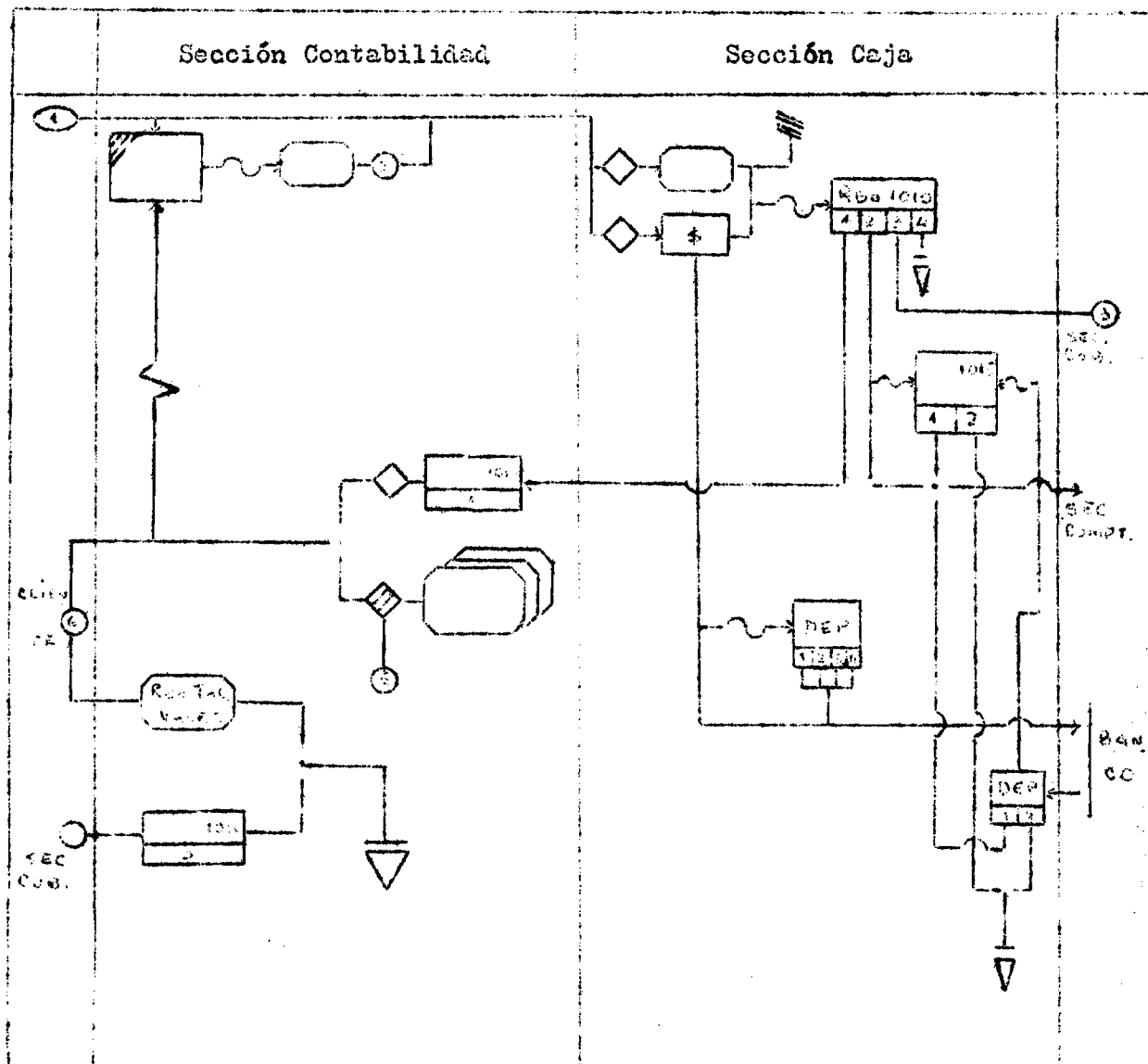
2 - Se envía a C. Central, generalmente con otros pedidos de papelería.

3 - Se recibe ej. 3 con numeración de talonarios recibidos.

4 - Cuadernos columnados para registro.

VII - Secciones: Contabilidad y Caja

Trámite: Venta de talonarios de vales.



Ref. 1 - Pedido verbal del cliente.

2 - Fórmula s/n a efectos de dar la numeración de vales que deberá consignar Caja en el Recibo Oficial (Form. 1010).

3 y 3' - Secc. Control Créditos y Cobranzas envía el recibo a Sección Contabilidad.

4 - Cliente vuelve a Sección Contabilidad.

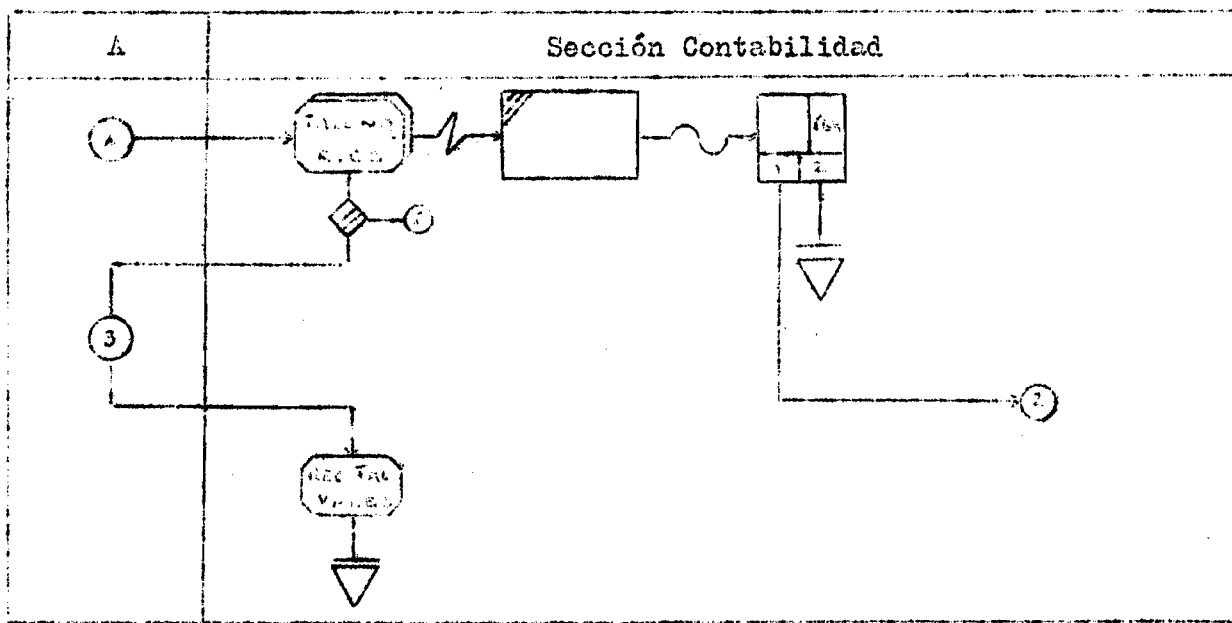
5 - Al entregar los vales al cliente se sellan y se firman.

6 - Cliente devuelve recibo firmado del talonario.

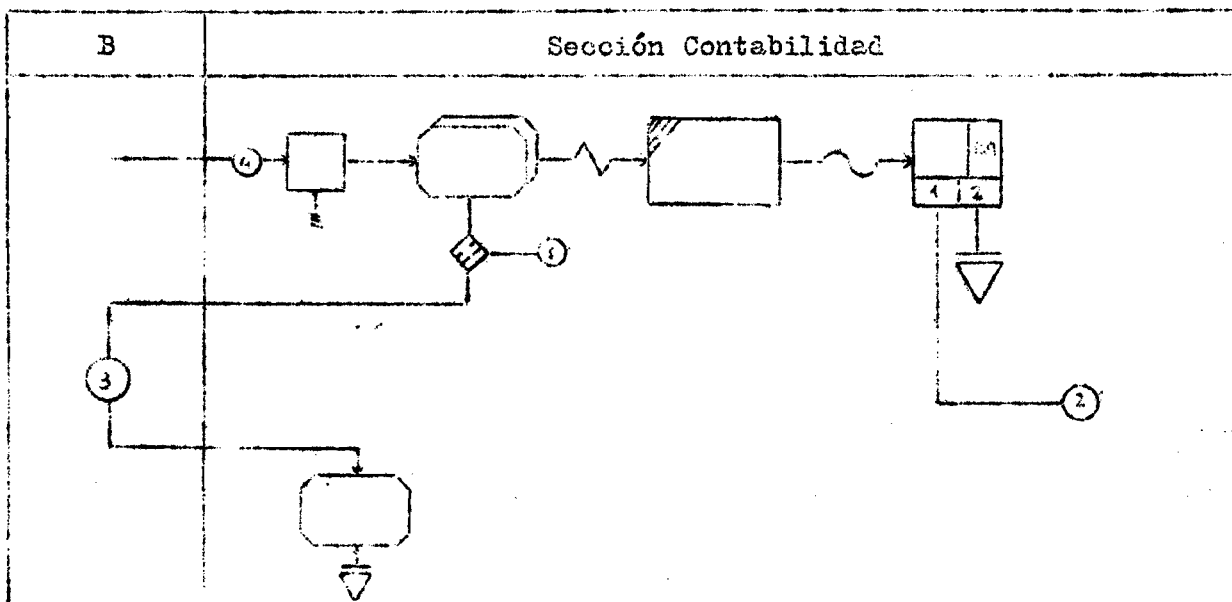
VIII - Sección Contabilidad

Trámite: Entrega de vales para consumo.

Trámite: Entrega de vales para consumo interno.



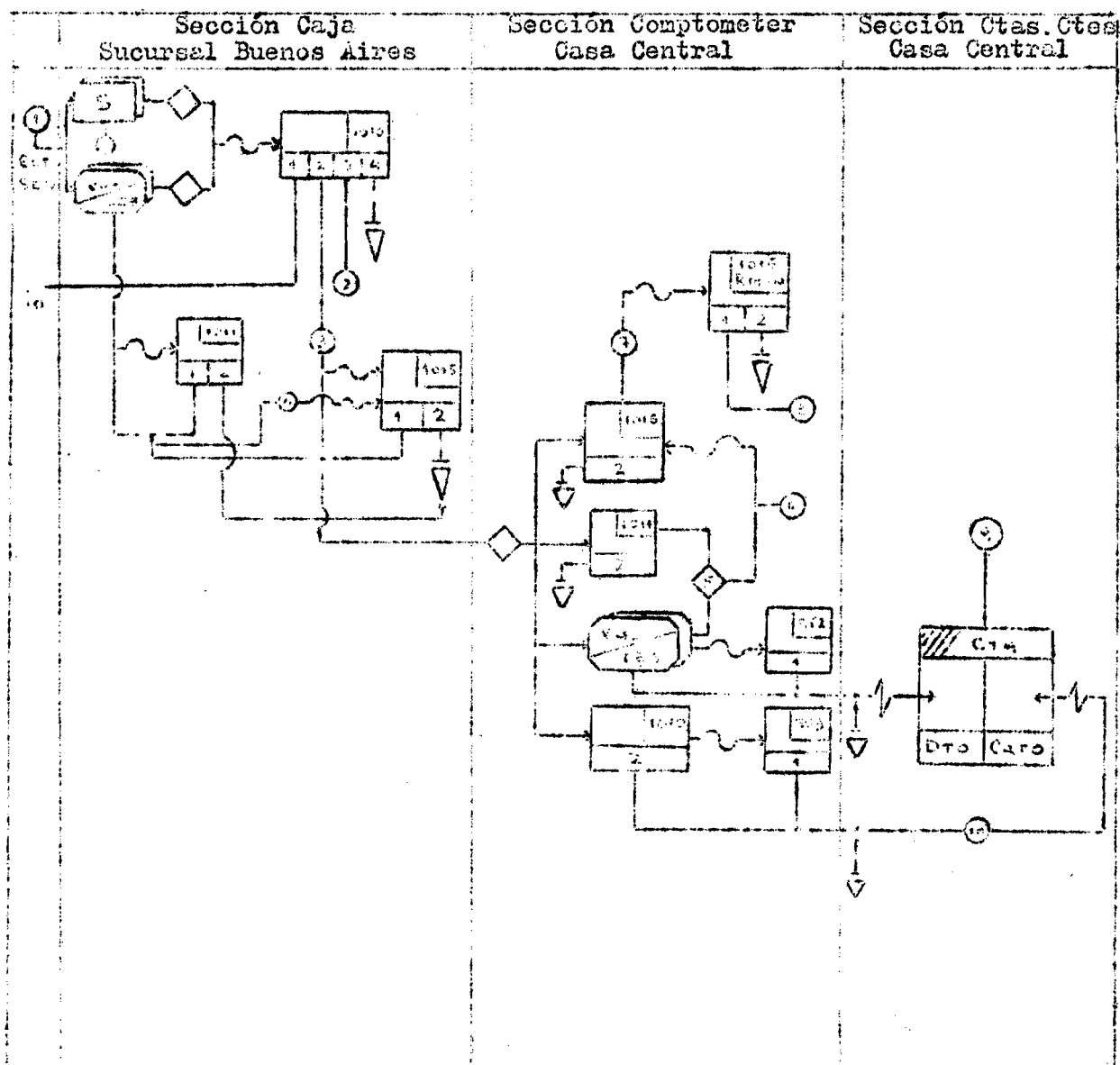
Trámite: Entrega de vales para consumo Casa Central.



- Ref. 1 - El pedido de talonarios los realiza habitualmente el responsable del automotor.
 2 - Se prepara mensualmente y se remite a C. Central, Dpto. Contralor, que emite a su vez nota de cr. que envía a Secc. Comptometer.
 3 - Devuelve recibo talonario firmado.
 4 - Formulario s/n que se prepara por c/unidad.
 5 - Se sella, firma y se coloca N° de unidad.

IX - Secciones: Caja - Control - Cuentas Corrientes

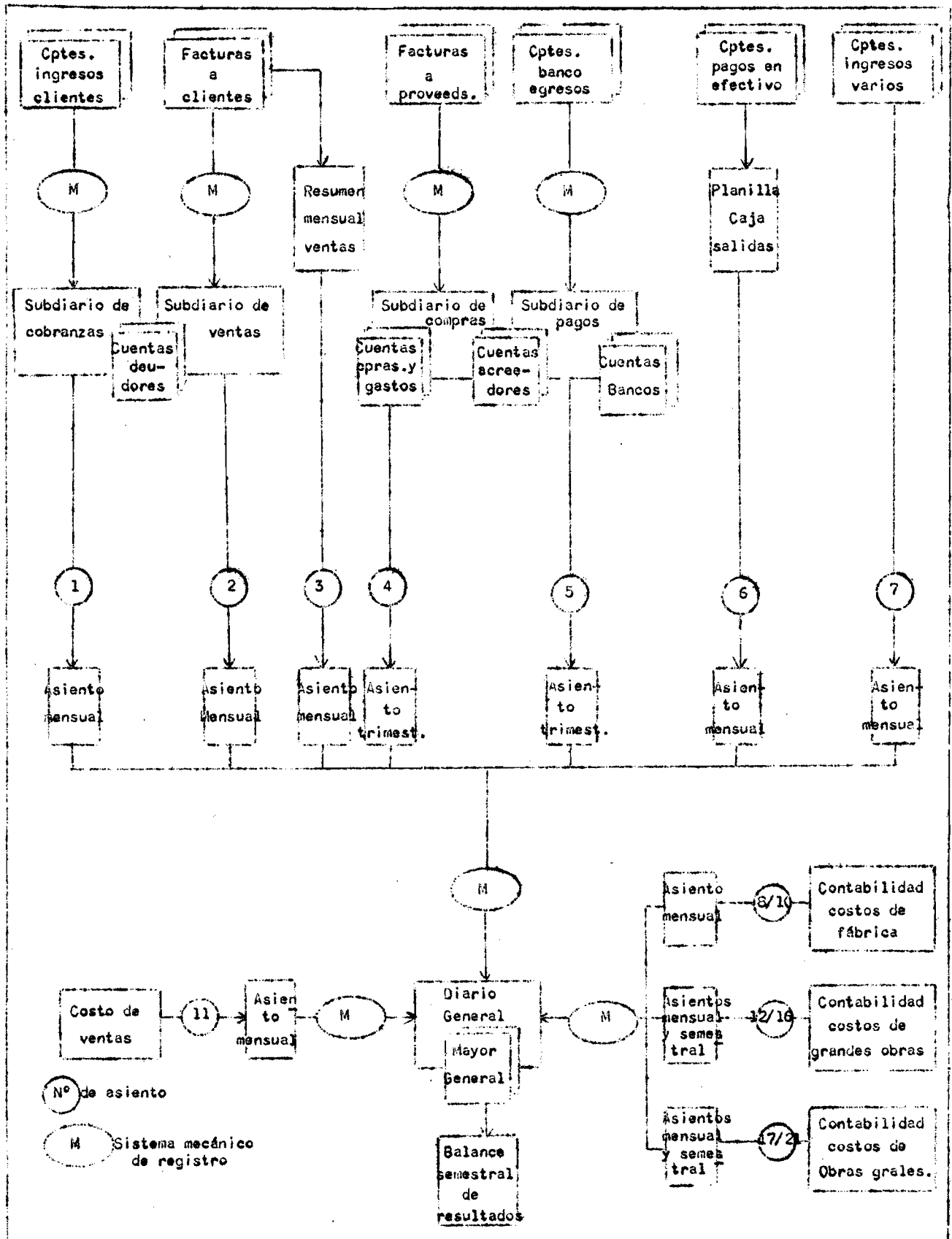
Trámite: Recepción y contabilización de vales.



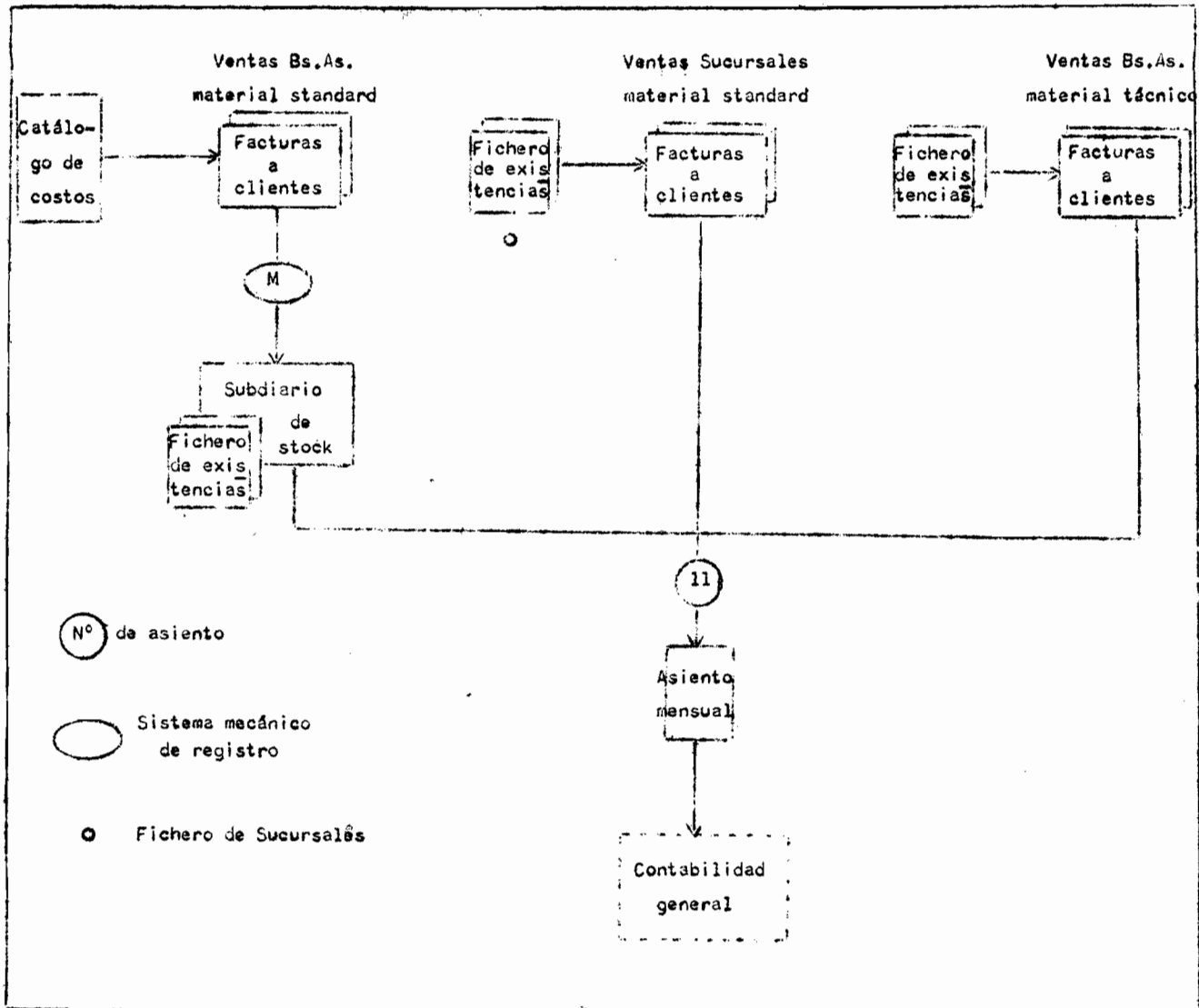
- Ref. 1 - Las estaciones de servicio abonan sus deudas con dinero + vales.
 2 - Ver destino en diagrama hoja N° 182.
 3 - Contabiliza en la Columna 3 del Form.1015 (Cobranzas Vtas. Ctas. Ctes.).
 4 - Contabiliza en la Columna 13 del Form.1015 (Valores enviados al Cobro).
 5 - Solamente controla "importe total de vales recibidos".
 6 - Contabiliza débito en Columna 16 y crédito en Columna 37.
 7 - Form.1015 resumen, elaborada a base de las 1015 de Sucursales.
 8 - Enviada al Dpto. Controlador.
 9 - Esta cta. debe tener siempre saldo acreedor.
 10 - Recibes correspondientes a ingresos por venta de vales.

C - Ejemplos de graficación de procesos contables

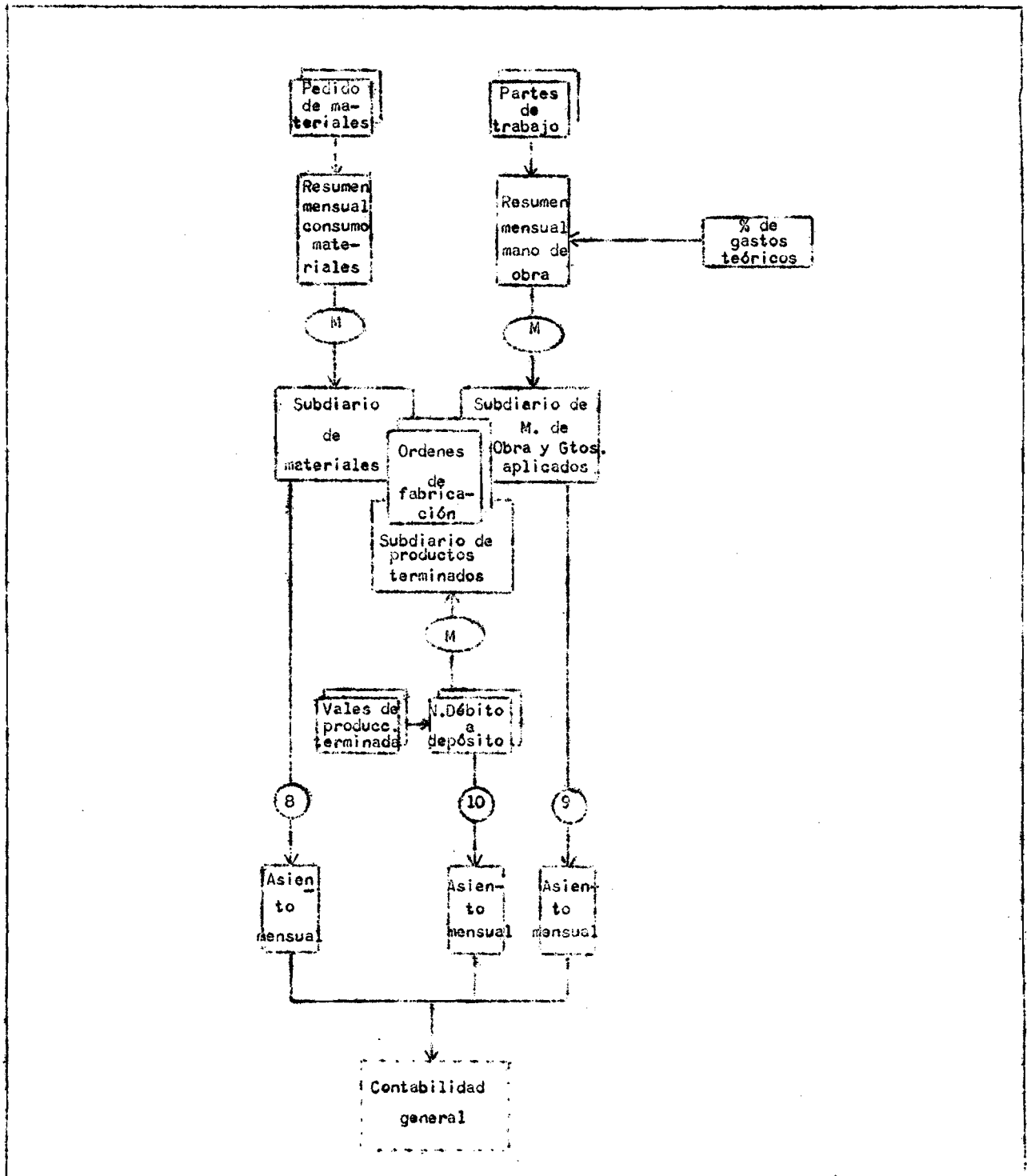
X - Contabilidad general.



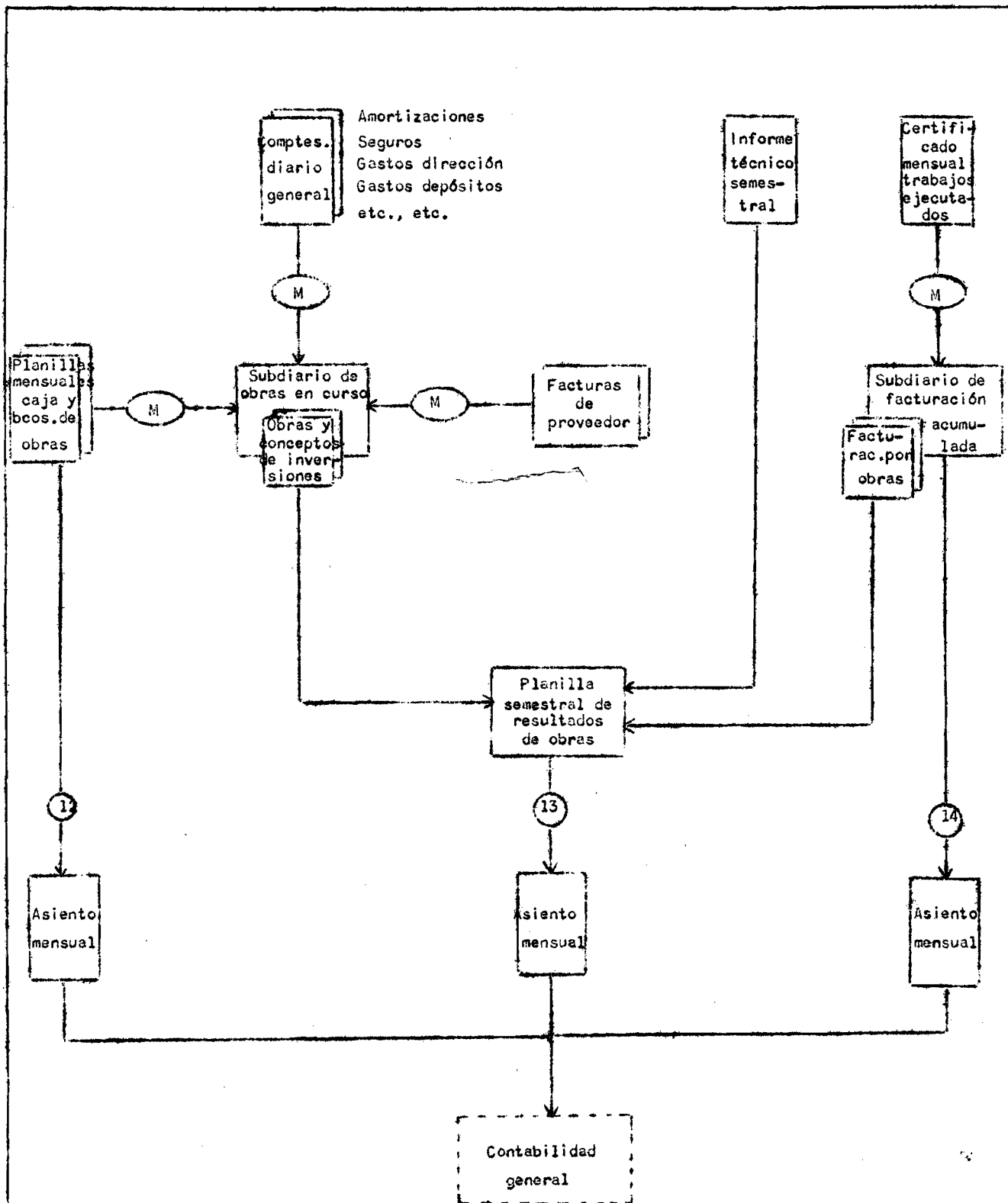
XI - Costo de ventas.



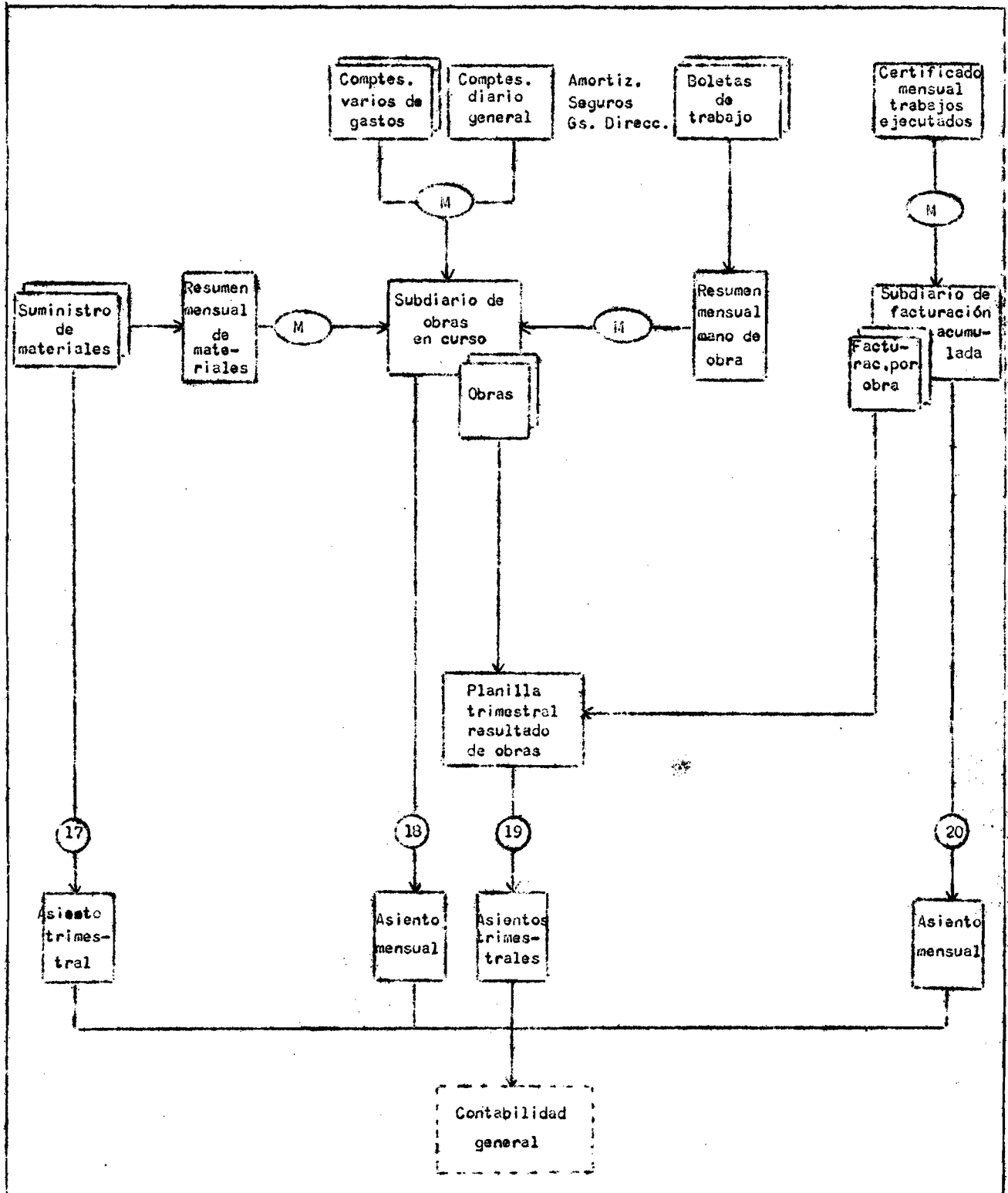
XII - Contabilidad costos de fábrica.



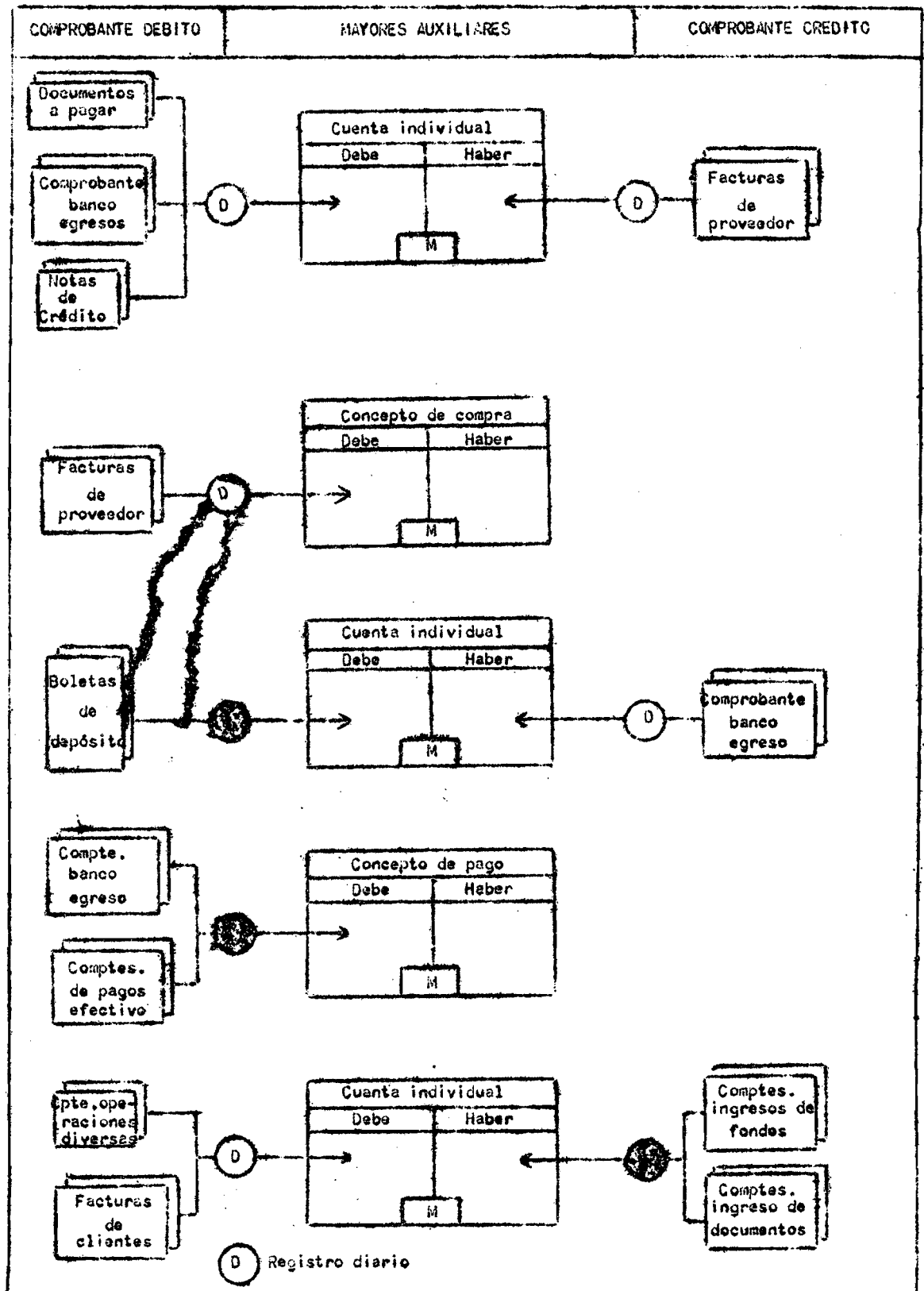
XIII - Contabilidad costos de grandes obras.



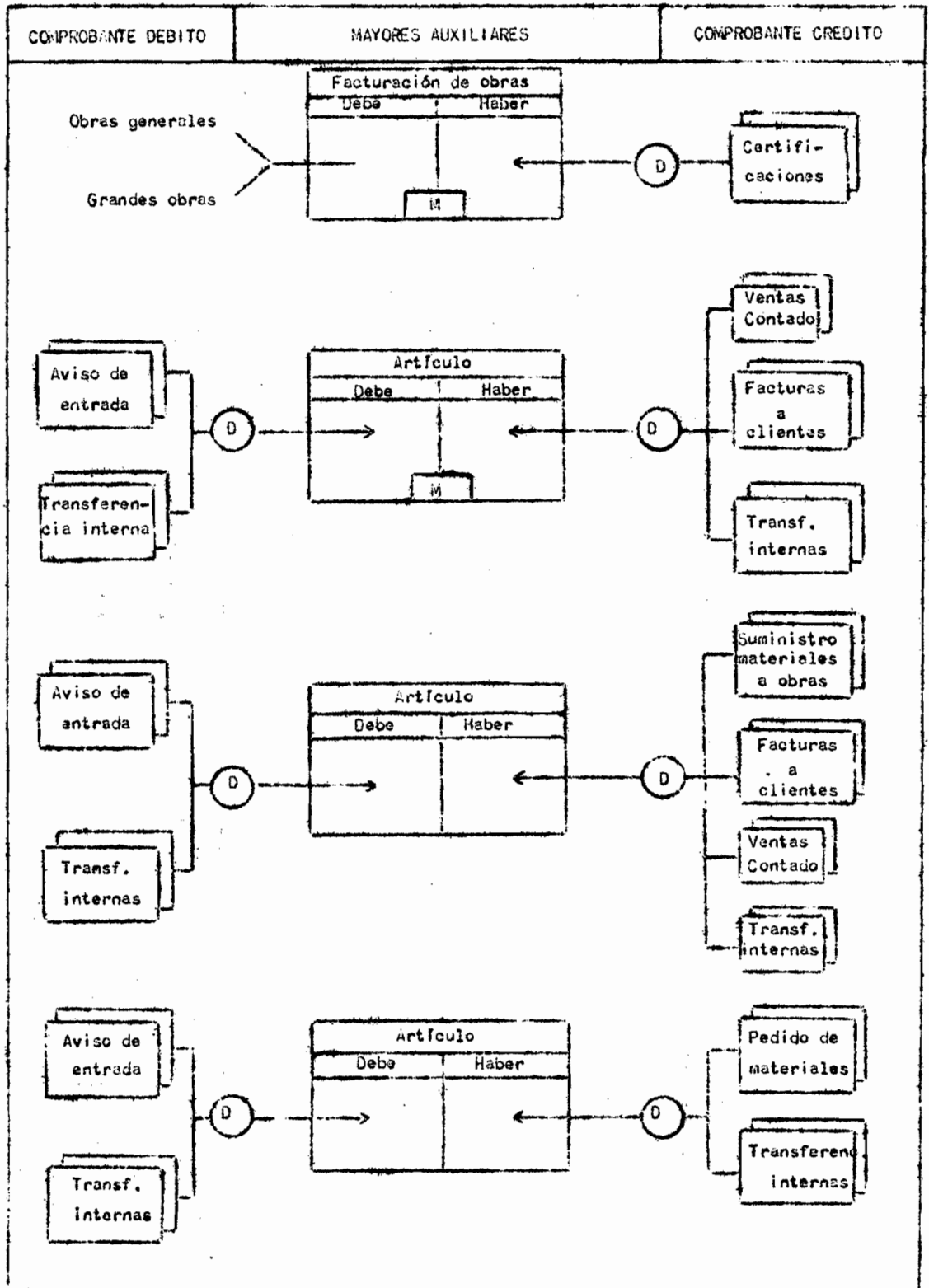
XIV - Contabilidad de costos de obras generales.



XV - Registraziones en libros y fichas.



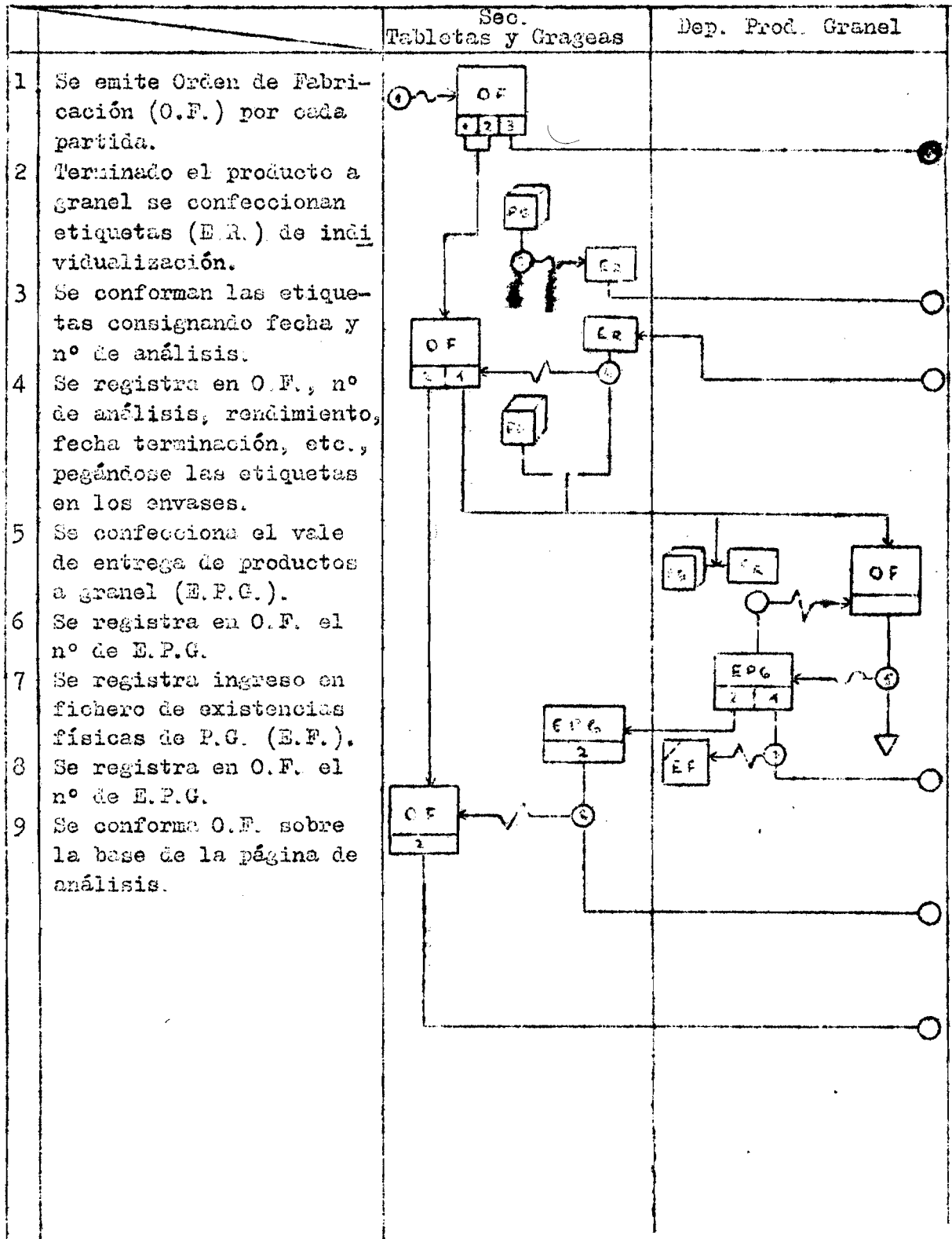
XV - Registraciones en libros y/o fichas (continuación).

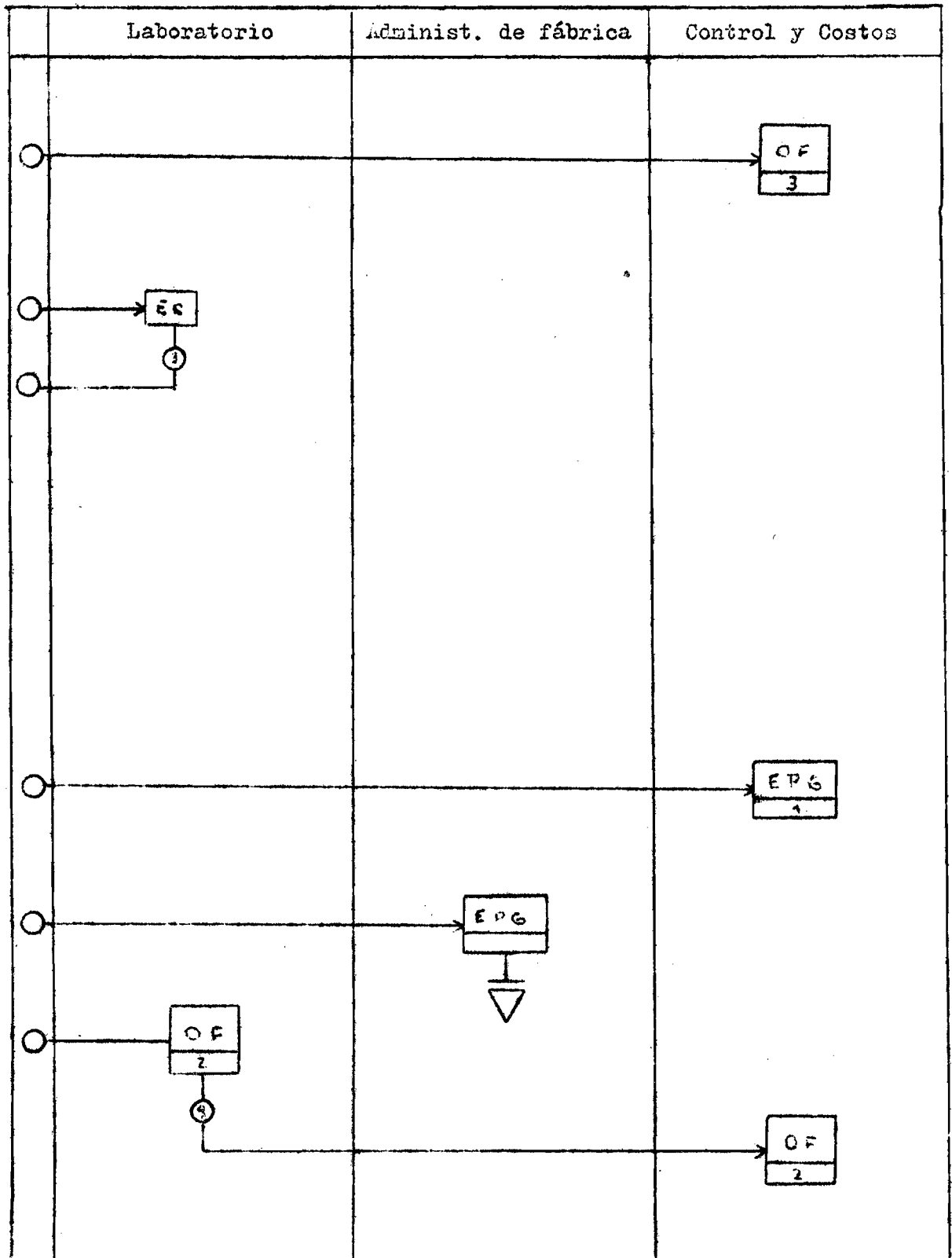


D - Ejemplos de procesos integrados

XVI - Secciones varias - Sistema de costos

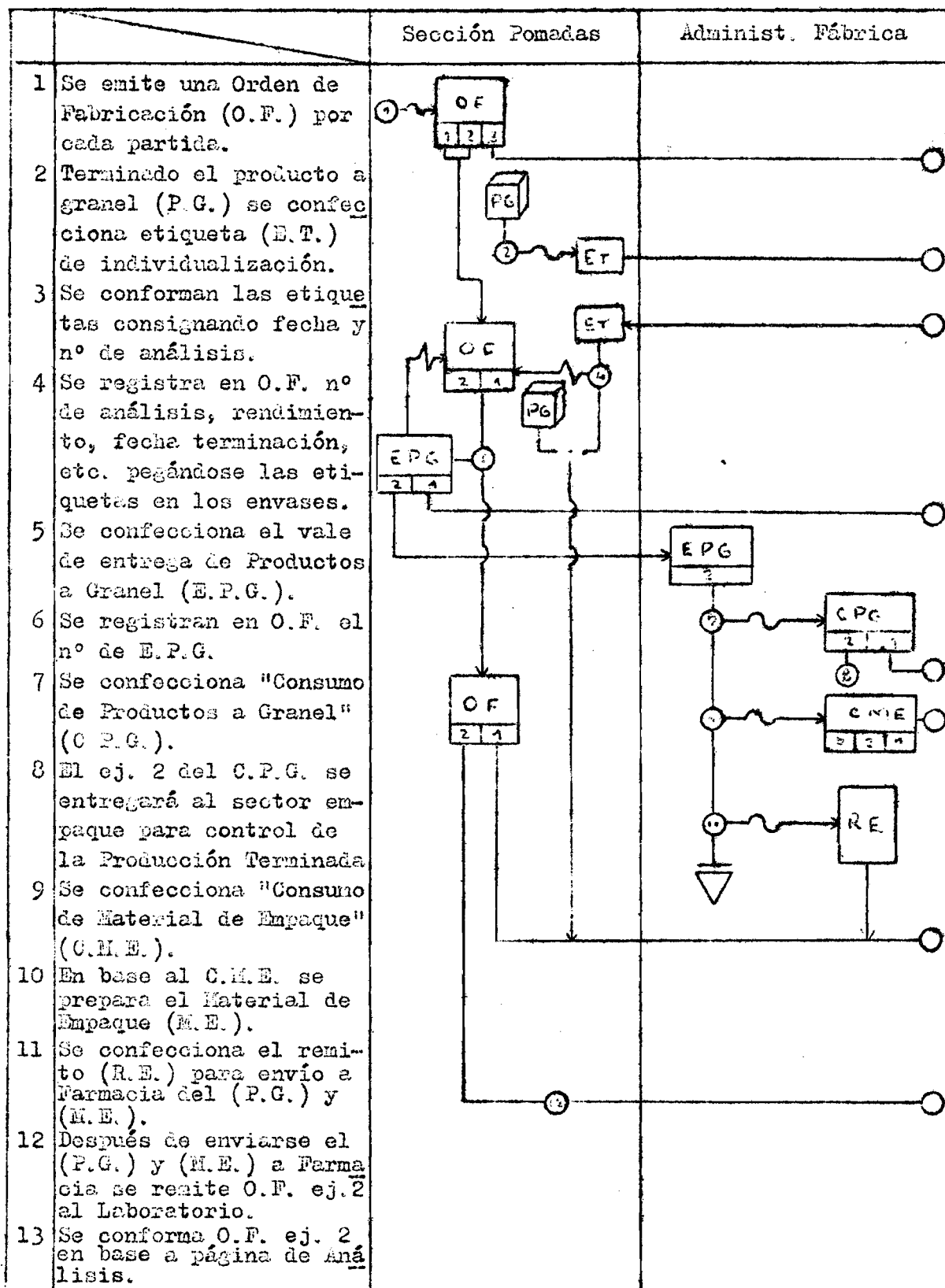
Trámite: Producción a granel.

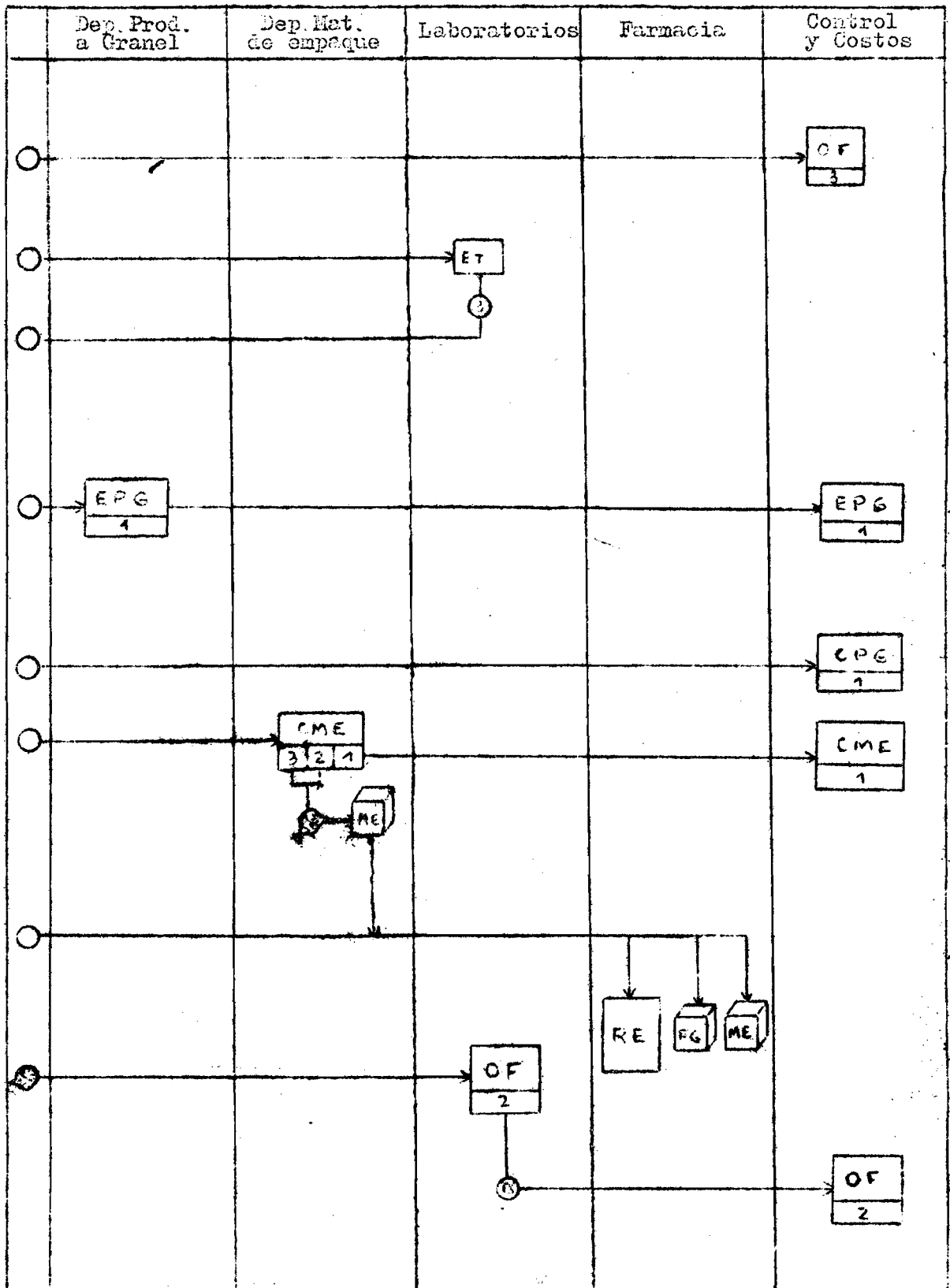




XVII - Secciones varias - Sistema de costos

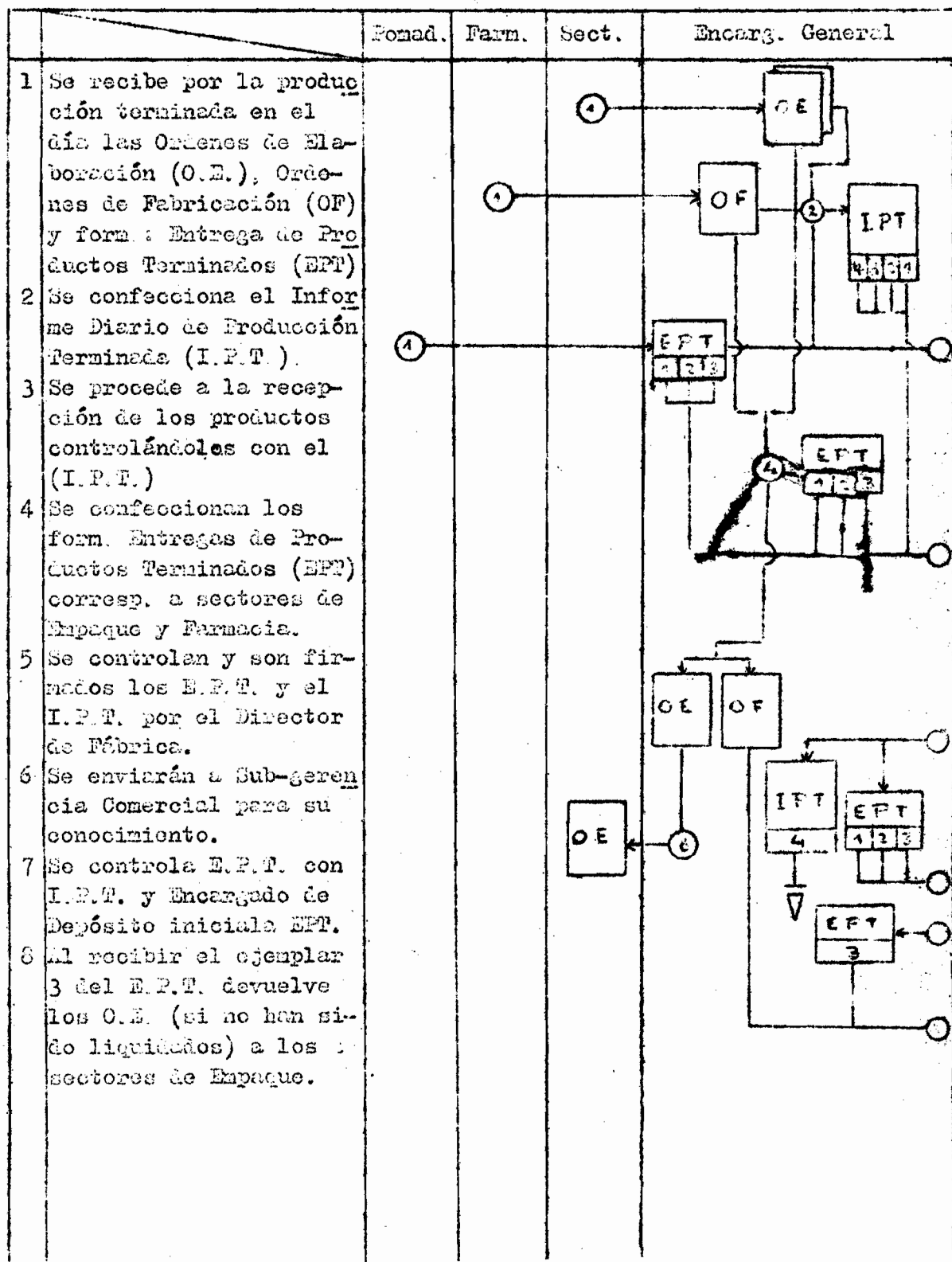
Trámite: Producción a granel.





XVIII - Secciones varias - Sistema de costos

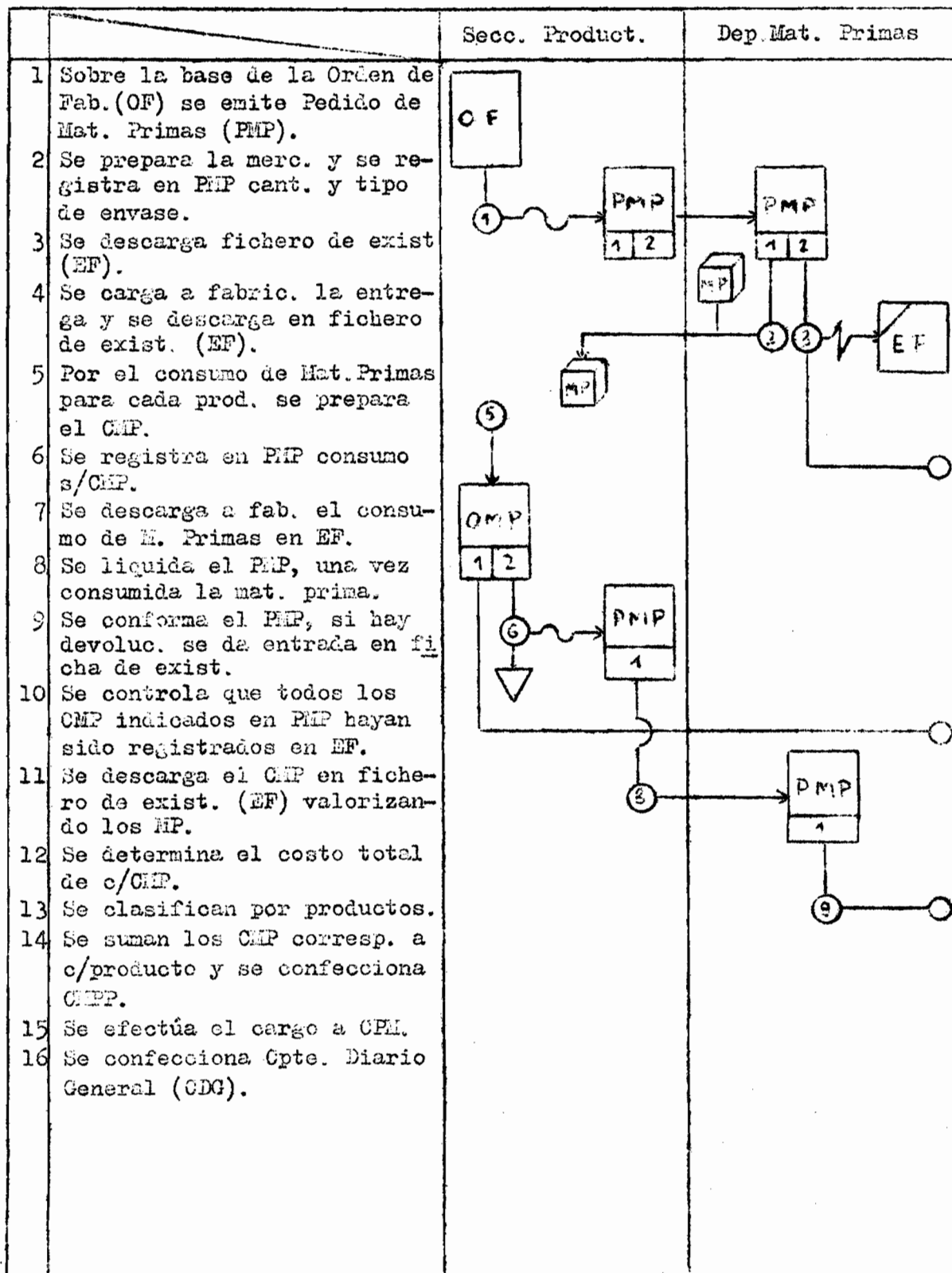
Trámite: Entregas al depósito de productos terminados.

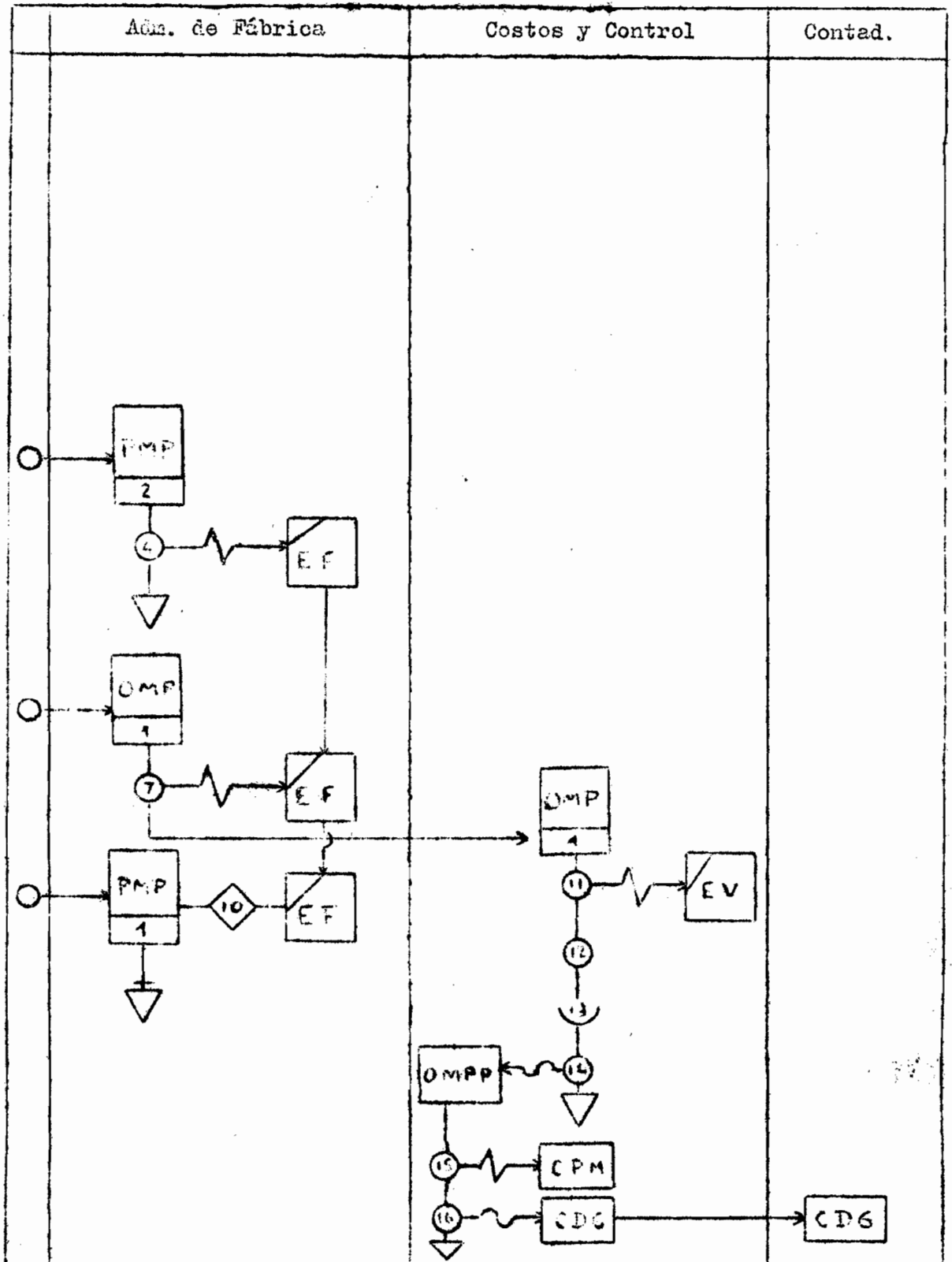




XIX - Secciones varias - Sistema de costos

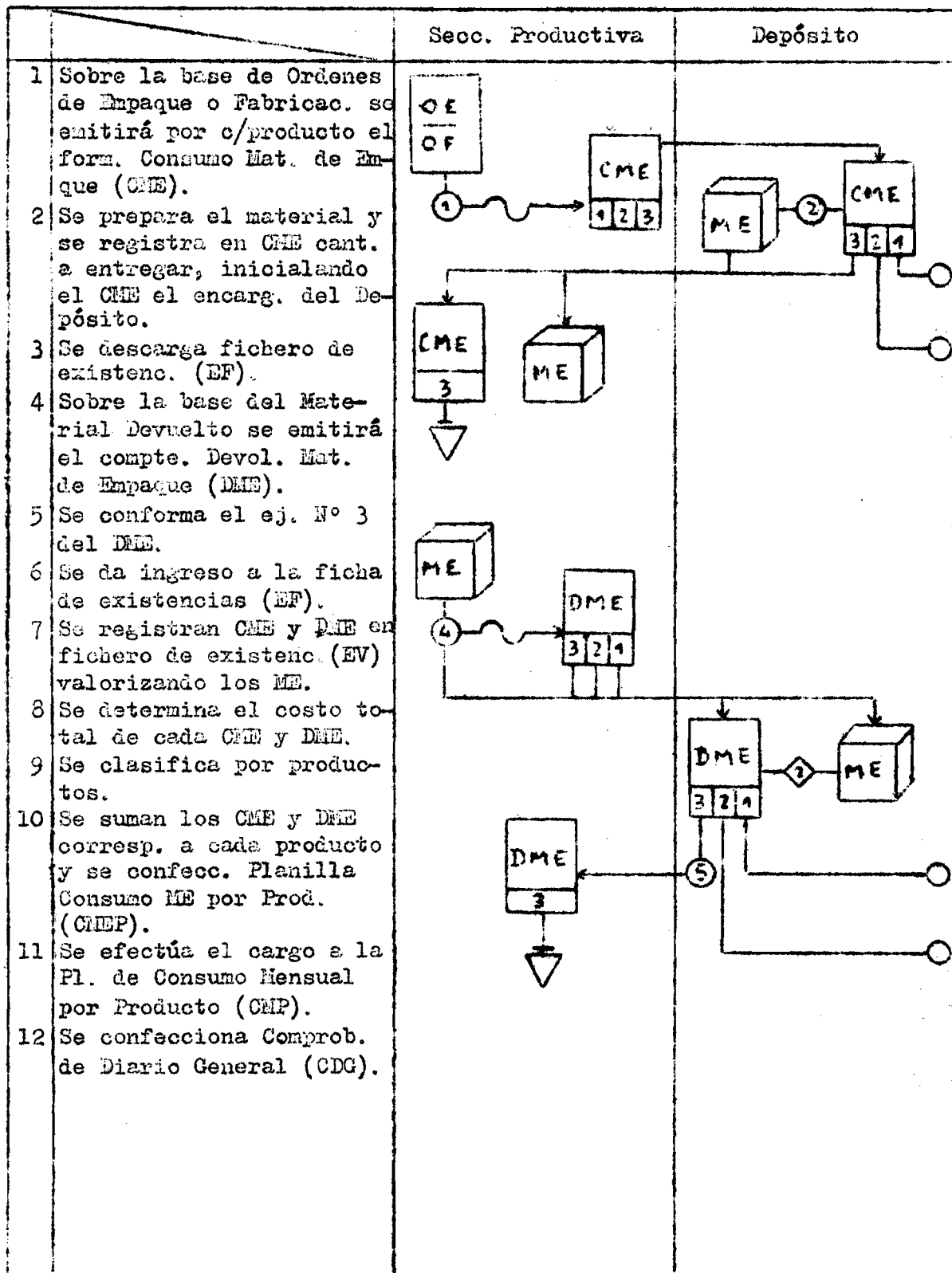
Trámite: Consumo de materias primas.





XX - Secciones varias - Sistema de costos

Trámite: Consumo de Material de Envase y Empaque.



INDICE GENERAL

	<u>Página</u>
PROLOGO	1
CONTENIDO	3
<u>Capítulo</u>	
I - ANTECEDENTES.	6
1 - Evolución y desarrollo de la Auditoría Interna . .	7
2 - Conceptos y definiciones	10
3 - Características modernas	18
4 - Naturaleza de sus servicios	19
5 - Necesidad de su existencia en la empresa moderna .	21
II - FUNCIONES DE LA AUDITORIA INTERNA.	24
6 - El control interno y la Auditoría Interna	25
7 - Los procedimientos administrativos y la Auditoría Interna	31
8 - Actividades específicas	33
9 - Actividades especiales	39
III - EL PROGRAMA DEL AUDITOR INTERNO.	53
10 - Consideraciones preliminares	54
11 - Análisis de procedimientos	60
12 - Normas de fiscalización	61
13 - Guías y cuestionarios de trabajo	63
Guía general de fiscalización	63
I. Ingresos de fondos	63
II. Egresos de fondos	65
III. Arqueos de Caja	68
IV. Conciliaciones bancarias	69
V. Compras	70
VI. Acreedores	73

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
VII. Ventas	73
VIII. Deudores	75
IX. Documentos a cobrar	77
X. Existencias	78
XI. Contabilidad	80
XII. Sueldos	82
XIII. Jornales	83
XIV. Comisiones	85
XV. Leyes sociales	87
XVI. Seguros	88
XVII. Leyes impositivas	89
14 - Otros servicios no programados	194
IV - EVALUACION DE LOS PROCEDIMIENTOS.	100
15 - Importancia de este examen	101
16 - El precepto básico: la separación de funciones y responsabilidades	103
17 - Normas mínimas de control interno	105
Manual de normas mínimas	105
I. Movimiento de fondos	105
II. Compras	117
III. Acreedores	123
IV. Ventas	124
V. Deudores	131
VI. Documentos a cobrar	134
VII. Obligaciones a pagar	136
VIII. Existencias	138
IX. Remuneraciones al personal	143
X. Contabilidad general	147
XI. Seguros	150
XII. Impuestos	157
XIII. Leyes sociales	158

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
18 - La técnica del análisis	159
18.a. Cuestionarios	160
18.b. Gráficos de secuencias	161
18.b.1. Mécanica del relevamiento	162
18.b.2. Definiciones	163
18.b.3 Pasos del proceso	164
18.b.4. Descripción sintética de cada tarea	165
18.b.5. Símbolos convencionales	166
18.b.6. Mecánica de la diagramación	172
A - Ejemplos de procesos típicos	
administrativos simples	172
19 - Modificaciones de secuencia de operaciones	175
V - ELEMENTOS DE TRABAJO	177
20 - La organización en equipos	178
21 - Preparación de hojas de trabajo	180
22 - Importancia del archivo	182
23 - Tratamiento de las recomendaciones	183
24 - Los informes del Auditor Interno	186
25 - Examen de los resultados de sus recomendaciones	191
VI - JERARQUIA Y PREPARACION TECNICA DEL AUDITOR INTERNO	193
26 - Dependencia funcional de la Auditoría Interna	194
27 - Autoridad y responsabilidad de su función	201
28 - Relaciones con el personal de la empresa	203
29 - Cualidades especiales del Auditor Interno	205
VII - COORDINACION DE FUNCIONES	209
30 - Entendimiento entre órganos internos de control	210
31 - Complemento de la Auditoría Interna con la Ex- terna	212
32 - Contribución a la eficiente dirección de empre- sas	218

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
CONCLUSIONES	221
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	225
ANEXO - CURSOGRAMAS DE PROCESOS ADMINISTRATIVOS TIPI	
COS	231
INDICE GENERAL	259

Col. 1501
842

LA AUDITORIA INTERNA

Y LOS

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

RESUMEN DE LA

TESIS DOCTORAL

Tesis

Top. H. 5112
P3
ru


NORBERTO D. PINA

Nº REG 16.353

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

1965

CATALOGADO

C O N T E N I D O

C A P I T U L O I

Antecedentes

- 1 - Evolución y desarrollo de la auditoría interna.
- 2 - Conceptos y definiciones.
- 3 - Características modernas.
- 4 - Naturaleza de sus servicios.
- 5 - Necesidad de su existencia en la empresa moderna.

C A P I T U L O II

Funciones de la auditoría interna

- 6 - El control interno y la auditoría interna.
- 7 - Los procedimientos administrativos y la auditoría interna.
- 8 - Actividades específicas.
- 9 - Actividades especiales.

C A P I T U L O III

El programa del auditor interno

- 10 - Consideraciones preliminares.
- 11 - Análisis de procedimientos.
- 12 - Normas de fiscalización.
- 13 - Guías y cuestionarios de trabajo.
- 14 - Otros servicios no programados.

C A P I T U L O I V

Evaluación de los procedimientos

- 15 - Importancia de este examen.
- 16 - El precepto básico: la separación de funciones y responsabilidades.
- 17 - Normas mínimas de control interno.
- 18 - La técnica del análisis.
- 19 - Modificaciones de secuencias de operaciones.

C A P I T U L O V

Elementos de trabajo

- 20 - La organización en equipos.
- 21 - Preparación de hojas de trabajo.
- 22 - Importancia del archivo.
- 23 - Tratamiento de las recomendaciones.
- 24 - Los informes del auditor interno.
- 25 - Examen de los resultados de sus recomendaciones.

C A P I T U L O V I

Jerarquía y preparación técnica del auditor interno

- 26 - Dependencia funcional de la auditoría interna.
- 27 - Autoridad y responsabilidad de su función.
- 28 - Relaciones con el personal de la empresa.
- 29 - Cualidades especiales del auditor interno.

C A P I T U L O V I I

Coordinación de funciones

- 30 - Entendimiento entre órganos de control interno.
- 31 - Complemento de la auditoría interna con la externa.
- 32 - Contribución a la eficiente dirección de empresas.

C O N C L U S I O N E S

C O M P E N D I O

En esta obra nos hemos ocupado de analizar, conjuntamente con principios y presupuestos básicos de administración y racionalización de haciendas, las posibilidades y proyecciones que brinda al equipo directivo empresario, la concepción e implementación de un órgano de Auditoría, dentro mismo de su estructura funcional.

Para ello, hemos creído conveniente comenzar el estudio con un examen del desarrollo cronológico de las técnicas de Auditoría, haciendo acopio de conceptos y definiciones de autores e instituciones de reconocido predicamento. Anotamos que el afincamiento de la Auditoría Interna, como elemento de control superior, logra afirmarse con el advenimiento de la empresa moderna, la que con las implicancias de su adecuado gobierno, crea necesidades únicamente satisfechas por técnicas programáticas y normativas.

En las últimas décadas se abandonan los viejos moldes de Auditoría policial contable, para transformarse en una disciplina capaz de proporcionar un conjunto de presupuestos lógicos y racionales, que a la vez de ofrecer mayor seguridad y mejor eficiencia operativa, constituya un elemento permanente de estímulo, crecimiento y progreso.

Por la naturaleza de sus servicios y por su acreditada preparación, este grupo de expertos es responsable de conducir y producir una crítica objetiva, honesta e imparcial de la eficiencia de sistemas y procedimientos, ponderando y evaluando las normas de control interno para proveer al máximo aprovechamiento de recursos humanos y materiales.

En concordancia con las ideas expuestas y para hacer más comprensibles las bases de fundamentación de este instrumento idóneo de medición de eficiencia, se revistan los elementos constitutivos del control interno y se examinan los órganos encargados de su implantación y correlativo mantenimiento.

Se procura posteriormente enumerar las actividades específicas, teniendo en cuenta que su servicio se desenvuelve sobre bases independientes y de neto corte consultivo, sin ligamento ni trabazón con otros grupos y unidades administrativas. Advertimos que, la función encaminada a la observancia de las políticas y normas dictadas por la dirección y a la completa adhesión de las áreas operativas, constituye una de las principalísimas tareas de la Auditoría Interna. Afirmamos que una de las condiciones fundamentales, determinante de una promotora administración, es el alto nivel moral que impera en todos los sectores de la compañía y que el logro y mantenimiento de esta filosofía ética - nervio y dogma de Auditoría - no se refiere exclusivamente a la eliminación de las posibilidades de fraudes y acciones deshonestas, sino al espíritu y tendencia encaminada a lograr una plena contribución racional de objetivos, poniendo a disposición de la empresa los mejores esfuerzos productivos.

Para obtener resultados positivos, es indispensable programar las tareas de los Auditores Internos; es decir, conducir su labor en base a un esquema de desarrollo predeterminado, a una estimación de tiempos prefijada y a una determinación de áreas fiscalizables e intensidad de revisión.

El programa de Auditoría Interna, cualquiera sea el tipo elegido, no debe constituir un instrumento rígido e inmutable. La sagacidad, el talento y la imaginación del Auditor, para detectar y analizar situaciones no previstas en el plan original, pero que enmarcan en la esfera de su acción, pueden ser motivo de desviaciones importantes y aún de transmutaciones integrales.

Un aspecto que se señala en el trabajo original y que hace a la estructura interna de los planes, es el referente al contenido de las funciones programadas y que a juicio del autor, necesariamente deben estar constituidas por análisis de procedimientos y por normas de fiscalización.

El estudio del proceso administrativo completo, los trámites, las rutinas, los diagramas de secuencias de operaciones, el examen de los movimientos y responsabilidades del personal, son causales definitorias del conceptual análisis de procedimientos. En cambio, las tareas de fiscalización se identifican con el proceso lógico de revisión crítica. No necesariamente, ambas funciones deben realizarse en forma independiente. Por el contrario, es aconsejable practicarlas simultáneamente, a fin de amalgamar aptitudes analíticas con facultades críticas.

Se ofrece al lector, una "Guía completa de fiscalización", preparada a base de experiencias y recopilaciones de trabajos sobre la materia, cuya aplicación puede ser adaptada a la frecuencia e intensidad de los programas particulares previstos.

Se incursiona en los prolegómenos de la transformación de la filosofía auditora por la incorporación en empresas de cierta magnitud de sistemas electrónicos de sistematización de datos, afirmando que las modificaciones fundamentales de cómputos y registros, no alterará mayormente los objetivos básicos de la Auditoría Interna. Exigirá, eso sí, modificaciones posicionales en las técnicas de análisis y fiscalización y una activa participación en la planificación y readaptación de rutinas y comprobantes a las necesidades del nuevo lenguaje mecánico.

Por su relevante importancia, se dedica un capítulo especial a la evaluación de los procedimientos. El correcto ensamblamiento de las dinámicas secuenciales y la elección de normas de ajustamiento funcional a las distintas operaciones y departamentos, debe ser motivo de vigoroso reconocimiento por parte de auditores y metodistas de empresas, por el efecto regulador que comunica a los procesos administrativos en función protectora del sistema de control interno estructural. Al determinar el comportamiento de las rutinas de trabajo, utilizando las más avanzadas técnicas de relevamientos y análisis, es aconsejable incóulcar y mantener vívidamente en la mente del Auditor, el precepto básico e incontrovertible de que todo acertado sistema de control interno debe

irrenunciablemente descansar sobre una correcta separación de funciones y responsabilidades del personal. Un alto porcentaje de desviaciones y excesos administrativos se materializan por omisión y ausencia de este principio.

Complementando la guía práctica de fiscalización, se ha enunciado un conjunto de "Normas mínimas de control interno" que por su naturaleza universal, puede ofrecer valiosa asistencia a los hombres responsables de la observancia de estos postulados.

La técnica investigadora de la eficacia del sistema de control interno en una organización, puede implementarse con la utilización de apropiados cuestionarios o con el empleo de gráficos secuenciales (Flow-charts). Ambos métodos tienden a cumplir con la misma finalidad, y su aplicación lejos de ser excluyente, de consuno se complementa en forma admirable.

No obstante, el autor estima ventajosa la adopción de la mecánica de graficación, por cuanto además de cumplir con su finalidad específica, tiende a familiarizar al Auditor interviniente con las técnicas de racionalización y eficiencia operativa.

En consecuencia, se investiga en la obra, el curso del relevamiento gráfico, acopiando ejemplos de diagramas típicos, donde se desmenuzan y analizan los procesos y trámites administrativos, a fin de presentar un registro preciso de los movimientos en su secuencia rutinaria exacta.

Al observar fallas y debilidades, se propugna sugerir secuencias modificatorias. Sin embargo, se recomienda no eliminar operaciones o rutinas, sin ratificar cuidadosamente el efecto de dicha acción, afirmando que si este objetivo no es extremado al máximo, se corre el peligro de que la reorganización proyectada se transforme en una desorganización subjetiva aceptada.

Convencido de la necesidad de aunar voluntades para obtener fecundísimos resultados, el autor, sin pretender apologizar el cercena-

miento de individualidades, es partidario de la investigación y organización del trabajo de Auditoría en equipos, por cuanto entiende que este método formativo y corporativo, es el que rinde máximos beneficios en orden a la institución fiscalizada y en prestigio al alto nivel del grupo engendrado.

Se aquilata en el texto la importancia del informe del Auditor conviniendo con el decir de J.O. Davies (1) en que "es la culminación de toda tarea de investigación y el mejor elemento para juzgar la calidad del trabajo ejecutado". Por ello, se sugiere no escatimar esfuerzos para expresar claramente por escrito, el contenido técnico y la eficacia forjativa de la labor analítica y revisora realizada. Se afirma que, la habilidad para escribir no consiste solamente en capacidad para traducir ideas y comprobaciones al papel, sino que importa la búsqueda del brillante efecto que un estilo racional, metódico, breve, claro y efectivo, debe producir en el ánimo de directivos y ejecutivos.

Se destaca la trascendencia de un archivo ordenado de documentaciones y comprobaciones, pues constituyen los avales necesarios para ratificar sus aserciones, toda vez que en tiempo y forma, las observaciones y juicios sean inconvenientemente cuestionados u objetados.

Referente al resultado de las recomendaciones y conclusiones, decimos que el real éxito de la Auditoría Interna y consecuentemente de su elevado crédito y prestigio, es directamente proporcional a la acción que genere su informe. No es suficiente señalar fallas de control o sugerir normas de procedimientos, si no se comprueba hasta el final de su trayectoria, que tales preceptos fueron tomados en forma positiva y que las deficiencias e ineficiencias fueron definitivamente subsanadas.

(1) J.O. DAVIES - El informe de auditoría - Suelto - Trabajo premiado por el Instituto de Auditores Internos de New York 1957.

La dependencia funcional de la Auditoría Interna en la estructura de la empresa, define su independencia, objetividad e imparcialidad. A fin de mantener intactos los postulados enunciados, se sostiene que en toda organización equilibrada el Departamento de Auditoría Interna, debe depender secuencialmente de la línea directiva de la empresa, siendo doblemente ventajoso a la vez, si estos funcionarios desempeñan al mismo tiempo tareas ejecutivas.

No obstante, se afirma que no es conveniente abusar del patrocinio directivo para superar la renuencia de ciertos jefes o sectores, y que por la autoridad y responsabilidad de su función, identificable con principios éticos, debe intentarse catequizar a la oposición, persuadiéndolos de las ventajas operativas observadas y de las sanas recomendaciones efectuadas, encaminadas a lograr el máximo progreso coordinativo y la mejor eficiencia funcional.

Los objetivos de la Auditoría Interna son evidentemente muy amplios y por ende requieren la participación activa de personal distinguido por méritos y probidad, poseedor de habilidades y cualidades especiales. Al analizar sus condiciones mentales, físicas y éticas, se concluye que su preparación técnica es fundamental para desarrollar convicciones sólidas y firmes y emitir juicios ciertos e indubitables. En opinión del autor resulta ventajoso la selección de profesionales, no sólo por propender a la elevación cultural de la función, sino también por adjudicar respetuosa ética a sus colegas y colaboradores, en una actividad donde la conducta del equipo y el prestigio del cuerpo es la piedra de toque que acrisola el creciente resultado favorable de una gestión.

No hay duda, que en las áreas administrativas de los entes industriales y comerciales, las técnicas de control como instrumentos claves de apreciación de rendimientos y resultados, han alcanzado tal desarrollo que nadie discute la necesidad de lograr un sincronismo bien equilibrado. En el contexto se ha señalado que uno de los objetivos de

la Auditoría Interna era de auxilio a la administración superior para contribuir al acrecentamiento de sus responsabilidades.

Asimismo, se ha visto como la serie de controles primarios y automáticos, responden a las estructuras de línea y como el alcance y la índole de sus funciones son apriorísticas y elaborativas. Complementariamente, se ha estudiado el órgano de control interno por excelencia, que con su acción típicamente analista y consultiva, contribuye al entendimiento y coordinación sectorial, sincronizando las operaciones departamentales como un conjunto armónico y ordenado.

En todo instante, se asevera que la instrumentación de un órgano de Auditoría Interna, operada regularmente por técnicos de calidad profesional, que trabajan en relación de dependencia con la empresa auditada, conforma un sistema óptimo de protección y coordinación de funciones administrativas, con particular referencia a procesos operativos de eficiencia. Sin embargo, este enfoque no significa desconocer la gestión de la Auditoría Externa, que por mandato legal y estatutario, deben emitir públicamente dictámenes interpretados de estados económicos y cuadros de resultado.

Lejos de pretender admitir una superposición funcional de ambos profesionales, se aboga por una estrecha e íntima complementación, en beneficio de un honesto y seguro programa de auditoría integral.

Concluye este trabajo, afirmando que la organización y racionalización científica de empresas - en la dinámica económica contemporánea - exige investigaciones y estudios preventivos y permanentes, que comprenden desde el examen de su vivencia ambiental hasta su modelación estructural y funcional.

La especialización y sistematización de funciones, reclama el aporte de múltiples disciplinas, ofreciendo un fenómeno incontrovertible de modalidad universal, con participación decisiva en la elevación del nivel material y cultural de pueblos y estados.

Admitida la potencialidad impulsora de la fuerza de control, cabe destacar su dinámica y motriz generadora, susceptible de perfeccionar objetivos y de ayudar a la dirección a sobrellevar la profunda responsabilidad de conducción.

El entroncamiento de la Auditoría Interna en la perfectibilidad de los canales de información con que se alimenta las decisiones gerenciales, es la máxima contribución que esta especialización investigadora admite ofrecer para el racional análisis administrativo, cooperando con los distintos niveles empresarios en el logro de una mejor eficiencia operativa.

De esta forma, en la escala natural de sus obligaciones, la Auditoría Interna coadyuva en el éxito ponderado de los grandes conjuntos empresarios con su esfuerzo sistemático, serio y continuado, participando en cierta medida en la solución del problema socio-económico de nuestro tiempo, que según la autorizada opinión de J.M. Keynes, consiste en reunir con energía inveterada tres elementos fundamentales: "eficiencia económica, justicia social y libertad individual".

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- AMERICAN OF ACCOUNTANTS: Que significa el certificado de un Auditor -
Revista Ciencias Económicas - Mayo 1949 - Traducción de W.L.
Chapman.
- ALFORD J.P. y BANGS J.R.: Manual de la Producción - Ed. U.T.E.H.A. -
México - Año 1950.
- ARROWOOD H.S.: The modern concept of internal auditing - Revista "The
Internal Auditor" del Instituto de Auditores Internos de New
York - Summer 1963.
- BUNGE G.D.: Auditoría para la Gerencia - Selección Contable - Mayo 1957
(Selección de artículo de Internal Auditor).
- BRINK VICTOR Z.: El control administrativo por la Auditoría Interna -
Brock and Wallston - Stamford - 1943.
- BACAS E. - MADDEN T. y ROSENKAMPEFF H.: Métodos de verificación de ba-
lances y revisión de cuentas - Ed. Labor - Bs.As. - Año 1943.
- BEVIS DONAL J.: El programa de auditoría y los controles internos -
Revista Selección Contable - Bs.As. - Junio 1956.
- BRINK V.Z.: Como puede la Auditoría Interna colaborar con la Dirección
en el mantenimiento de una mejor fiscalización - Traducción -
Revista Selección Contable - Junio 1952.
- BALLIVIAN CALDERON R.: El problema del control de la empresa - Revis-
ta Selección Contable - Noviembre 1960.
- BELL E. LL.: Management looks at internal audit - Revista "The
Accountant" - Mayo 1959.
- BURNHAM JAMES: La revolución de los directores - Ed. Huemul S.A. - Bs.
Aires - 1962.
- COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS: Comité permanente de or-
ganización y auditoría - "Normas mínimas para la confección
de estados contables" - Revista Ciencias Económicas - Oct/Dic.
1957.

CADMUS B - CHILD A.J.E.: Internal control against fraud and waste -
The Institute of Internal Auditors - Prentice - Hall - New
York - 1941.

CROUCHER C.A. y THOMAS J.R.: El Auditor Interno frente a la evolución
de los procedimientos mecánicos de contabilidad y los últimos
adelantos electrónicos - Revista Ciencias Económicas - Enero/
Marzo 1958.

CHAPMAN W.L.: El concepto moderno de auditoría - Selección Contable -
Septiembre 1958.

CHAPMAN W.L. y GELI A.C.: Necesidad de uniformar las normas relativas
al dictamen del Auditor - Revista Ciencias Económicas - Abril/
Junio 1958.

CHAPMAN W.L.: Dos casos recientes sobre responsabilidad del Auditor
en la jurisprudencia extranjera - Revista Ciencias Económicas
Sep/Oct. 1955.

CHOLVIS F.: Los fraudes del personal - Ed. Prometeo - Bs.As. - 1952.

CHOLVIS F.: Análisis e interpretación de Balances - Ed. Prometeo -
Bs.As. - 1955.

DAVIES M.B.T.: Objetivos de la Auditoría Interna - Selección Contable -
Feb. 1957 - Selección de un artículo publicado en The
Accounting Review.

DELEGACION ARGENTINA A LA IIIa. CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABI-
LIDAD: Concepto científico de la contabilidad - Revista Cien-
cias Económicas - Enero/Febrero 1955.

Práctica profesional del contador - Revista Ciencias Económi-
cas - Abril/Mayo 1955.

DAVIES J.O.: Management control and the internal auditor - Revista The
Accountant - Noviembre 1960.

DOOLEY D.E.: Internal Auditing - Revista "The Internal Auditor" del
Instituto de Auditores Internos de New York - Summer 1963.

DAVIES J.O.: El informe de auditoría - Publicación suelta del Instituto de Auditores Internos de New York - Año 1962.

DAVIES E.C.: Tratado de Auditoría - Ed. U.T.E.H.A. - México - 1948.

DRUCKER PETER F.: La nueva sociedad - Anatomía del orden industrial - Ed. Sudamericana - 1954 - Buenos Aires.

DRUCKER PETER F.: La Gerencia de empresas - Ed. Sudamericana - 1963 - Buenos Aires.

FUE CHARLES J.: Internal Auditing - Philosophy and Practise - The Institute of Internal Auditors - Brock and Wallston - Connecticut - 1944.

FOYE A.B.: Como precaverse del personal deshonesto Selección Contable Agosto 1956 - (Selección The Surety Association of America).

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE BUENOS AIRES: Instituto de Investigaciones Administrativas y Contables - Encuesta sobre Auditoría Interna - Año 1963.

FAYOL HENRI: Administración Industrial y General - Ed. Ateneo - Buenos Aires - 1961.

FRISCHKNECHT FEDERICO: Administración de empresas y otras organizaciones - Ed. El Ateneo - Buenos Aires - 1964.

GOMEZ MORFIN J.: El control interno en los negocios - Ed. Fondo de Cultura Económica - México - 1960.

HOLMES ARTHUR W.: Auditoría - Principios y procedimientos (2 tomos) U.T.E.H.A. - México - 1945.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE NUEVA YORK: Statement of the responsibilities of the Internal Auditor - Publicación de este Instituto - Año 1958.

JONES E.D.: Organización y administración de empresas industriales - Ed. Labor - Bs.As. - Año 1953.

JOYNER HAROLD W.: Auditoría Interna - Revista Selección Contable - Marzo 1952.

- KENT A.H.: La Auditoría Interna como profesión - Publicación del Instituto de Auditores Internos de New York - Filial Buenos Aires - Octubre 1964.
- LASSER J.K. - Métodos de contabilidad industrial (2 tomos) - Ed. U.T.E.H.A. - México - 1948.
- LOPEZ J. RODRIGUEZ: La verificación de los estados de situación - Revista Ciencias Económicas - Oct./Dic. 1956 - Buenos Aires.
- LANG T.: Manual del contador de costos - Ed. U.T.E.H.A. - México - 1952.
- LENHART N.J. y DEFLIESE P.L.: Montgomery's Auditing - The Ronald Press Co. - New York - 1957.
- MOYER C.A.: La relación entre los programas de auditoría y sus normas, principios, técnicas y procedimientos - Revista Selección Contable - Junio 1953.
- MAUTZ R.K.: Standards for the review internal control - Revista "The Journal of Accountant" - Diciembre 1961.
- MAC PHEE E.D.: Scientific Management Control - Revista "The Internal Auditor" del Instituto de Auditores Internos de New York - Spring 1964.
- PIQUE BATLE R.: Revisión técnica de contabilidades - Ed. Labor - Buenos Aires - 1945.
- PATON W.A.: Manual del contador - U.T.E.H.A. - México - 1947.
- PRICE, WATERHOUSE & CO.: El Auditor ante los sistemas electrónicos de cómputo y registro - Electronic data processing - Publicación editada en New York por International Business Machines Corp. 1960.
- PEREL VICENTE L.: Manual de administración y racionalización de empresas - Ed. Disa - Buenos Aires.
- RAIMONDI C.A.: Tratado de auditoría - Ediciones Contabilidad Moderna - Buenos Aires - 1948.

- REGULO MILLAN P.: La contaduría pública ante la filosofía de las profesiones liberales - Revista Ciencias Económicas - Marzo/Abril 1955.
- REMINGTON RAND INC.: Utilización de la planilla de trabajos para análisis de los procesos administrativos - Bs.As. - 1950.
- REVISTA SYSTEMS FOR MODERN MANAGEMENT: La anatomía de los controles de administración - Traducción - Octubre 1951.
- Estudio de la simplificación de los movimientos administrativos - Traducción - Septiembre 1949.
- La administración científica de la pequeña empresa - Traducción - Noviembre 1951.
- El contador puede constituirse en un valioso auxiliar de la administración en la planificación del futuro - Traducción - Marzo 1950.
- REVARS R.V.: What management expects of the internal auditors - Revista "The Accountant" - Julio 1960.
- SEOANE J.R. y J. - SPINOSA CAPELLA J.E.: Tratado de Auditoría (3 tomos) Selección Contable - Bs.As. - 1946.
- STOKVIS W.N.A.F.H.: El Auditor Interno - Selección Contable - Noviembre 1958 (Selección The Internal Auditor).
- SMART JACKSON W.: Práctica profesional del Contador Público en los E.E. U.U. - Revista Ciencias Económicas - Junio 1949 - (Traducción The Accountant - Agosto 1948).
- SLAIN C.C.: Think like the President - Publicación del Instituto de Auditores Internos de New York - Año 1962.
- THURSTON JOHN B.: Internal Auditing - A new management technique - The Institute of Internal Auditors - Brock and Wallston - Connecticut - 1943.
- THURSTON JOHN B.: La Auditoría Interna y el contador público - Revista Facultad Ciencias Económicas - Abril 1951 - (Traducción de The Journal of Accountancy - Sept. 1943).

VELASCO DE L.R. y PRIETO ALEJANDRO: "Auditoría práctica - Ed. Banca y Comercio - México - 1943.

WILLCOX F.: Internal Control - Revista "The Internal Auditor" del Instituto de Auditores Internos de New York - Fall 1962.

WALDRON R.S.: Auditing precepts and practice - Revista "The Accountant" Noviembre 1962.