

26j
119



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**ENFOQUE DE LA AUDITORIA INTERNA
EN UNA
EMPRESA NAVIERA**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A

JOSE LUIS ROMERO NACAR

DIRECTOR DEL SEMINARIO

C.P. EDMUNDO BEJAR ROJAS

FCA

MEXICO, D.F. 1987



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

ENFOQUE DE LA AUDITORIA INTERNA EN UNA EMPRESA NAVIERA

INTRODUCCION:

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

- I. LA AUDITORIA INTERNA EN EL AREA FINANCIERA**
 - A) Definición
 - B) Funciones, responsabilidades y objetivos
 - C) La Auditoría Interna como apoyo al control interno
 - D) Areas de trabajo sujetas a revisión
 - E) Programas de trabajo
 - F) Procedimientos de Auditoría
 - G) Carta de sugerencias y vigilancia de su cumplimiento

- II. LA AUDITORIA INTERNA EN EL AREA OPERACIONAL**
 - A) Definición
 - B) Objetivos
 - C) La Auditoría Operacional como herramienta del control interno
 - D) Elementos de la Auditoría Operacional
 - E) Areas susceptibles de revisión
 - F) Informe o diagnóstico de la Auditoría Operacional

- III. CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE LAS EMPRESAS NAVIERAS**
 - A) Función principal
 - B) Contratación del servicio del transporte marítimo
 - C) Cuentas especiales y manual de procedimientos que se emplean en Contabilidad

- IV. PROGRAMAS DE TRABAJO ENFOCADOS A UNA EMPRESA NAVIERA**
 - A) En el área financiera "costo de viajes"
 - B) En el área operacional "producto de viajes"

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La profesión de Contador Público tiene un campo de acción muy amplio. Dentro de sus actividades, encontramos principalmente a la Auditoría, la cual se ha venido desarrollando haciendo en la actualidad exámenes de carácter administrativo, con el objeto de incrementar la eficiencia y eficacia operativas de las empresas.

El objetivo principal de el presente estudio, está encaminado a tratar esta actividad en un plano interno. Por lo tanto, en los capítulos que integran este trabajo, se desea expresar una opinión que nos lleve a la determinación de lo que Auditoría Interna representa en el desarrollo de las empresas; enfocándola principalmente al área financiera y operacional, precisando las características que las determinan, considerando los objetivos y estrategias a seguir, áreas principales de aplicación, sus funciones, la posición de acuerdo al enfoque, las bases de evaluación y los métodos de aplicación, información y comunicación de resultados; fines que persiguen sus necesidades tanto formales como informales, la frecuencia de aplicación, así como de las particularidades que los definen de acuerdo a los objetivos fijados.

Considerando que el presente trabajo esta encaminado a la intervención de la Auditoría Interna en las empresas marítimas; se hace mención a las características y peculiaridades de este tipo de empresas, así como un caso practico enfocado a dos de las áreas vitales para este tipo de empresas.

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

PLANEACION DE LA INVESTIGACION

- 1. OBJETIVOS**
 - a) GENERALES**
 - b) ESPECIFICOS**

- 2. PROBLEMA**

- 3. HIPOTESIS**

- 4. DISEÑO DE LA MUESTRA**
 - a) INVESTIGACION DOCUMENTAL**
 - b) INVESTIGACION DE CAMPO**

1. OBJETIVOS:

Los objetivos del presente trabajo están divididos en dos grupos: uno, que abarca los aspectos generales y el otro los específicos.

a) **Objetivos generales:** Proporcionar al lector una visión amplia de la importante ayuda que presta la Auditoría Interna en las Empresas Navieras.

b) **Objetivos específicos:** A través de mi capitulado, introducir al lector de lo que es una Empresa Naviera.

Proporcionar al lector elementos de juicio suficientes para evaluar la importancia de los beneficios que presta la Auditoría Interna.

Proveer de los elementos suficientes para poder llevar a cabo una adecuada Auditoría Interna en las Empresas Navieras.

2. PROBLEMA

Que efecto tendrá la creación de un Departamento de Auditoría en una Empresa Naviera.

3. HIPOTESIS

Demostrar que; la intervención de un Departamento de Auditoría Interna cumple con las necesidades de control interno requeridas para este tipo de empresas, ayudaría a tener una mejor organización y control sobre sus operaciones y propiedades.

4. DISEÑO DE LA PRUEBA

A efecto de obtener información necesaria para comprobar la hipótesis y cumplir con los objetivos del trabajo, se realizarán dos clases de investigación, la primera consistirá en una investigación documental y la segunda en investigación de campo.

a) Investigación Documental: Con la finalidad de contar con una bibliografía adecuada se consultarán libros especializados en Auditoría y Empresas Navieras, así como seminarios impartidos por el Instituto Mexicano de Auditores Internos y el Instituto de Especialización para Ejecutivos. La bibliografía que se utilizará se mencionará en la última sección de este trabajo.

b) Investigación de Campo: Se realizará una entrevista con los encargados de los Departamentos de Costos y Producto de Viajes, con el objeto de que puedan vertir su opinión y expresar cualquier idea con libertad, a fin que, el presente trabajo sea lo más eficaz posible.

LA AUDITORIA INTERNA EN EL AREA FINANCIERA

- A) Definición**
- B) Funciones, responsabilidades y objetivos**
- C) La Auditoría Interna como apoyo al control interno**
- D) Areas de trabajo sujetas a revisión**
- E) Programas de trabajo**
- F) Procedimientos de Auditoría**
- G) Carta de sugerencias y vigilancia de su cumplimiento**

A) DEFINICION

Para que exista una buena administración y aumento progresivo de la productividad, es necesario tener control sobre los procesos, operaciones y registros que sirven como fuentes de información para la toma de decisiones.

El control interno es el principal elemento que auxilia a la administración para la consecución de todos y cada uno de sus objetivos. La realización y eficacia en los procedimientos es otra herramienta para el logro de las metas del ente económico.

El propio desarrollo de las grandes empresas ha impulsado el reconocimiento de la necesidad de una función de auditoría regularmente efectuada por empleados capacitados, para asegurar la corrección de las cuentas y prevenir fraudes.

La Auditoría Interna es el órgano encargado de implementar y mejorar lo establecido por la administración con respecto a los controles y procedimientos que se tienen para la marcha del ente económico. O sea, que va a ser la supervisora de los controles, procedimientos y políticas de una organización suministrando la información requerida.

Para ampliar todos los aspectos relacionados con la Auditoría Interna a continuación se transcriben las concepciones que al respecto tienen varios autores:

Joaquín Gómez Morfín nos da la siguiente definición: "La Auditoría Interna al ser uno de los instrumentos principales de la gerencia, se utiliza para inspeccionar el trabajo del Departamento de Contabilidad, con el objeto de garantizar la corrección en el registro de las transacciones y en la presentación de los informes y estados de carácter financiero o sea, afirmar los propósitos del control interno y en otros departamentos para supervisar el apego a las normas y procedimientos establecidos".

El Comité de Investigación del Institute of Internal Auditors (Traducción del Research Committee Report N°II The Institute of Internal Auditors, Inc.) dice: "Auditoría interna es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización dedicada al análisis de la contabilidad, de las finanzas y de las demás operaciones como base de un servicio a la dirección. Es un control cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad de otros controles".

El Instituto de Auditores Internos define a la Auditoría Interna como: "Una actividad independiente de evaluación de una organización, mediante la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración de la empresa. Es un control gerencial cuyas funciones son las de medición y evaluación de la efectividad de otros controles".

Para Charles A. Bacon, "La Auditoría Interna es fundamentalmente un control de controles, es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la presentación de un servicio efectivo a los más altos niveles de dirección".

Por lo tanto, se ve que la finalidad básica de la Auditoría Interna es prestar un servicio de asistencia desde un punto de vista constructivo a la administración, así como vigilar planes, políticas y procedimientos generales, además, de que los resultados de los planes se ejecuten en la práctica.

Tiene por objeto también:

- Que la estructura orgánica como la división de funciones sean adecuadas y eficaces.
- Que los bienes patrimoniales estén debidamente protegidos.
- Que sean realmente registradas las operaciones diarias.
- Que haya protección debida contra robos, fraudes, despilfarros, pérdidas, etcétera.
- Que haya medios internos de comunicación y su uso sea adecuado.

Todo lo anterior lo analizará el Auditor Interno y lo plasmará en un informe, con la objetividad y absoluta independencia de criterio que su jerarquía exige, y así, realizar el objetivo para el que fué creado.

B) FUNCIONES, RESPONSABILIDADES Y OBJETIVOS

FUNCIONES:

Las funciones de auditoría tienen principalmente un carácter de asesoría o consultoría, las cuales se llevan a cabo mediante el examen de la contabilidad,

de las pruebas en libros y registros, de la operación, de las políticas administrativas establecidas y de los planes y procedimientos de la compañía.

La Auditoría Interna da un servicio a la dirección con un continuo e independiente control administrativo, así como una actividad de apreciación establecida dentro de la compañía para el examen de la contabilidad, del aspecto financiero y demás operaciones, con la intención de determinar principalmente lo siguiente:

1. Que los estados financieros e informes relativos son correctos y completos.
2. Que los activos se encuentran debidamente protegidos contra posibles pérdidas.
3. Que los controles establecidos funcionen adecuadamente.
4. Que los planes administrativos, las políticas y los procedimientos se han observado y han sido ejecutados efectiva y eficientemente.

Los resultados de los trabajos de Auditoría Interna relativos a exámenes, informando y evaluando las políticas, planes y procedimientos establecidos, se presentan a través de informes, que incluyen recomendaciones sobre los hechos importantes que lo ameriten y de cuya revisión por el ejecutivo indicado, se derivará la acción que deba tomarse o en su caso planearse.

RESPONSABILIDADES:

Las responsabilidades del Departamento de Auditoría Interna las podemos resumir en las siguientes:

- a) Determinar que los controles internos sobre las operaciones de la compañía, funcionen adecuada y efectivamente, recomendando cambios cuando sea necesario.
- b) Verificar que las políticas de la compañía se han llevado a cabo en la forma en que fueron establecidas.
- c) Determinar la existencia de protecciones adecuadas de los activos contra posibles pérdidas.
- d) Determinar el grado de confianza que pueda tenerse en los registros e informes de la empresa, ya sea que éstos se refieren a aspectos contables, financieros, de protección, ventas, etcétera.
- e) Prevenir e investigar fraudes y otras irregularidades.
- f) Desarrollar trabajos para auditores externos, con objeto de mantener los honorarios al mínimo. Coordinar cédulas y programas de auditoría interna

que propicien el más efectivo examen y análisis de las actividades de la compañía.

- g) Programar la auditoría buscando la coordinación efectiva con las actividades de otros departamentos.
- h) Visitar otras plantas o unidades operativas para examinar registros y procedimientos de control, informando a la dirección de los resultados.
- i) Examinar los informes de auditores locales o regionales presentados en relación con auditorías de otras plantas o unidades operativas.
- j) Ayudar a la elaboración y mantenimiento de procedimientos de auditoría para estas actividades; viajar periódicamente con estos auditores para apreciar su desenvolvimiento.
- k) Efectuar trabajos especiales a solicitud de la dirección general, Consejo o de Contraloría.
- l) Seleccionar y entrenar personal para el cuerpo de auditoría interna.

OBJETIVOS:

El principal objetivo del Departamento de Auditoría Interna, es el de ayudar a la Gerencia en el desempeño de sus responsabilidades mediante análisis objetivos en los que se valoren, recomienden y hagan comentarios pertinentes concernientes a las actividades realizadas.

C) LA AUDITORIA INTERNA COMO APOYO AL CONTROL INTERNO

El control interno en la auditoría interna constituye la base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad y de los demás procedimientos de auditoría que se aplican en cada caso, sobre cada uno de los aspectos del negocio.

El concepto de control interno ha tenido una evolución constante, ha medido que se ha venido ampliando y reconociendo la gran utilidad que proporciona a la administración de una empresa.

Existen muchas definiciones de control interno, sin embargo, solo mencionaremos dos de las más aceptadas en la actualidad.

El Instituto Americano de Contadores señala: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos de coordinación y medidas aceptadas dentro de un negocio para salvaguardar su activo, verificación y exactitud de los datos, operaciones contables y desarrollo económico de la eficiencia que debe seguirse acerca de la manera de manejar dicho negocio".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, indica que: "El control interno comprende el plan de organización de todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada adaptan en un negocio para la protección de los activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

Objetivos del control interno: En una organización la adecuada planeación, el cumplimiento de los procedimientos internos, los elementos de organización, los requisitos propios de la contratación del personal y la supervisión continua, hacen del control interno, el instrumento por el cual la administración obtiene:

- Protección de sus activos, obtener un control efectivo sobre todos los aspectos vitales de un ente-económico, con el fin de evitar erogaciones impropias y protegerse contra la incurrencia de obligaciones inadecuadas; así como salvaguardar los bienes, ya que en la mayoría de los casos, la ocasión para cometer un fraude surge de la falta de sistema de control interno adecuado.

- Obtención de información financiera correcta y oportuna; asegurar la exactitud y confiabilidad de toda la información financiera y de operación, ya que ésta es la base para el desarrollo de cualquier empresa, pues en ella descansan todas las decisiones que deben tomarse y los programas que han de normar las actividades futuras.
- Promoción de eficiencia de operación; estimular la eficiencia del personal mediante la vigilancia que se ejerce, a través de los informes de contabilidad, ya que el sistema contable provee las medidas necesarias para el control de los gastos departamentales y, al mismo tiempo, da a conocer los rendimientos correspondientes, la gerencia estará en situación de precisar el trabajo de cada una de las secciones del negocio, pudiendo estimular la eficiencia de los jefes y empleados encargados de los departamentos respectivos. Actualmente la promoción de eficiencia de operación, es uno de los objetivos que atraen la mayor atención de los hombres de negocios, preocupados en mejorar la productividad de las empresas.
- Adhesión a las políticas preescritas por la dirección; este objetivo se refiere a la forma en que el personal se adapte a los lineamientos o políticas establecidas por la dirección, lo cual constituye un factor fundamental en los resultados obtenidos por la organización.

Elementos de control Interno:

- Organización: Los elementos del control interno en que interviene la organización son:
 1. Dirección: Asume la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
 2. Coordinación: Adapta las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico.
 3. División de labores: Definir claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
 4. Asignación de responsabilidad: Establecer con claridad los nombramientos su jerarquía y delegar facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas.
- Procedimientos: la existencia del control interno no se demuestra solo en una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

1. **Planeación y sistematización:** Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación con el propósito de uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.
 2. **Registros y formas:** Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.
 3. **Informes:** El elemento más importante de control es la información interna.
- **Personal:** Las actividades diarias de la empresa deben estar a cargo del personal idóneo, los elementos de personal que intervienen en el control interno son:
1. **Entrenamiento:** Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio.
 2. **Eficiencia:** La eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad.
 3. **Moralidad:** Esta es la base sobre la que descansa la estructura del control interno.
 4. **Retribución:** Un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos del negocio con entusiasmo y concreta mayor atención en cumplir con eficiencia; que en hacer planes para desfalcarse al negocio.
- **Supervisión:** No es únicamente necesario el diseño de una buena organización sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización.

QUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO

Los objetivos fundamentales para el estudio y evaluación del control interno,

son básicos para conocer las condiciones en que se encuentra la empresa y conforme a esta evaluación, se podrán fijar los alcances necesarios para hacer las pruebas de auditoría y llegar a un resultado, que permita emitir una opinión sobre los estados financieros.

Son tres los métodos básicos para estudiar y evaluar el control interno, el de cuestionarios, el descriptivo y el gráfico, para efectos de este trabajo solo describiremos el método de cuestionario.

El método de cuestionario consiste en un listado de preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones y las personas que intervienen. Estas preguntas, deben estar basadas en los aspectos básicos del control interno.

Algunas consideraciones con respecto a la evaluación de control interno:

1. El cuestionario que se presenta a la empresa para ser contestado durante la auditoría debe ser el apropiado y necesario para que a través de sus respuestas evaluemos su sistema de control de operaciones y con base en dichos resultados apliquemos los procedimientos de auditoría.
2. El cuestionario será resuelto durante el desarrollo de la auditoría, este trabajo generalmente se practica en una fecha distinta a la de la revisión final.
3. El cuestionario será verificado en cuanto a su contestación por la observancia en la práctica de todos los procedimientos lo cual se hará en la época en que se lleve a cabo la auditoría del balance.
4. Su preparación obedece a observaciones muy cuidadosas. Al prepararse de esta manera, se está en condiciones de elaborar un programa adecuado de trabajo.
5. Las respuestas positivas indican que sí se cumple.
6. Las respuestas negativas indican fallas, mediante el criterio y la experiencia se determina la importancia de la falla.

VENTAJAS:

1. Es para el auditor una guía o itinerario al cual tiene que sujetarse, ya que así se evitará pasar por alto aspectos de importancia del control interno.
2. La fácil localización de deficiencias en el control interno, a la vez que define los trabajos de verificación, pruebas y exámenes, y aporta un gran ahorro de tiempo.

DESVENTAJAS:

1. La investigación y evaluación del sistema de control interno puede convertirse en rutinario, es decir, sin realizarse con la profundidad que el caso amerita.
2. Es necesario revisar los cuestionarios año con año, con el fin de que se adapten a las necesidades del negocio.
3. Las respuestas dadas al cuestionario deben ser cuidadosamente leídas, con el fin de que el auditor formule conclusiones correctas.

En el capítulo IV se presenta un programa de trabajo para revisar la sección de costos, así como un cuestionario de control interno para verificar el control existente sobre esta sección.

D) AREAS DE TRABAJO SUJETAS A REVISION

Anteriormente la mayoría de las auditorías se efectuaban sobre bases anuales y de acuerdo con rígidos programas, sin embargo, debido a mayores necesidades, actualmente se tiene la tendencia de variar esa frecuencia así como aspectos a cubrir para llevar a cabo una adecuada Auditoría Interna, con la tendencia también de llevarla a cabo en el menor tiempo y costo posible.

Esa variación puede efectuarse en las formas siguientes:

1. En empresas donde las auditorías son relativamente pequeñas en relación a su alcance, que tienen semejanzas en cuanto a procedimientos y que tengan personal que pueda auxiliar a Auditoría Interna como son las supervisiones, podría determinarse que se efectúen dichas auditorías por períodos más amplios a un año.
2. Otra variación es revisar en departamentos o sucursales en los que en auditorías anteriores se han encontrado en razonables condiciones, renglones que pueden ser: Caja e Inventarios, en forma menos estrictas y amplias, para poder darle más atención a otros renglones.
3. Otra más, es que debe haber flexibilidad tanto en la distribución de trabajo que puede ser diferente cada vez, como en la frecuencia con que éstos se efectúan.

Ahora bien, de acuerdo a la estructura de la empresa, funciones y operaciones, estará basado el plan de actividades en las diferentes unidades o funciones que denominadas áreas de trabajo sujetas a revisión y normalmente en una empresa son las siguientes:

- a. Estados financieros.
 - Su elaboración.
 - Análisis e interpretación de los mismos.
 - Su distribución.

- b. Cuentas por cobrar.
 - Registro y control de cheques.
 - Pagos (Proveedores, Nóminas, etcétera).
 - Control de gastos.
 - Cuentas colectivas.

- c. Contabilidad de sucursales.
 - Informes y reportes periódicos.
 - Su aplicación contable y tratamiento.
 - Control fiscal de los mismos.
 - Ingresos, gastos, cobranza, etcétera.

- d. Control de Inventarios.
 - Distribución y envío a las sucursales.
 - Aplicación contable del movimiento en inventarios.

- e. Nóminas.
- f. Compras.
- g. Presupuestos, etcétera.

Así como estas áreas, se pueden mencionar todas las demás áreas, departamentos o funciones que en un momento dado son sujetas a revisión.

E) PROGRAMAS DE TRABAJO

Para llevar a cabo la auditoría física es necesario primero conocer el campo de acción y actividades principales del área que se va auditar

El programa de trabajo es la guía que indica la pauta a seguir al efectuar una auditoría. Para ampliar los aspectos relacionados con el programa de trabajo se mencionan diferentes concepciones que al respecto tienen varios autores:

“Descripción o memorándum en el cual se delinea o se describe el trabajo a realizarse y frecuentemente el tiempo asignado para realizar la auditoría, que le sirve al auditor para guía y control de sus ayudantes”. (Kohler, Dictionary for Accountants.)

“Programa de Auditoría es la planeación de los procedimientos que se seguirán de una manera flexible para efectuar el examen”. (Holmes, Auditing Principles and Procedures.)

“Programa de Trabajo es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de Auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad con que se han de aplicar (Boletín No. 4 Comisión de Procedimientos del I.M.C.P.).

De los conceptos anteriores podemos identificar los siguientes elementos afines.

1. Descripción o enunciado lógico, que nos indica claramente que deben ser por escrito.
2. Mención de uso y extensión de procedimientos.
3. Planeación del tiempo y oportunidad con que se aplicarán estos procedimientos.
4. Flexibilidad del programa lo cual justifica una de las ventajas del programa de trabajo y, quizás la más importante como se verá más adelante.

Los programas de Auditoría representan para el auditor el elemento, quizás más importante para cumplir con los objetivos de su función, llámese esta externa, interna, operacional, financiera, contable, administrativa, etcétera, ya que sin objetivos y planes se arriesga a no realizar un buen trabajo.

También será peligroso elaborar un programa excesivamente extenso, o uno tan breve que no nos lleve a resultados ponderables y que no podamos hacer algo con ellos. He aquí el por qué los programas deben analizarse desde su clasificación y contenido.

La clasificación será la misma, puntos, comas, más, menos, para el desarrollo de los diferentes enfoques del trabajo del auditor, pues como ya se mencionó en

ponencias anteriores, no existen distintas clasificaciones de Auditoría, sino más bien son actitudes mentales en cuanto a planeación, objetivos y resultados a obtener en los diferentes campos de las empresas o instituciones, bien sean industriales, comerciales, de servicios o gubernamentales, con un objetivo común, aumentar la eficiencia de la operación que redunde en disminución de costos e incremento de las utilidades en su caso.

CLASES DE PROGRAMAS DE TRABAJO

1. Desde el punto de vista del detalle en el trabajo a realizar:
 - a) *Generales*: Mención enunciativa de las técnicas a aplicarse en forma genérica, así como de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso.
Estos son elaborados particularmente en los casos en que el responsable de la auditoría reúna las características siguientes:
 - Sea mínimo, supervisor.
 - Tenga experiencia en el campo específico de que se trata.
 - Conozca el problema y el área en cuestión.

Si no reúne estos conocimientos, estaremos expuestos a arriesgar los resultados o a exponer el tiempo programado pues, o se desviará de los objetivos o lo tendremos constantemente preguntando qué camino seguir y que hacer.

- b) *Detallados*: Descripción minuciosa de la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría.
Por el contrario de los generales, estarán dirigidos hacia el personal con poca o nula experiencia, bien sea en el campo de la auditoría, en la empresa o incluso en el área de desarrollo del caso particular que nos ocupe. Las razones sobran; necesitaremos guiarlo paso a paso a efecto que desarrolle estos sin el peligro de olvidar alguno. El nivel de detalle será el que nos proponamos lograr en los resultados.
2. Del momento de la planeación de la revisión:
 - a) *Predeterminado*: Listado de los procedimientos a seguir, previamente al trabajo y aplicable durante el curso del mismo.
Normalmente preparado como punto básico para iniciar la tecnificación del personal y del propio departamento y que posteriormente formarán parte del manual de Auditoría.

¿Porque posteriormente?, pues sencillamente el auditor en jefe que los elaboró no es mago ni brujo para que sean total y cabalmente aplicables a la práctica. Estos necesitarán ser probados, corregidos, aumentados y disminuídos con base en su aplicabilidad y resultados obtenidos, siendo hasta entonces cuando merezcan ocupar su sitio en el manual.

- b) *Informal*: Descripción de los procedimientos más importantes que a juicio del Auditor se van aplicando durante el desarrollo de la auditoría. Este tipo de programa se presenta cuando tenemos que atender uno de los casi nunca esperados casos de emergencia, en los que tenemos que actuar de inmediato y casi sobre las rodillas. En la mayoría de las veces tendremos necesidad de efectuar el trabajo sin el mismo programa, pero posteriormente al integrar nuestros papeles de trabajo lo debemos formular como referencia y repaso de que no olvidamos cubrir algún aspecto de importancia.
3. Desde el punto de vista de un trabajo concreto:
- a) *Específicos*: Preparados especialmente para cada caso en particular:—Revisión operativa de una cuenta, departamento, sección o función. Nos encontraremos en este caso ante un programa, como su nombre lo indica, ESPECÍFICO; uno que sólo se podrá utilizar con restricción dentro de un campo, área, departamento, sección o función con actividades poco comunes y fuera de rutina, como podría ser un laboratorio electrónico, una cocina de pruebas, o algo parecido.
- b) *Estandar*: Formulados tomando como base su aplicabilidad para un número considerable de casos repetitivos o similares: arqueos de efectivo, cobros en sucursales, toma de inventarios físicos. La naturaleza de estos programas es la de poderse utilizar cuantas veces sean necesarios, son pues los de batalla, de aquellas áreas en las que por mucho que varíen sus actividades siempre persistirá la esencia, lo clásico, la rutina, en todas partes que se presente el caso de efectuar un arqueo de fondos, circularización de saldos, toma de inventarios, arqueos de cobranza, corte de documentación, etcétera, siempre se desarrollarán en forma estandar.
- c) Elaborados en forma excepcional para efectuar revisiones imprevistas o anormales, generalmente fuera de rutina; todo lo contrario de los estandar, casos especiales, fuera incluso de toda lógica y en ocasiones hasta de tipo confidencial, originados por iniciativa de Auditoría Interna o instrucciones directas de la alta gerencia.

ELEMENTOS DEL PROGRAMA

1. **Objetivo:** Menciona lo que se persigue con la revisión y las actividades a desarrollar que el mismo programa contenga, expresando en forma concisa y clara sin sacrificio del entendimiento y cumplimiento.
2. **Tipo de revisión:** Mención del tipo de revisión, bien sea eminentemente financiera o se trate de una auditoría operacional o se ampliará hasta la administrativa.
 Importante mención ya que a su alrededor girará todo el programa y evitará desviaciones a lo previsto, estableciendo, en este momento la aplicación de la técnica de revisión adecuada para el caso específico que nos ocupe.
3. **Áreas específicas a revisar:** Detalle de departamento, sección o función que tocará la auditoría, con la finalidad de enfatizar las zonas que serán incluidas en el proyecto, evitando que el personal asignado se salga de estos terrenos y llegue a efectuar el tiempo considerado para la revisión.
4. **Datos generales del área a revisar:**
 - Localización física, generalmente se incluirán datos detallados cuando se trate de Auditores Externos, personal de nuevo ingreso que no conozca las instalaciones y lógicamente cuando estas sean complejas.
 - Funciones principales, para que se sepa de antemano cuales son estas y se tome al auditor como un conocedor de lo que va a buscar, teniendo entendido que sabe lo que está haciendo.
 - Dependencia jerárquica. ¿Cuántas ocasiones se nos presenta alguna dificultad o descubrimos que las personas de tal o cual área, no conoce la rueda y no sabemos a quién recurrir para comentarlo? En forma breve se debe mencionar el escalón jerárquico existente: supervisor, jefe y Gerente del área en cuestión.
 - Responsables y supervisores, del desarrollo, cumplimiento, extensión, etcétera, de la revisión en particular a fin de que se asigne la responsabilidad y autoridad inherente. Como un control de objetivos particulares y de grupo, también es importante contar con este dato.
 - Horario de trabajo, dato que no podemos omitir, pues el cumplimiento del trabajo puede comprometerse o significar retraso en el cumplimiento del calendario.

5. Descripción de información a obtener y fuentes de obtención:
 - Datos contables.
 - Datos estadísticos.
 - Documentación comprobatoria.
 - Archivos de consulta.
6. *Alcance:* Cantidad de pruebas o verificaciones necesarias, a fin de asegurar que los juicios, cifras o consideraciones a que lleguemos están soportados por información fehaciente. Este punto es un tanto difícil incluirlo con certeza si no se tienen antecedentes y generalmente es enunciativo y no cuantitativo, quedando a juicio del encargado la determinación concreta, en función a los resultados que se obtengan.
Se deberán mencionar cuando menos las técnicas a emplear para que el supervisor o encargado puedan aplicarlas.
7. *Oportunidad:*
 - Época más propicia para efectuar la revisión.
 - Fechas establecidas en relación a las actividades o problemas a realizar.
8. *Canales de comunicación:*
 - Dentro del área afectada para obtener la información.
 - Hacia el departamento de Auditoría para informar del avance y problemas detectados.

Categoricamente afirmo que el contenido anterior es sólo enunciativo dependiendo del objetivo a lograr, su aumento o disminución y tomando en cuenta también las características especiales de la compañía, tales como giro, tipo de producto, limitaciones de personal, tecnicismos particulares, situación geográfica, etcétera, por lo que insisto en mencionar que el contenido anterior es meramente enunciativo.

VENTAJAS DEL PROGRAMA DE TRABAJO

1. Fijación de responsabilidades promoviendo a la vez la división del trabajo y consecuentemente la especialización dentro del Departamento de Auditoría.
2. Establece rutinas de trabajo y lógicamente ahorra tiempo en la ejecución logrando una guía o recordatorio para los procedimientos aplicables y evitando que se olviden e incluso omitan algunos de ellos.
3. Indica los papeles de trabajo a formular, así como su referencia cruzada y la extensión de las pruebas evitando desarrollar trabajo de más.
4. Control en cuanto al avance del trabajo planeado, tanto de conjunto como individual, facilitando también la supervisión del mismo.

5. Sirve de guía al Auditor Encargado y de orientación al Auditor principiante o menos experimentado.
6. Aporta los datos, ordenados lógicamente, para la presentación del Informe de Auditoría.
7. Funciona como consulta en revisiones futuras y facilita el seguimiento de las auditorías anteriores.

DESVENTAJAS

1. Reduce a su mínima expresión la iniciativa del Auditor, así como la aplicación de su criterio personal.
2. Automatización de la Auditoría, restándole la flexibilidad práctica que en muchas situaciones es de vital importancia.

Al respecto y con el fin de no establecer un aparentemente antagonismo entre las desventajas y ventajas, cito a continuación un párrafo del libro de Auditoría Interna de Brink:

“La intención del programa no es que sea una serie de especificaciones a las que nos tenemos que adherir mecánicamente. Tampoco es un sustituto del criterio o pensamiento. Es la mejor manera de realizar un trabajo el cual una vez concluido será sujeto a que el Auditor se pregunte a sí mismo:

- ¿Las cifras y registros presentan hechos reales?
- ¿He analizado y estudiado lo suficiente para estar seguro de su razonable efectividad?
- ¿Cuál sería mi respuesta si me exigen probar lo dicho en el informe?”

En el capítulo de definiciones se hizo especial mención a la flexibilidad de la que habla Holmes, pues gracias a ella el Auditor puede aplicar su iniciativa y criterio cuando lo crea necesario, para adaptarse a las situaciones que pueden o no estar previstas en el programa o que hayan cambiado debido al dinamismo de las operaciones del negocio.

F) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Es muy importante la afinidad que deben tener los procedimientos de Auditoría

con el programa de Auditoría y el cuestionario de control interno como parte básica de las funciones del Departamento de Auditoría.

Generalmente el contador público no puede obtener el conocimiento que necesita, con la certeza que necesita, como resultado de una sola prueba, por lo que recurre a otras pruebas o técnicas diferentes.

Esta aplicación de técnicas simultanea o sucesiva es lo que se denomina procedimientos de Auditoría.

Es importante aclarar que la aplicación de los procedimientos de Auditoría, únicamente sirven para recopilar información. Esta información debe ser suficiente y competente, de lo anterior se desprende que el auditor debe obtener no una certeza absoluta con la aplicación de los procedimientos, ya que esto es imposible, sino solo un cierto grado de seguridad, de la veracidad y razonabilidad de la información obtenida con la aplicación de estos procedimientos. Anteriormente se mencionó que las técnicas de auditoría son recursos que se utilizan para obtener información.

Lo que no es posible determinar y definir es cuantas y cuales técnicas forman un procedimiento para revisar una determinada partida, ya que esto depende de la persona que está realizando el trabajo.

Los procedimientos de auditoría deben llevarse a cabo con la oportunidad y el orden debido, o sea, seleccionar el momento adecuado para utilizarlos, así como la sincronización de unos y otros.

El efecto del control interno (adoptado por la entidad económica auditada) en el alcance y extensión de un examen, es un factor determinante en los procedimientos de auditoría que se van a utilizar y es un ejemplo decisivo con respecto a un grado menor o mayor de riesgo de error; en otras palabras, mientras más eficaz es el control interno, menor es el grado de riesgo.

En resumen, se puede decir que son las circunstancias que se presentan en la entidad económica a revisar, las que determinan los procedimientos a utilizar, así como las técnicas que los integran.

Las técnicas de auditoría que emplea el auditor para allegarse de información, se clasifican de la siguiente manera:

- a) **Estudio general:** Consiste en la apreciación que el auditor hace de la fisonomía a características generales de la empresa, sus estados financieros, los elementos de ambos y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de ellos, que pueden requerir atención especial.
- b) **Análisis:** Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros y, dada la naturaleza de estas cuentas y rubros, puede ser básicamente de dos clases: Análisis de saldo y Análisis de movimientos.
- c) **Inspección:** Es el examen físico de bienes materiales o documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.
- d) **Confirmación:** Consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etcétera, dirigiéndose generalmente por escrito a una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en condiciones de la operación y, por tanto, de informar de una manera válida sobre ella.
- e) **Investigación:** Consiste en la obtención de informaciones por parte de los funcionarios y empleados de la empresa que se está auditando.
- f) **Declaraciones o certificaciones:** Consiste en solicitar a las personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formación de los estados financieros que se están examinando, mediante una carta autenticar con su firma el resultado de las investigaciones.
- g) **Observación:** Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo abierto o descrito, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.
- h) **Cálculo:** Consiste en la verificación numérica de los datos reflejados en los estados financieros mediante el cálculo independiente de los mismos.

G) CARTA DE SUGERENCIAS Y VIGILANCIA EN SU CUMPLIMIENTO

En cada trabajo efectuado por el Departamento de Auditoría, tendrá que elaborarse un reporte donde se mencione la situación en que se encuentra el área auditada.

El informe del auditor es la culminación de su trabajo por lo tanto, la parte más delicada e importante de su labor ya que en él se señalan en forma sintética las situaciones, circunstancias y fallas observadas durante el desarrollo de su trabajo y por el interés que pueden contener se comenta, así mismo, incluye sugerencias tendientes a solucionar problemas, instalar o modificar sistemas, cambiar o mejorar procedimientos, con el propósito de que el desarrollo de las operaciones de la empresa, así como sus resultados, ofrezcan la información más veraz y confiable posible.

De lo anterior se desprende que; el informe es la expresión de la opinión del auditor interno acerca de la situación financiera de la empresa y de su funcionamiento operativo.

El informe persigue la finalidad de presentar a la administración un punto de vista objetivo acerca de los aspectos financieros y administrativos de la empresa basado en una cuidadosa investigación por parte del departamento de Auditoría Interna, de tal manera que la administración pueda basarse en él para tomar decisiones oportunas y correctas que resuelvan los problemas eficazmente; es por ello que el informe debe elaborarse con mucho detenimiento, poniendo especial cuidado en la forma en que deben mostrar esos puntos de vista. Cada vez que un informe alcance este objetivo, se estará justificando la necesidad de la existencia del departamento de Auditoría Interna dentro de la organización.

RECOMENDACIONES DEL REPORTE DE AUDITORÍA

Las recomendaciones que el auditor interno presenta en su reporte serán la culminación del trabajo desarrollado por lo que se deberá tener cuidado especial al formarlas. Estas deberán reunir los requisitos propios de redacción y sobre todo, contendrán con claridad las medidas que se deberán tomar para aliviar el

hecho que se está reportando, cada recomendación deberá estar basada en un hecho determinado, el cual estará debidamente presentado en el reporte de Auditoría Interna.

Cuando la ejecución de la recomendación deba llevarse a cabo por departamento diferente al auditado, el auditor lo mencionará en la recomendación, sin embargo, en la contestación al reporte, será el departamento que fue revisado al que informará sobre la acción que aquel departamento va a tomar con respecto de aquella recomendación.

Lo anterior se justifica tomando en cuenta que es el departamento auditado, el responsable de velar por las situaciones que le afecten y que esta operación le dará la oportunidad de tratar con otros departamentos los problemas que les afecten en común y asegurar un mayor éxito a las medidas que de mutuo acuerdo decidan tomar.

VIGILANCIA DEL CUMPLIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

Así como hemos podido llegar a establecer que la culminación del trabajo del auditor se ve reflejada en su "Reporte de Auditoría Interna", debemos también aceptar que ese brillante trabajo del Auditor Interno se vería innecesario o nulificado si las recomendaciones por él expresadas, no fueran llevadas al cabo por las personas responsables de hacerlo, pero sí el departamento de Auditoría Interna cuenta con el apoyo pleno del funcionario de mayor jerarquía en la empresa y si ha sabido ganarse el prestigio necesario por su actitud dentro de ella en el desempeño de su trabajo, seguramente verá el fruto del mismo en la contestación positiva a su reporte de Auditoría y en el cumplimiento inmediato posterior de las correspondientes recomendaciones.

La contestación al reporte de Auditoría Interna deberá contener principalmente:

1. La razón de la existencia del hecho reportado por el auditor, cuando esa razón exista y sea presente, es decir, será una forma de que el responsable de la contestación trate de disminuir la gravedad de la falta reportada, haciéndole sentirse mejor ante la gerencia. Aunque para el Auditor y para el Gerente será más importante saber cómo se va a corregir el defecto, que conocer por qué se originó, este conocimiento le servirá, por medio de las razones allí expresadas, para medir la acción futura y presente de ese funcionario, respecto de la forma en que llevará a cabo las responsabilidades a él encargadas.

2. La forma y fecha en que fueron o serán corregidos los hechos encontrados por el Auditor y todos los que se encuentren en la misma situación, así como las medidas a tomar para prevenir o evitar que en futuras ocasiones se presente el mismo caso.

Cuando la contestación mencione que los hechos serán corregidos en un futuro, se usará solo en caso de que el hecho a corregir sea de naturaleza tal, que para ello se requiera un tiempo mayor al plazo de contestación al reporte o que exista situación especial que impida su corrección inmediata.

El departamento de Auditoría Interna será el encargado de medir, según la naturaleza del departamento auditado y la urgencia que signifiquen los hechos encontrados, el tiempo que se considere necesario para verificar que efectivamente se hayan cumplido las acciones a tomar prometidas en la contestación al reporte de Auditoría y la corrección de los hechos específicos encontrados en la revisión.

Para ese propósito, el Auditor Interno incluirá en su programa de trabajo un procedimiento efectivo tendiente a determinar que la acción acordada se haya realizado. Aún cuando el cumplimiento de las recomendaciones es responsabilidad del departamento revisado, el insistir en su corrección definitiva es también responsabilidad del auditor interno, la cual quedará satisfecha por medio de la revisión e información acerca del progreso de las medidas correctivas como parte de la próxima auditoría.

LA AUDITORIA INTERNA EN EL AREA OPERACIONAL

- A) Definición de Auditoría Operacional**
- B) Objetivos**
- C) La Auditoría Operacional como herramienta del control interno**
- D) Elementos de la Auditoría Operacional**
- E) Areas susceptibles de revisión**
- F) Informe o diagnóstico de la Auditoría Operacional**

A) DEFINICION DE AUDITORIA OPERACIONAL

Con el objeto de lograr una concepción lo más exacta posible, la cual satisfaga nuestro entendimiento al respecto, analizaremos los conceptos que de la Auditoría Operacional proporcionan algunos tratadistas.

Víctor Z. Brink. —“Es la actividad organizada por la administración para asegurar el cumplimiento de los procedimientos establecidos y para contar con los beneficios de una verificación sistemática y un análisis constructivo sobre el funcionamiento de los aspectos financieros y contables de la compañía”.

Instituto de Auditores Internos de México, A. C. —Auditoría Operacional es: “La revisión de aquellas operaciones de la Empresa que con el fin de determinar su competencia, involucre el análisis, estudio y síntesis de las actividades derivadas de la utilización de los elementos humanos y técnicos, aplicados a un área específica de la Empresa”.

La Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. —Indica que: “Respecto a la Auditoría Operacional, debe entenderse el servicio adicional que presta el Contador Público, en carácter de Auditor Externo cuando, coordinadamente con el examen de estados financieros, examina ciertos aspectos administrativos, con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativas de su cliente, a través de proponer las recomendaciones que considera adecuadas”.

Es decir, el Contador Público independiente puede ser contratado para efectuar una Auditoría Operacional por separado, sin que medie un examen de estados financieros. En estos casos el Contador Público, por sí solo o con la ayuda técnica que requiere de otros profesionales, realiza un servicio no coordinado con examen de estados financieros. Cabe señalar que existe una falta de uniformidad en el contenido de los conceptos antes señalados, en cuanto a la posición de la actividad de la Auditoría Operacional ya que surge la interrogación: ¿Quiénes deben realizar la Auditoría Operacional? Pues bien, con el propósito de responder esa interrogante a continuación se mencionan algunos comentarios:

- a) La Auditoría Operacional puede ser realizada efectivamente como lo señala el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por un Contador Público independiente en su carácter de Auditor Externo, como un servicio adicional a la Empresa. Esto es en el caso de que la empresa no cuente con una sección o departamento de Auditoría, de acuerdo a la estructura de su organización o a la magnitud de la misma.
- b) Ahora bien, en el caso de las empresas que cuenten con una sección o departamento de Auditoría por su estructura o magnitud, será efectivamente el supervisor o funcionario denominado generalmente Auditor Interno, quien lleve a cabo la actividad de Auditoría Operacional.

Una vez aclarados y hechos los comentarios anteriores, se expone una idea de lo que es la Auditoría Operacional:

Es una actividad evaluadora que se encarga del examen o revisión de aspectos administrativos, para asegurar el cumplimiento de los procedimientos establecidos, con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativa de la Empresa o cliente, como base de una función o servicio a la gerencia, informando de las desviaciones observadas y proponiendo las recomendaciones que se consideren adecuadas.

En síntesis, es el control de la gerencia cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad de los controles.

B) OBJETIVOS

El objetivo principal es el de ayudar a todos los miembros de la Gerencia, en el desempeño de sus responsabilidades, proporcionándoles análisis objetivos en los que se valoricen, recomienden y comenten, observaciones o sugerencias, referentes a las actividades que se desarrollan en la Empresa que dirigen.

Aunque las actividades de la Auditoría varían de una Empresa a otra, dependiendo principalmente en los objetivos y políticas trazadas por las mismas, podríamos señalar en forma general como auténticos objetivos de Auditoría Interna Operacional los siguientes:

- a) **Servicios de Protección.** –Se obtendrán cuando se advierta una existencia y funcionamiento adecuado de controles contables tendientes a lograr, en primer término, una correcta y oportuna información contable y financiera de la Empresa y en segundo, la protección misma de los bienes y valores contra cualquier tipo de contingencia.
- b) **Promoción de Eficiencia en la Operación.** –Es otro de los objetivos perseguidos por la Auditoría de Operaciones, para lo que se valdrá de evaluaciones de la organización de la Empresa tendiendo a sugerir medidas para el mejoramiento de políticas administrativas, procedimientos y registros, así como, su captación y ejecución por parte del personal. Para que en caso de encontrar alguna deficiencia, ésta se haga constar a través de sugerencias en el informe del Auditor.
- c) **Incremento de Utilidades.** –Mismo que se logra cuando el Auditor trabaja bajo la idea de que cualquier actividad dentro de la Empresa puede ser mejorada, lográndose una reducción significativa de costos si dicha actividad es sometida a un estudio sistemático basado en hechos.

Con esta ideología, siempre estará el Auditor en condiciones de percibir, posibilidades de mejorar las actividades de la Empresa, por muy bien que éstas parezcan conducirse dentro de ella.

En la práctica nos encontramos con que una vez cubiertos los objetivos anteriores, es fácil determinar los aspectos siguientes:

- Si los hechos están acusando resultados satisfactorios respecto a los objetivos de la Empresa.
- Si los registros e informes obtenidos hasta la fecha, reflejan en forma fiel, las condiciones de las operaciones y dan una clara perspectiva de la Empresa.
- Si es que los actuales controles tienen suficiente calidad para desarrollar su función controladora.
- Se ven satisfechos los requerimientos de protección desde un punto de vista práctico y no solamente desde el punto de vista teórico, eludiendo pérdidas o fugas para la Empresa.
- Si la forma en que se ha trabajado facilita la operación, existiendo flexibilidad para hacer cambios cuando sea necesario efectuarlos.

Todo lo anterior nos viene a explicar por qué el Auditor Interno viene a ser como un representante de la Gerencia, puesto que nunca va a perder de vista que los objetivos de la Empresa se vayan cumpliendo, a través de trabajo desarrollado.

La orientación de los objetivos antes mencionados, deberá estar encauzada hacia el mejoramiento de los Controles de Administración, sus técnicas y sus operaciones. Entendiendo por Controles Administrativos; fijar sistemas de información con el objeto de precisar qué datos críticos se requieren para obtener la información deseada.

A continuación se enuncian algunos de los principales Controles Administrativos:

1. La correcta división de labores entre el personal, cuidando dentro de esa división que el personal que tenga a su cargo el control de activos o realice operaciones financieras sea, independiente a las funciones de registro.
2. La existencia de un adecuado método de selección de personal y su entrenamiento.
3. La existencia de instructivos o manuales de procedimientos para la realización y registro de las operaciones.
4. La rotación del personal dentro de la Empresa y la exigencia de tomar vacaciones.
5. La aplicación del principio laboral del trabajo justo por el trabajo desarrollado.
6. Los análisis estadísticos.
7. Estudios de tiempos y movimientos.
8. Programas de entrenamiento de personal.
9. Controles de calidad.

Específicamente, la orientación de los objetivos de la Auditoría Interna Operacional es la de ayudar a los miembros de la Gerencia en el desempeño efectivo de sus responsabilidades, suministrándoles análisis objetivos, valuaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes relativos a la actividad que se revise, por lo tanto, esta función deberá tener ingerencia en cualquier fase de la actividad que desarrolle la Empresa, con el propósito de dar servicio a la Gerencia. Y es precisamente para el logro de esta orientación u objetivo general, que se deberá participar en actividades de evaluación, tales como:

- Revisar y valorar la estabilidad, la eficiencia y el correcto empleo de de los controles contables financieros y de operación.

- Evaluar el nivel de acatamiento de políticas, planes y procedimientos establecidos.
- Determinar la precisión y veracidad de la contabilidad y de cualquier otra clase de registros que tenga en uso la organización.
- Valorar la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

El análisis de los conceptos que hemos señalado nos define el acercamiento que existe entre la Auditoría Operacional y el Control Interno, ya que éste tiene en la Auditoría la herramienta de control más significativa e importante con que cuenta la Empresa.

C) LA AUDITORIA OPERACIONAL COMO HERRAMIENTA DEL CONTROL INTERNO

Hagamos un breve recordatorio de lo que es el Control Interno para posteriormente ubicarlo en relación con la Auditoría Operacional. Las definiciones que han venido dando los autores en diferentes épocas sobre el significado de Control Interno, se han modificado como consecuencia del desarrollo de las Empresas. Primeramente, se le consideró como un medio para descubrir fraudes y errores, después como el establecimiento de métodos apropiados para el control y manejo de la contabilidad, así como la división y coordinación de funciones a cargo del personal, evitando que algunos de ellos controlaran totalmente las operaciones. Actualmente su concepto es más amplio, como se ve a continuación:

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, reconociendo la definición que sobre Control Interno da el Instituto Americano de Contadores, nos indica en su boletín No. 5 que:

“El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adapta en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia en las operaciones y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección”.

De acuerdo con la definición anterior se puede decir que el propósito u objetivo principal del Control Interno, es el cumplimiento con las políticas y planes establecidos por la administración. El canal de comunicación por el cual se establecen esas políticas es el Manual Administrativo Contable, que debe indicar (en forma genérica), el camino a seguir para lograr las metas trazadas por la administración.

Además de la meta indicada en el párrafo anterior, también persigue los siguientes objetivos:

Proteger los Activos o Bienes de la Empresa, es decir, que ya establecidas las bases del primer objetivo, se deben cuidar los recursos de la entidad con el fin de asegurar que se logre el propósito establecido.

Promover tanto la eficiencia del personal, como la eficacia de las operaciones. Por medio de condiciones favorables, el personal buscará la forma de desarrollar mejor su labor; los sistemas y procedimientos deben ser estudiados adecuadamente para que cumplan con su objetivo.

Obtención de información oportuna, correcta y segura; el equilibrio que guarden los tres primeros objetivos, permitirá una información financiera-económica, veraz y oportuna.

Los elementos del Control Interno son:

- Organización.
- Sistemas y procedimientos.
- Personal.
- Supervisión.

Organización. -Se ha descrito como "un elemento de la administración que tiene por objeto el agrupar e identificar las tareas y los trabajos a desarrollarse dentro de la Empresa, a través de definir y delegar la responsabilidad y autoridad adecuada a todos los miembros que la integran, estableciendo una cadena de mando y los más apropiados canales de comunicación, todo esto estructurado y encaminado hacia la obtención de los objetivos de la Empresa en la forma más eficiente y con el mínimo esfuerzo". De lo anterior se deduce que la organización y la administración no se pueden concebir por separado, ya que el éxito o fracaso de un organismo dependerá en mayor o menor grado de una buena o mala administración.

Sistemas y Procedimientos. —John H. Aslet define a los sistemas y procedimientos como: “El sentido común organizado”. O sea que para llevar a cabo el plan de organización en forma eficiente, deben establecerse técnicas y procedimientos de control que vayan acorde a los planes que se quieran lograr.

Por consiguiente, es necesario establecer manuales de procedimientos que comprendan principalmente las instrucciones sobre las funciones dadas, generales y específicas, la asignación de responsabilidades, la división de labores y los métodos empleados por la Empresa para simplificar las operaciones, facilitando el conocimiento general de cómo opera.

Personal. —Lo efectivo que sea un Sistema de Control Interno, dependerá en gran parte del personal, ya que no basta que se cuente con una organización sólida y procedimientos adecuados; para que la Empresa logre sus objetivos, es necesario contar con personal entrenado, el cual aportará el juicio personal de cada uno de ellos.

Los empleados deben tomar vacaciones regularmente durante las cuales sus tareas deben ser asumidas por otros, esto evitara el encubrimiento de fraudes y otras irregularidades. La rotación del personal es aconsejable, así como también es recomendable que las personas que ocupen puestos de responsabilidad, estén afianzadas.

Supervisión. —Es necesaria la constante vigilancia de los anteriores elementos del Control Interno, pues cuando éstos son descuidados pueden ocasionar que algunas medidas de control resulten inútiles o bien, que haya desviaciones de las políticas prescritas por la dirección.

Si consideramos que la Auditoría de Operaciones persigue como fin principal el promover la eficiencia en operación al mínimo costo posible, y por otra parte, el Control Interno tiene como objetivos el cumplimiento de las políticas y planes establecidos por la administración, así como la promoción de la eficiencia del personal y la eficacia en la operación, se observa que existe una gran afinidad entre ambos conceptos, donde se infiere que el control es el campo de acción de la Auditoría Operacional, misma que actúa sobre los Sistemas de Control establecidos, desde su origen hasta su fin, identificando las causas y los efectos que producen en el desenvolvimiento de las actividades y funciones de la Empresa.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente, el Auditor deberá tener conocimiento de todas las formas de control establecidas en la Empresa. Deberá estar familiarizado con los elementos de control como base para su estudio, de los Departamentos Operativos y todo aquello que los controles pretenden dirigir o gobernar. De esta manera, estará en posibilidades de identificar situaciones donde puedan existir:

- Exceso de controles.
- Ausencia de controles.
- Controles inadecuados.
- Controles satisfactorios o posibles de mejorar.

Abundando sobre lo anterior, existen algunos Auditores que buscan manuales especiales, que indiquen cómo llevar a cabo una Auditoría Operacional, cuando lo necesario es: "Un cambio en la manera de abordar y analizar los casos".

El examen de controles se convierte en el punto de partida para: La debida evaluación de la operación de la Empresa.

D) ELEMENTOS DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

En virtud de que la Auditoría Operacional se caracteriza sobre todo por un enfoque mental del Auditor (pensar como dueño), que por métodos especiales o particulares que se empleen; a continuación se desarrolla lo que a juicio de varios Auditores entienden como Elementos de Auditoría Operacional:

- a) Técnicas.
- b) Metodología.
- c) Planeación y Desarrollo.
- d) Características del Auditor Operacional.

Técnicas. — Los boletines de normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos indican, particularmente en el boletín No. 2, las técnicas que deben utilizarse en toda Auditoría de Estados Financieros. Esas técnicas ya tradicionales, se pueden aplicar a cualquier otro tipo de Auditoría, incluyendo obviamente, a la Auditoría Operacional como se pretende demostrar a continuación:

Las técnicas de referencia son las siguientes:

1.— **Estudio General.** Se define como la apreciación que el Auditor hace de la fisonomía y características generales de la Empresa, sus Estados Financieros y los elementos de ambos y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de ellas, que puedan reclamar atención especial. Aplicando el principio de cambiar el enfoque del Auditor y llevando este criterio a un plano operativo, se podría definir la técnica como la apreciación que el Auditor hace del perfil de la Empresa, de su estructura administrativa y operativa y de los elementos principales de los métodos y sistemas de control establecidos para el buen desarrollo de las operaciones.

2.— **Análisis.** La acción de analizar implica la descomposición de un todo en sus partes; desde el punto de vista de Auditoría Contable, este principio se aplica al análisis de saldos y al análisis de movimientos de cuentas, éste se puede aplicar a la Auditoría Operacional cuando se hable de análisis, de flujos, de movimientos de operaciones, de análisis de puesto, de análisis de tiempos de desarrollo, de operaciones etcétera.

3.— **Inspección.** La inspección considerada como técnica en Auditoría Contable o Financiera, implica el examen físico de los bienes o documentos que amparan el Activo o la operación. Aplicando este criterio al aspecto operativo, se referiría al examen físico de los bienes o documentos que amparen y controlen el desarrollo de las operaciones normales del negocio.

4.— **Confirmación.** Consiste en cerciorarse de la autenticidad de los Activos, operaciones, etcétera, por escrito procedente de una persona independiente a la empresa examinada.

Ejemplo de lo anterior son las solicitudes de confirmación de saldos, este criterio enfocado al aspecto operativo, podría concebirse cuando se deseara confirmar, por ejemplo: que los envíos de mercancía a clientes se realicen en las condiciones estipuladas en los convenios o pedidos hechos por ellos.

5.— **Investigación.** Consiste en la obtención de información de parte de funcionarios y empleados de la propia Empresa, que puede ser sobre aspectos contables o financieros o sobre aspectos administrativos y operacionales.

6.— **Declaraciones o Certificaciones.** Se dice que es la ratificación por escrito de

parte de los funcionarios de la Empresa de lo obtenido en la investigación, y como en el caso del punto anterior, opera en ambos sentidos.

7.- Observación. Es la técnica por medio de la cual el Auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente relativos a la forma como las operaciones se realizan. Considerando el término, operaciones para la Auditoría Contable, a las transacciones contables financieras y registro, y para efectos operacionales, a las operaciones en sí.

8.- Cálculo. Lo mismo se utilizan las matemáticas para revisar, evaluar y asegurarse de la exactitud de las cifras contables, que para evaluar, revisar y cerciorarse de los tiempos, cantidades y demás elementos que integran cualquier operación del negocio.

En resumen, las técnicas citadas son 100 por ciento aplicables a cualquier tipo de Auditoría y en particular a la Auditoría Operacional.

Ahora bien, para la Auditoría Operacional, existen además técnicas especializadas que se mencionan a continuación; sin embargo, es conveniente tomar en cuenta que se puede utilizar una combinación de las técnicas que se juzguen aplicables para cada caso, las que a su vez se convierten en los procedimientos de Auditoría:

- a) Diagrama de Flujo de las Operaciones.
- b) Cuestionarios operativos.

Antes de entrar al detalle de las técnicas antes mencionadas, se hace referencia a las siguientes consideraciones:

La Auditoría Operacional se basa en la evidencia, por lo tanto, una evaluación basada en la opinión personal y no justificada por una evidencia verídica, no es Auditoría Operacional. Una distinción de esta clase de Auditoría respecto a otras, es el alcance que ésta dará y la variedad de herramientas que usará para obtener la evidencia necesaria para alcanzar sus objetivos y definir los problemas que ponga al descubierto.

Desde luego, deberá tenerse presente que los mejores resultados de un trabajo de evaluación son logrados cuando se usa un marco de referencia, en otras palabras, los hechos encontrados deberán compararse contra todas las normas, estándares, etcétera.

Estas normas pueden ser internas, es decir, de la propia compañía o externas, de la industria o medio de actividades de la cual forma parte la Empresa.

Como un resumen de lo anterior, puede indicarse que las técnicas de la Auditoría de Estados Financieros son aplicables a la Auditoría Operacional, dándoles el alcance necesario para lograr las evidencias que, debidamente comparadas contra una referencia, soporte el juicio de una área examinada.

Diagramas de flujo: Objetivos, Aplicación, Desarrollo e Interpretación.

Los diagramas de flujo son instrumentos que presentan, por medio de gráficas, la secuencia de los diferentes pasos de las operaciones a través de los sistemas en los Departamentos Operativos, son de hecho su radiografía.

Es evidente que cuando se va a practicar una revisión a un Departamento Operativo, se necesita conocer con detalle, en una forma práctica y completa, cuál es el "flujo" de la operación en sí, por qué secciones va pasando un producto, que tipo de información se está generando, en qué departamento (incluso qué personas lo elaboran), etcétera, desde luego podría pensarse en el auxilio de manuales (cuando existan), pero estos, generalmente escritos en forma narrativa y orientados hacia otros objetivos, no resultan prácticos. Resulta altamente recomendable, que sea el propio Auditor el que desarrolle en forma directa la descripción de los sistemas implantados, sujetos a revisión, para obtener una mayor comprensión y familiarización con los mismos.

Para lograr de manera lógica los propósitos mencionados en el párrafo anterior, es conveniente utilizar un método uniforme de "Diagramas de Flujo", puesto que ofrece ventajas como las siguientes:

1. Es la forma más concisa de plasmar las revisiones del sistema, el Diagrama de Flujo minimiza la explicación narrativa y proporciona a la vez una panorámica del sistema.
2. El Diagrama de Flujo es a la vez una herramienta eficiente para efectuar un análisis, ya que muestra claramente lo que está sucediendo, además de facilitar la observación de fallas en el sistema propiamente dado o detecta en qué áreas se necesitan mejorar los puntos de control, u optimizar el desenvolvimiento de las operaciones de que se trate.

Con el objeto de que el lector tenga una guía general para elaborar Diagramas de Flujo, se presentan a continuación algunas reglas que deben de observarse:

- a) El uso de Diagramas Horizontales facilitan observar: La relación entre diferentes partes del sistema integrado, los aspectos fuertes o débiles que existan, derivados de la forma de división del trabajo entre el personal de un departamento, podrán ser fácilmente localizados al leer el diagrama.
- b) Es conveniente que la forma en que se detalle el flujo, se haga indicando los departamentos o el personal que interviene en el mismo, estos últimos deben ir separados por columnas verticales y mostrar la división de funciones que existen en la empresa, lo cual ayuda a evaluar y a conocer el flujo de las operaciones.
- c) Es recomendable el uso de símbolos claros que muestren específicamente el trámite que ha seguido una operación, con el objeto de evitar que las gráficas contengan explicaciones que ocuparían demasiado espacio al detallarlo. La simbología seleccionada se deberá utilizar permanentemente con el objeto de lograr uniformidad y facilitar su lectura e interpretación.
- d) Es recomendable que los símbolos utilizados en los documentos contengan sus iniciales, por ejemplo: "F" factura, "P" pedido, "OC" orden de compra, "NE" nota de entrada, así sucesivamente; es igualmente necesario, que al calce de las gráficas se detalle la clave utilizada para cada documento y en la parte superior de cada documento señalar con una "O" cuando éste es original y con números sus copias.
- e) Los diagramas deben mostrar un orden lógico, señalando claramente la continuidad de cada trámite y en especial cuando el documento o la información "salga" de los departamentos de la Empresa.
- f) No se debe tratar de cubrir una operación demasiado amplia en un sólo diagrama.
- g) Cualquier diagrama que se haga, debe ser autosuficiente, y debe contener el "flujo" de la operación completa (de principio a fin).
- h) Como el "flujo" o camino de una transacción o documento, generalmente se indica por medio de líneas, deberá evitarse al máximo el cruce de las mismas para obtener un diagrama claro y simple, fácil de leer y comprender.

Como puede observarse en comentarios anteriores se ha enfatizado sobre la

utilidad de los Diagramas de Flujo en la Auditoría Operacional, no solamente porque sirve como instrumento de referencia para conocer gráficamente un sistema, con las ventajas ya señaladas, sino además, porque constituyen en sí herramientas muy valiosas para evaluar el control y la suficiencia de los sistemas, constituyéndose en una evidencia del trabajo del Auditor, ya que los sistemas diagramados podrán y deberán compararse contra las normas establecidas en la Empresa.

Al hablar de Diagramas de Flujo, no debemos limitarnos a elaborar un conjunto de símbolos de diagramación, sino a desarrollar un enfoque completo de Auditoría.

Algunos autores no están de acuerdo en aceptar que los Diagramas de Flujo sean una técnica en sí y solo le otorgan en rango de "Herramienta Auxiliar"

CUESTIONARIOS OPERATIVOS

Los cuestionarios, son una herramienta tradicionalmente usada por el Auditor, y en el caso de la Auditoría Operacional, conviene aplicarla con ciertas variantes.

Los cuestionarios operativos o de control operacional, son también una valiosa e indispensable herramienta para la ejecución de la Auditoría Operacional.

Estos cuestionarios están basados en el conocimiento específico de cómo se realizan las operaciones. Al revisar la información proporcionada en las entrevistas, el Auditor formula observaciones, análisis, diagramas y en general, irá ocupando las técnicas necesarias para establecer los procedimientos apropiados para conocer en detalle el funcionamiento de las operaciones. Ese conocimiento, induce al Auditor a diseñar un tipo de cuestionario cuyo contenido se enfoca a aquellos aspectos de la operación sujeta a revisión, que muestren ineficiencia, puntos débiles en el control, cualesquiera otra situación peculiar, que a criterio del Auditor deba ser revisada. En un repaso sobre los aspectos más relevantes encontrados en el desarrollo de la Auditoría, el cuestionario que nos ocupa se aplica a medida que cada fase del trabajo lo requiera.

También contienen una parte de antecedentes y generalidades del Control Interno ejercido en la Empresa a través de sus elementos.

Esta parte del cuestionario es muy parecido a los utilizados en la Auditoría

Financiera y se usan en la primera etapa del desarrollo de la Auditoría de Operaciones.

Con el objeto de dejar mejor precisados los puntos anteriores, se transcribe a continuación (de un artículo aparecido en "Casos de Estudio de Control Interno" del Instituto Americano de Contadores Públicos), la diferencia del cuestionario de control interno, utilizado en la Auditoría de Estados Financieros, con el cuestionario operativo o de control operacional utilizado en la Auditoría de Operaciones; por medio de un ejemplo:

Para la revisión y evaluación del costo de adquisición de una Compañía, se han sugerido las siguientes preguntas relacionadas con el control interno:

1. ¿La función de compras está completamente separada de las otras funciones, particularmente de las contables, así como de las de embarque y recepción?
2. ¿Se preparan requisiciones de compras?
3. ¿Se numeran previamente las órdenes de compra?

En cambio, el tipo de cuestionario utilizado en la Auditoría de Operaciones, contendría las siguientes preguntas:

1. ¿Cuáles son las responsabilidades del Jefe del Departamento de Compras?
2. ¿Que tipo de reportes se preparan en ese Departamento?
3. ¿Cómo se determinan las cantidades que se van a comprar?

PLANEACION Y DESARROLLO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

La acción de planear las actividades permite al individuo fijarse sus metas, delinear los cursos de las acciones a seguir, establecer las reglas del juego, para que en lugar de estar a la defensiva, reaccionando a las circunstancias y eventualidades, haga que estas se ajusten a su voluntad mediante el establecimiento de un buen plan, que le permita prever todos los posibles factores y elementos que pudieran incidir en las acciones, fijarse los objetivos que desea alcanzar, estableciendo las políticas que deban normar las operaciones y reglamentándolas en sistemas, métodos y procedimientos. Anticiparse así a los hechos es evitar sorpresas, que en la mayoría de los casos son desagradables.

La Auditoría Operacional, al igual que cualquier otra actividad, requiere de una buena planeación que le permita desarrollarse eficiente y oportunamente en aquellas áreas de la Empresa en las que más se necesita.

La fase de planeación del proceso administrativo es la manera más consistente y sólida que se ajusta a la Auditoría Operacional de la siguiente manera:

Para definir por donde comenzamos, es necesario evaluar la situación que guarda la Empresa y que permita jerarquizar en la forma más adecuada y razonable las áreas en las que se deberá tomar acción, con base en el grado de gravedad que se aprecie en cada una de ellas, en combinación con la urgencia con que la administración de la empresa requiera que se atienda. Para lograr la adecuada jerarquización a que se ha hecho referencia, se cuenta con los siguientes elementos, que ponderados conjuntamente proporcionan un panorama sólido, objetivo y lógico, que servirá de base para desarrollar los programas y calendarios de acción, éstos son:

- a) Análisis e interpretación de la información financiera.
- b) Volumen de las operaciones.
- c) Monto de las operaciones.
- d) Peticiones expresas de los ejecutivos de las diferentes áreas de la Empresa.

a) Análisis e interpretación de la información financiera

Para lograr hacer más comprensible la manera en que el análisis de la información financiera participa como elemento de planeación de la Auditoría Operacional, conviene mencionar que el objetivo que persigue es coadyuvar a entender y utilizar con mayor eficiencia, precisión y seguridad, las cifras presentadas en los Estados Financieros, proporcionando bases más sólidas y confiables para tomar decisiones. De lo anterior se infiere que mediante esta técnica, se pueden apreciar los cambios sufridos por la Empresa, cuyas causas son las operaciones que viene realizando en todas sus áreas, mismas que son el objeto de la Auditoría Operacional.

El análisis de la información financiera ofrece al Auditor, las siguientes ventajas:

- Le permite detectar las áreas en donde existen problemas operativos, mediante la localización de los indicadores que se disparan de las tendencias y proporciones que normalmente deberían guardar.
- Le permite dar las prioridades apropiadas a cada proyecto que se pretende llevar a cabo.

- Le permite lograr intervenciones adecuadas y oportunas en las áreas que más lo requieren, atacando con mayor precisión los problemas detectados.
- Le ayuda a incrementar la eficiencia de su departamento, la productividad y efectividad de la Empresa.
- No se necesitan técnicas muy sofisticadas para analizar la información financiera, para el propósito que se persigue, con la aplicación de métodos simples tales como: razones financieras, porcentajes integrales, porcentajes de crecimiento, análisis de las cifras, es suficiente; claro está que si se usan métodos tales como comparaciones contra presupuesto, análisis de punto de equilibrio, etcétera, el panorama que se obtiene será mucho más completo. Sin embargo, no en todos los casos resulta recomendable aplicar todas las alternativas de análisis, el uso de todas y cada una de las técnicas o de las diferentes combinaciones de ellas queda al criterio del Auditor.

Lo que sí es indispensable es que se forme una nueva imagen de lo que ocurrió, lo que está ocurriendo y lo que la Empresa espera que ocurra en el futuro, ponderando indicadores emanados de los Estados Financieros actuales y de ejercicios anteriores, así como de los presupuestos que comparados entre sí, proporcionen elementos de juicio suficientes y competentes para diagnosticar y asignar prioridades adecuadas.

b) Volumen de Operaciones

El volumen de las operaciones es un factor importante que debe ser tomado en cuenta por todo Auditor en el proceso de asignar prioridades a las diferentes áreas, conceptos y operaciones a revisar, ayudándose a jerarquizar con mayor prioridad su plan de trabajo.

Para ubicar a cada actividad, función y operación respecto a cantidad, variedad y volumen que representa del universo de actividades, funciones y operaciones de la Empresa, es indispensable que nos compenentremos en el conocimiento de la compañía, del producto, de la naturaleza del giro, de la filosofía de la dirección.

c) Monto de las Operaciones

El monto de las operaciones es otro ángulo que ayuda a la asignación de prioridades en la planeación de nuestro trabajo, o sea el valor de las operaciones.

En la fase de planeación del trabajo no se debe de tomar en forma aislada cada factor o elemento, o se corre el riesgo de configurar un calendario de actividades cuyas prioridades no sean las óptimas, mermando la oportunidad de nuestra participación en los problemas de la compañía, y desde luego, la productividad de nuestra función. Por lo tanto, es indispensable que al desarrollar el programa de trabajo se consideren los tres puntos de vista expuestos en las diferentes alternativas de áreas, funciones y operaciones a revisar y tomemos en cuenta el grado de desviación que cada una de ellas haya tenido frente a la tendencia que venía observando y frente a la meta que se le había fijado; el volumen y variedad que cada tipo de operación representa del universo, el monto invertido en cada una de ellas y el riesgo que representa para el negocio el seguirla realizando como ha venido ocurriendo. El hecho de conjuntar todos los puntos de vista nos proporcionará un panorama más completo, definido y preciso de cada alternativa, permitiéndonos formular un plan de acción más atinado y con mayores probabilidades de éxito.

d) Peticiones Expresas

Las peticiones expresas de los ejecutivos de la Empresa, complementando nuestro plan, se presenta como solicitudes de parte de funcionarios de la compañía para que participemos de una u otra manera en la evaluación de alguna operación. Tales solicitudes resultan muy importantes en la elaboración de nuestro plan de acción, ya que nos ahorran el trabajo de detectar, por otros medios, posibles problemas operativos en esas áreas, nos brindan además, la oportunidad de dar un servicio eficiente y oportuno en beneficio de nuestra imagen en la Empresa. Sin embargo, resulta muy conveniente el tratar de adecuarlos y armonizarlos con nuestros programas, con objeto de no perder de vista los puntos, áreas y operaciones que como resultado de nuestro estudio, hayan merecido altas prioridades, o que de alguna manera puedan estar relacionadas con las solicitudes presentadas por los ejecutivos.

Para que un plan tenga sentido, debe ser estructurado de tal manera que sea medible y realizable y por tanto, es necesario que sea elaborado bajo la influencia de los siguientes factores:

- Cantidad.
- Calidad.
- Costo.
- Tiempo.

Cuando se habla de la cantidad, nos referimos a que el volumen de trabajo que haya que efectuar no exceda los límites de nuestros recursos humanos y materiales, ya que de lo contrario caeríamos en el error de comprometernos y finalmente quedar mal.

Al considerar el factor calidad, debemos tomar en consideración al alcance, enfoque y resultados deseados en cada proyecto, con objeto de evitar que los resultados esperados no sean pocos o se excedan en su profundidad, invadiendo funciones y aceptando responsabilidades que vayan más allá de la naturaleza de nuestro trabajo.

El costo de nuestro plan de acción nunca deberá rebasar el beneficio esperado de nuestro trabajo, puesto que de ocurrir así, tal plan resultará incostable.

Finalmente, en cuanto tiempo, nuestro plan debe sujetarse a un calendario que muestre, en orden, las prioridades y en la cantidad estimada de horas, días etcétera, que se llevará cada proyecto, desde su iniciación hasta la implantación de las sugerencias y recomendaciones que emanen de los resultados de la labor operacional.

CARACTERISTICAS DEL AUDITOR OPERACIONAL.

El objeto de este tema es la de exponer ¿Cuáles deberán ser los conocimientos y experiencias que debe tener el Auditor Operacional, para poder desenvolverse en áreas tan variadas como son Producción, Investigación y Desarrollo, Finanzas, Personal, etcétera? ¿Debe ser un experto en cada una de estas áreas?

El Auditor debe ser un generalista con profundos conocimientos de la administración, así como de las áreas de actividad y funciones que desarrolla la Empresa en que trabaja. Por lo tanto, él no pretenderá ser un técnico o experto en las áreas que audita; él usará personal de operación y a los elementos de la administración, para obtener su información.

El Auditor deberá ser un experto en Auditoría, ya que es el aspecto del negocio en que realmente debe estar interesado.

Resumiendo, las características que debe poseer el Auditor, serán las siguientes:

- Conocimiento de la Empresa.

- Actitud mental orientada hacia las utilidades.
- Razonamiento lógico.
- Creativo: capacidad para desarrollar y comunicar ideas.
- Generador de motivación: capacidad para vender ideas.
- Capacidad autoocrítica.
- Sensibilidad y Diplomacia.
- Objetividad.
- Estudioso y con espíritu de investigación.

Como puede observarse, todas las características señaladas son importantes y se complementan, pero, el conocimiento de la Empresa en forma general, coloca al Auditor en una situación muy importante, ya que puede visualizar no solamente los efectos de una "falla" en el mismo departamento que se originó, sino también las repercusiones en las relaciones con otros departamentos y sus respectivas consecuencias. Así por ejemplo, un inventario excedido de materias primas, no solamente puede afectar la "Operación del Inventario" (falta de espacio, maniobras complicadas con posibles daños, errores en la rotación de los materiales, necesidad de almacenaje, exceso en los gastos adicionales, necesidad de mayor personal, etcétera), sino además incluir a otros, tales como tesorería, con el consiguiente pago de intereses en el caso de que se haya requerido financiamiento especial, planeación de producción (elaborar un producto cuya demanda ya ha sido cubierta), mercadotecnia (posible interferencia en el caso de lanzamiento de nuevos productos que necesiten otro tipo de materiales, etcétera). En este caso el Auditor podría interrelacionar efectos y comprender lo que pasó.

Su objetivo primario deberá ser, terminar la revisión del departamento en cuestión y comunicar lo que está pasando, a efecto de iniciar otra revisión o revisiones para encontrar la causa (falta de comunicación interdepartamental, falta de programas o planes coordinados etcétera).

EQUIPO DE AUDITORIA

Para complementar el punto anterior conviene hablar del equipo de Auditoría. Por una parte se mencionó que el Auditor debe ser un experto en Auditoría, y se dijo que debe ser un generalista con profundos conocimientos en administración, utilizando al personal de la empresa, para obtener información, sobre todo motivándolos a desarrollar ideas, correcciones, modificaciones, etcétera.

Por otro lado, y de acuerdo con la clase de Empresa donde se trabaje, que bien puede ser una industria altamente especializada, con una operación predominante etcétera, será conveniente pensar que dentro del equipo de Auditoría, se cuente con técnicos que colaboren con nuestra responsabilidad.

Esta opinión tiene muchos adeptos e incluso razones prácticas, se considera más válida que, por ejemplo, volver al Auditor un técnico de la operación. Desde luego la selección, entrenamiento, adaptación a nuestro trabajo, motivación para su desarrollo, será responsabilidad del Auditor y de esta manera el equipo de trabajo estará balanceado con especialistas y generalistas.

Cabe hacer notar que aún con técnicos o especialistas dentro del equipo de Auditoría Operacional, no debe de llevarnos a incurrir en "invasiones" de responsabilidades, o a la pérdida de nuestra función principal.

Como se puede observar, la idea no es nueva ni exótica; ya en varios departamentos de Auditoría hay economistas, especialistas en cómputo electrónico etcétera, solo es una sugerencia para redondear el equipo y poder ser más útiles a nuestras Gerencias.

Tampoco las mencionadas son las únicas alternativas, hay otras conocidas y más por desarrollar, todo dependerá de las circunstancias en general y en particular, de la iniciativa del Auditor y del apoyo que le brinden la Dirección o Ejecutivos de quien dependa.

E) AREAS SUJETAS A REVISION

La Auditoría Operacional constituye la mejor salvaguarda para la administración, al controlar de una manera efectiva las actividades que se realizan en un negocio y con ésto mostramos tanto el amplio desarrollo que la Auditoría de Operaciones tiene, así como, su vasto campo de acción dentro de la Empresa misma.

A continuación se detallan algunas de las áreas principales de aplicación de la Auditoría Operacional dentro de la Empresa.

Las áreas que abarca son las siguientes:

- Mercadotécnica.
- Producción.

- Finanzas.
- Personal.

Operaciones que abarca:

Mercadotecnia. – Incluye lo relativo a mercadeo, venta y distribución.

Producción. – Actividad productiva, productos y procesos, así como suministros.

Finanzas. – Incluye todo lo relativo a medios de producción, distribución, crédito y cobranzas, inversiones, sistemas de información, financiamiento, etcétera.

Personal. – Como fuerza de trabajo.

F) INFORME O DIAGNOSTICO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Todo Auditor debe estar conciente de la importancia que tiene el “informe”, documento que es la culminación de su trabajo y que circula, generalmente, entre los niveles Gerenciales más importantes de las Empresas. El “informe” es el reflejo de la calidad profesional del Auditor que debe contener información objetiva y suficiente, que muestre los resultados alcanzados en una revisión, así como también aquellas recomendaciones aplicables a corregir fallas encontradas, o en su caso, que las situaciones cuestionables se presenten con la claridad necesaria, a efecto de que la alta gerencia tenga a su alcance los elementos de juicio necesarios para una toma de decisiones oportuna y correcta.

Ahora bien, al hablar de Auditoría Operacional surgen varias interrogantes, tales como:

- ¿Cómo debe ser el informe?
- ¿Tiene características especiales?
- ¿Es diferente sustancialmente en comparación con los informes típicos de Auditores Internos o Externos?

Para contestar las preguntas planteadas, conviene tomar en cuenta las siguientes consideraciones en cuanto a:

Objetivo:

Presentar a la Gerencia los resultados obtenidos en la Auditoría efectuada en una área o departamento operativo, con toda la información necesaria que le pueda servir como base para evaluar la eficiencia del mismo y en su caso, tomar las decisiones que procedan. Para lograrlo, el Auditor deberá formular su informe bajo las siguientes características:

- La información obtenida durante el desarrollo del trabajo deberá ser analizada, verificada y evaluada ampliamente.
- El examen efectuado, debe comprender el estudio de los controles operativos en vigor relacionados con las políticas, procedimientos, planes de operación, estándares de actuación, relaciones con otros departamentos, personal, organización, etcétera.
- Considerar detalladamente las variaciones favorables en los "costos" que resulten de poner en práctica sus recomendaciones.
- Considerar el factor humano que se verá afectado con la implantación de las recomendaciones y sugerencias.
- Presentar el informe con la mayor "oportunidad", ya que reportar cosas extemporáneamente reduce su beneficio e importancia.

Resulta muy importante mostrar los alcances de la revisión efectuada con el objeto de precisar los períodos examinados a los gerentes responsables de los departamentos auditados.

Para la gente de operación que no esta muy familiarizado con el trabajo del Auditor, debe expresarse en los términos más precisos, a fin de que esté consciente de qué operaciones fueron examinadas y cuál fue el alcance de dicho examen. En otras palabras, debe de indicarsele qué parte de "su universo" se revisó, si esta revisión fue total o en qué por ciento se efectuó; en esta forma la Gerencia operativa podría captar con mayor facilidad las consecuencias de los hallazgos encontrados y la conveniencia de efectuar las recomendaciones propuestas.

Contenido:

El proceso que se sigue para la formulación de un reporte de Auditoría Operacional, es similar en su contexto general, al de los reportes de Auditores Internos o Externos, es decir, que deben procurar que:

- A) El lector no pierda el interés de conocer lo expuesto en todo el informe.
- B) Que mediante el informe, el lector pueda conocer, juzgar y evaluar la labor efectuada.

El informe debe presentar un contenido fiel y objetivo y al referirnos a reportes operativos es conveniente se tomen en cuenta las siguientes recomendaciones:

1. Resaltar los puntos o aspectos cuantificados en que mejorará la operación (cualquier Gerente de operación se interesará en cambiar procedimientos que reduzcan costos).
2. No incluir observaciones "menores"; aquellas situaciones menores que puedan ser corregidas con la consiguiente autorización del supervisor responsable, deberán anotarse en los papeles de trabajo y no consignarse en el informe.
3. Hacer un informe lo más corto posible. (Dar los datos necesarios exclusivamente.)
4. Redactar en términos que entienda el Gerente de operación. (Redacción clara y sencilla que muestre los hechos encontrados en términos familiares para el lector.)
5. No presentar críticas sin recomendaciones constructivas, basadas en información real y objetiva. Sobre las recomendaciones conviene que se observen los siguientes aspectos:
 - a) Si se trata de asuntos técnicos en los que el Auditor no esté calificado para proponer recomendaciones específicas, será conveniente sugerir que se efectue un estudio por expertos calificados.
 - b) Las recomendaciones consignadas deberán de contar con la conformidad de la gente de operación, señalando este hecho en el informe.
 - c) Cuando no haya un acuerdo en las recomendaciones, entre los gerentes de operación y el Auditor, deberán mostrarse las investigaciones y circunstancias encontradas en forma objetiva, indicando además los puntos de vista del Auditor y del personal operativo para que la Gerencia superior, tenga los elementos necesarios para decidir.
6. No deberá publicarse material que no haya sido discutido con los supervisores de operación; el hecho de presentar algo que no haya sido comentado, sólo produciría desconfianza hacia el Auditor. El Auditor deberá cuidar que el informe no sea "impresionista", ni tampoco "abstracto", también

deberá poner atención a que lo que escriba sea preciso, evitando "insinuaciones" o "lectura entre líneas", que realmente informe sobre las situaciones encontradas, sus consecuencias y las diversas recomendaciones con que se cuenta.

7. A manera enunciativa de la estructura de un informe, se sugiere el siguiente lineamiento:

Introducción.
 Alcance.
 Resultados (en orden de importancia)
 Recomendaciones.
 Resumen.

Es conveniente incluir gráficas, diagramas, relaciones, etcétera, pero presentándolas como anexos sin incluirlos en el texto del informe. Las situaciones deberán ser presentadas partiendo de lo conocido, es decir, iniciando del cómo debe hacerse, según políticas, etcétera y presentando en su caso, ejemplos, ilustraciones, derivados de operaciones reales.

PRESENTACION Y DISTRIBUCION

La estructura que se le debe dar al informe, depende en alto grado de las necesidades, políticas y criterios de cada empresa; sin embargo, deberá ser preocupación del Auditor encontrar la forma y distribución más adecuada para sus reportes, buscando que estos sean "leídos" y motivadores de acción para la gente indicada. En otras palabras, el Auditor no debe considerar que la "forma" de un reporte es fija, tradicional y no admite modificaciones, por el contrario, deberá investigar permanentemente en los nuevos elementos de comunicación para lograr sus objetivos primarios y así evitar que su informe sea un documento más del archivo.

Esta sugerencia se basa en el hecho de que son los Gerentes de departamentos operacionales los que van a manejar dicha información y con su mentalidad gerencial práctica, rechazarán informes narrativos largos.

Será muy peligroso para los objetivos del Auditor, tratar de utilizar formatos estándar de reporte, sobre todo cuando se está iniciando la Auditoría Operacional en una empresa, las características de cada departamento son diferentes, así como el tipo de técnicos o profesionales que los dirigen; consecuentemente,

si por comodidad del Auditor se trata de simplificar la elaboración del reporte, puede caerse en grandes errores.

Dado que en el informe se enfatizan los asuntos y resultados más importantes derivados de la revisión, es conveniente la práctica de anexar al informe una cédula de "observaciones", para informar de todas las demás fallas encontradas.

Dicha cédula debe contener las siguientes secciones:

Situación encontrada.

Errores o desviaciones producidas.

Políticas o procedimientos que no se observaron.

Investigaciones adicionales (alcance y resultados).

Acción a tomar (departamentos y fechas de la intervención).

En principio, la cédula anterior es de utilidad para mostrar en forma sencilla, todo lo encontrado, pero dejemos a criterio del lector, la conveniencia de incluir este documento como parte del informe general o en su caso, de la distribución de la misma.

Generalmente un informe es distribuido de acuerdo con las políticas de la empresa. Sin embargo, la distribución de un informe de Auditoría Operacional, debe tener un amplio campo de lectores.

¿A quién va dirigido? Este es el punto que los Auditores solucionarán en cada caso en particular, pues mucho dependerá de su ubicación en la empresa. Por lo tanto, no cuestionaremos este asunto, exceptuando aquellos casos en que el Auditor reporte al más alto nivel de la organización o incluso, el "consejo"; es recomendable que el informe sea dirigido al Gerente o Ejecutivo responsable del área examinada.

Las copias del reporte deberán ir al Jefe o Gerente del Departamento revisado, así como a los Gerentes de otros departamentos "mayores".

También es recomendable que se envíen copias o extractos de los informes, a aquellos Jefes de los Departamentos que se hayan visto afectados por las situaciones encontradas en el Departamento Auditado. Es conveniente que en estos casos se envíen únicamente las partes del informe que contienen los hechos de referencia.

Finalmente, si hubiese la oportunidad de que el informe fuera leído y discutido

en una junta para todos los elementos involucrados, sería una magnífica forma de concluir la Auditoría, ya que además de que habría oportunidad de tomar las decisiones del caso, constituirá una demostración al personal operativo del respaldo e interés que tienen los altos ejecutivos por el trabajo del Auditor. Este es un objetivo por el que debe luchar el Auditor para conseguirlo.

**CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE LAS
EMPRESAS NAVIERAS**

- A) Función principal**
- B) Contratación del servicio del transporte marítimo**
- C) Cuentas especiales y manual de procedimientos que se emplean en contabilidad**

A) FUNCION PRINCIPAL

Este capítulo está dedicado a presentar una breve exposición de las características principales del transporte marítimo mercante.

Las funciones que desempeñan este tipo de empresas está basada en los dos factores siguientes:

I. Clase de tráfico que realizan las embarcaciones de acuerdo con los puertos que tocan, los tipos de travesías que efectúan y que se dividen en:

- a) Tráfico de Cabotaje. —Es aquel que realizan los buques entre los puertos de su propia nación o dominios en otras partes situados en un mismo litoral.
- b) Tráfico Fluvial. —Es el tráfico que efectúan los buques entre puertos de su nación, situados en las orillas de los ríos a puertos de su misma nación o bien extranjeros.
- c) Tráfico de Altura. —Es el que llevan a cabo las embarcaciones, conectando puertos de una nación, con otros del extranjero o bien uniendo puertos de naciones extranjeras.

Este tipo de tráfico tiene dos subdivisiones que son:

1. Tráfico Transoceánico: Es el que realizan los barcos que tocan puertos situados en diferentes continentes, cruzando como su nombre lo indica, uno o varios océanos.
 2. Tráfico Interoceánico de Altura: Es el que realizan las embarcaciones que unen puertos de dos naciones, situados en el litoral de un mismo continente.
- d) Tráfico Mixto. —En el caso de este tráfico, los barcos enlazan puertos de una misma nación situados en diferentes litorales, tocando incidentalmente puertos extranjeros, para abastecerse de combustible, atravesar un canal, provisionarse de víveres, etcétera.

II. Clase de servicio que dichas embarcaciones proporcionan, que se divide también en dos grupos:

- a) Servicio de Ruta o de Líneas. —Este servicio puede ser definido como la

operación regular de barcos sujetos a itinerarios previamente fijados entre un cierto número de puertos que se tocan a intervalos regulares de tiempo. Estas rutas pueden ser operadas con barcos exclusivamente de carga o barcos que lleven únicamente pasajeros o bien por barcos mixtos que transportan tanto pasaje como carga.

El éxito de un servicio de línea depende en un grado muy importante de que los itinerarios se cumplan estrictamente no solo por lo que se refiere a la carga si no también al pasaje. Es singularmente importante este requisito, en virtud de que los embarcadores en el comercio moderno tienden a reducir al menor tiempo posible la ociosidad de sus inversiones en mercancías y por lo tanto, procuran por medio de cartas de crédito recuperar el valor de las mismas tan pronto como cuentan con el conocimiento de embarque que es el documento que sirve de constancia a su cliente de que las mercancías que ha comprado se encuentran a bordo del vehículo que las hará llegar hasta su poder y por consiguiente, no tienen problema alguno en cubrir el valor de las mismas.

Los servicios de línea se hacen cargo de las maniobras de carga y descarga, incluyendo en el flete y a menudo en sus cotizaciones, el costo de los arribos de las mercancías por ferrocarril, autobuses, muelles, almacenajes, etcétera a los puertos de embarque y otros gastos relacionados con este movimiento.

- b) Servicio de barcos sin ruta fija (Tramp). — Este servicio lo realizan aquellos barcos que no están en ruta alguna fija si no que toman las cargas que les son ofrecidas con destino a cualquier parte del mundo y entran en cualquier tráfico que consideren conveniente sin sujetarse a un itinerario determinado en su operación.

En los negocios marítimos quizá este servicio presente el aspecto más difícil, ya que las compañías que se dedican a esta operación tienen que mantenerse alerta en todos los centros de negocios del mundo en que se mueven grandes volúmenes de mercancías, para lograrlo poseen conexiones en los centros comerciales de importancia, a través de sus agentes y corredores que los representan en diferentes países.

Los buques Tramp actualmente en servicio son tan necesarios como los de línea debido a que en ellos se transportan volúmenes importantes de productos agrícolas, minerales, madera, etcétera, en la mayoría de los casos productos a granel.

Las compañías que mantienen en operación barcos Tramp, acostumbran

contratar cargas determinadas, que en la mayoría de los casos llenen la capacidad total de las bodegas del barco que va a realizar el servicio, entre puertos específicos, con la obligación de que el barco deberá estar listo para cargas también en una fecha previamente señalada, además la contratación deberá sujetarse a determinadas condiciones, que se señalan en el subcapítulo titulado contratación del servicio del transporte marítimo.

TIPOS DE BARCOS

Se dice que para cada tráfico y para cada carga, existe un barco adecuado, por consiguiente, hay una variedad muy grande de tipos de barcos pero en general podríamos citar como principales los siguientes:

- 1) Barcos de Carga. —Estas embarcaciones están destinadas al transporte, y se pueden subdividir en:
 - a) Barcos de Carga General: Son barcos ocupados en el transporte de carga general y por consiguiente, no están construídos específicamente para determinadas cargas, constan principalmente de grandes bodegas, equipadas con grúas para cargar y descargar cuarto de máquinas propulsoras y un acomodamiento para los tripulantes.
 - b) Barcos para Transportar Carga a Granel: Son barcos destinados exclusivamente para el transporte de carga a granel o sea de artículos que no van empacados en recipientes y se construyen con características especiales para la carga que van a transportar, así hay algunos con determinadas condiciones útiles para el transporte de sal, otros para el de minerales, para el de fertilizantes, para el de cemento, etcétera.
 - c) Barcos de Propósito Múltiple: Son barcos construídos con características especiales para poder transportar carga en general, a granel, piezas pesadas de dimensiones extraordinarias, y carga por medio de contenedores. Estos barcos cuentan con sistemas especiales los cuales les permiten llevar la carga por medio de contenedores refrigerada o congelada si está lo requiere, cuenta con grúas especiales para levantar artículos sumamente pesados, también cuenta con un cuarto de máquinas especiales el cual le permite prescindir de los remolcadores.
 - d) Barcos Tanque: Son barcos equipados con numerosos compartimientos o tanques que están destinados al transporte del petróleo u otros cargamentos líquidos.

- e) **Chalán:** Es una embarcación de propulsión propia o remolcada especialmente construida para el transporte de carga tierra adentro por caminos de agua, ya sean ríos o canales. Existen algunos chalanes que también hacen tráfico costero.
 - f) **Remolcador:** Son barcos equipados con máquinas de fuerza muy poderosa en relación con su pequeño tonelaje, cuyas principales operaciones son las de mover y atracar los grandes barcos o bien auxiliarlos en casos de accidentes y las de remolcar chalanes.
 - g) **Barcos Refrigeradores:** Es un barco equipado con maquinaria de refrigeración para el transporte de frutas, legumbres, camarones y cargas delicadas, etcétera a bajas temperaturas.
2. **Barcos de Pasaje:** La finalidad de estos barcos es el transporte de pasajeros, por consiguiente cuenta con una superestructura que ocupa casi todo el barco y que sirve para el acomodamiento de los camarotes de pasaje.

Entre los barcos de pasaje podemos citar los trasatlánticos que transportan pasajeros entre puertos de dos continentes, generalmente estos barcos son los más rápidos y lujosos.

3. **Barcos Mixtos:** Estos barcos como su nombre lo indica transportan pasajeros y cargamentos de mercancías; constan de bodegas y grúas como los barcos de carga pero además tienen una superestructura para el acomodamiento de determinado número de pasajeros que generalmente no es muy grande.

CARACTERISTICAS DE BARCOS

Además de conocer el tipo de barco que se va a utilizar en un tráfico determinado, es necesario también tener conocimiento de las principales características de cada embarcación, para poder precisar sus costos y productos de operación con exactitud.

Entre las más importantes podemos citar las siguientes:

1. **Clasificación e Inspecciones.** —Existen sociedades que se dedican a la clasificación e inspección de barcos, vigilándolos en muchos casos desde su construcción e inspeccionándolos periódicamente con el objeto de certificar el estado de navegabilidad de los mismos, de acuerdo con ciertos requisitos establecidos por ellas y dándoles una clasificación que permite a las compañías de seguros, tener una garantía de los riesgos que asume. Estas sociedades llevan un registro de los barcos desde su construcción con las principales características y antecedentes de los mismos. Los armadores reservan de los ingresos de la operación de sus barcos determinadas cantidades para cubrir las reparaciones y gastos ordenados como consecuencia de estas inspecciones, que en ocasiones ascienden a sumas muy importantes.
2. **Construcción.** —Otros datos importantes son los que se refieren a la construcción del barco, como por ejemplo, que materiales fueron usados, en que fecha se llevó a cabo ésta y en que astillero se realizó dicha construcción.
3. **Tonelajes de Registro.** —Todos los barcos tienen dos tonelajes de registro que son:
 - a) **Tonelaje Bruto.** —Es la capacidad cúbica total del barco expresada en toneladas por cada cien pies cúbicos, de la cual se deducen unicamente determinados espacios dedicados a darle seguridad de navegabilidad al barco o a aumentar la comodidad de la tripulación.
 - b) **Tonelaje Neto.** —Consiste en el espacio dedicado para la carga y pasaje y es el sobrante después que son deducidos del tonelaje bruto, ciertos espacios no dedicados a la carga y pasaje, como son los camarotes de la tripulación, la maquinaria, etcétera.
 - c) Además de estos tonelajes de registro, existen los de los canales de Suez y Panamá, que se basan en cálculos específicos señalados por las autoridades que controlan dichas vías artificiales de navegación y que sirven de base para cobrar el pago de derechos por el tránsito de los barcos en los mismos.
4. **Peso de Desplazamiento Total.** —Es el peso del agua que desplaza el barco al estar completamente cargado y con su máxima línea de carga.
5. **Peso Muerto.** —Es el peso total de la carga, combustibles, agua, aceites,

dotación y víveres, etcétera, que un barco puede transportar a su máximo calado y representa la diferencia entre el peso de desplazamiento cuando el barco va completamente cargado y cuando va vacío.

6. Límites de Máxima Carga en los Barcos. —La capacidad de carga de los barcos tiene dos limitaciones, una de peso y otra de volumen.
- a) Línea de Máxima Carga o Límite de Peso: La Ley marítima Inglesa, a partir de 1876 fijó un límite de acuerdo con las características de cada barco, para que éstos pudieran llevar un cargamento máximo, este límite se representa por una marca que se pinta a la mitad de cada costado del barco, llamada Plimston Line y que varía según el barco se encuentre en aguas de verano o en aguas de invierno.
- b) Capacidad de Carga o Límite de Volumen: En los barcos mercantes de carga seca, se lleva a cabo una cubicación de las bodegas de los mismos y con base en dicha cubicación, se puede calcular la capacidad de carga del barco, de acuerdo con los factores de estiba* de los artículos que se vayan a embarcar.

*Factor de Estiba: es la cantidad de espacio expresada en pies o metros cúbicos ocupada por una tonelada larga de mercancías empacadas para exportación.

7. Dimensiones. —Las dimensiones en los barcos son principalmente tres:
Eslora o largo del barco de un extremo a otro.
Manga o ancho del barco en su parte media, y
Puntual que es la altura medida en el centro de la eslora del barco desde la quilla hasta las distintas cubiertas.
8. Escotillas y Bodegas. —Las escotillas son los espacios abiertos en las cubiertas del barco, por donde entra y sale la carga destinada a la bodega. Es muy conveniente conocer el número y dimensiones de dichas escotillas, así como también el número de bodegas con que cuenta el barco, porque de ellas y del equipo de carga o grúas, como son las plumas y winchea, depende en muchas ocasiones la velocidad con que dichos barcos realizan sus maniobras de carga y descarga.
9. Máquinas Propulsoras y Consumo de Combustibles. —La maquinaria y el consumo diario de combustible para generar en los barcos la fuerza necesaria para propulsarlos, son factores muy importantes que hay que considerar en la operación de los mismos.

10. **Velocidad.** —La velocidad en un barco se expresa en nudos, que es el número de millas marinas que recorre el barco en una hora. Este dato es preciso conocerlo para estimar la duración de los viajes proyectados para un barco, la milla marina es una unidad longitudinal igual a 1,852 metros. La velocidad de los buques más modernos dedicados al transporte mercante varía entre 18 y 20 nudos por hora.

B) CONTRATACION DEL SERVICIO DEL TRANSPORTE MARITIMO

Uno de los principales aspectos del transporte marítimo mercante, sin cuyo conocimiento particular sería muy difícil formarse una apreciación del mismo; es el de contratación de barcos o sea la fijación de los términos y condiciones bajo los que dichos barcos proporcionarán el servicio de transporte de mercancías.

Cualquier persona física o moral a la que se le plantee la necesidad de transportar mercancías por agua, debe conocer este aspecto para poder negociar las bases que más le convengan para contratar este servicio y cualquier propietario de barcos debe conocer con mayor razón dichas bases, con el fin de estimar cuáles son los productos y costos del servicio que va a proporcionar y la consteabilidad o inconsteabilidad del mismo.

En algunos países, el negocio de barcos está tan especializado y desarrollado, que existen empresas que únicamente cubre el aspecto de contratación a que nos referimos, cobrando una comisión por la consecución de los barcos o de los cargamentos y encargándose de la formulación de los contratos respectivos.

También existe otro tipo de empresas especializadas que cubren algún otro aspecto del negocio marítimo, como las terminales que únicamente proporcionan los servicios de instalaciones portuarias, agencias consignatarias que solamente atienden los barcos en los puertos, etcétera. No obstante lo anterior, las compañías navieras importantes tienen elementos con los que cubren todas estas actividades, aunque en ocasiones también se valen de las empresas especializadas como auxiliares.

A continuación se hace una exposición de las principales características de los documentos utilizados en el transporte marítimo de mercancías, que son: El conocimiento de embarque y los manifiestos, cuyo conocimiento también es de importancia tanto para los embarcadores como para los armadores.

Contratación de barcos y fletamentos: Sería imposible tratar todo lo concerniente a contratación, pues se han escrito volúmenes completos sobre esta materia, por lo que únicamente se mencionan las características principales de algunos de los diferentes tipos de contratos marítimos.

CARTA PARTIDA (CHARTER PARTY)

Cuando un armador o persona que actúa por su cuenta formula contrato para transportar mercancías por agua o para proporcionar un barco para el propósito de transportar mercancías a cambio de una suma de dinero, a este contrato se le llama contrato de fletamento y a la suma pagada por este transporte se le conoce como flete.

Cuando el convenio es para transportar un cargamento completo de mercancías o proporcionar un barco para dicho propósito, el contrato de fletamento se formula en un documento llamado Charter Party o Carta Partida, siendo las principales obligaciones del armador, transportar las mercancías o bien proporcionar el barco para este fin.

Este documento se acostumbra firmar antes de que comiencen a cumplirse las obligaciones señaladas en el mismo.

Cuando el convenio consiste en transportar mercancías que solamente forman parte de la carga del barco, el contrato de fletamento por esa porción de la carga también puede estar contenido en un Charter Party, pero más comúnmente se formaliza en un documento llamado Conocimiento de Embarque o "Bill of Lading" que además, se utiliza como recibo por el armador de que la mercancía le fue entregada con un propósito determinado.

Un conocimiento de embarque raramente es firmado sin que previamente no se hayan realizado alguno de los objetivos del contrato.

Generalmente hay dos formas de contratos de fletamento o bien dos métodos de contratar barcos; uno consiste en contratar un barco por algún tiempo, el otro en contratar una carga para ser transportada de un puerto a otro. Estos

métodos de contratación son llamados Contratos de Tiempo o Time Charter, en el primer caso y Contratos de Viaje en el segundo.

Hay varias formas de Contratos de Tiempo y varias también de Contratos por Viajes, siendo la diferencia principal entre ellas, que en las primeras el contratante conviene en pagar el flete o renta de acuerdo con determinadas cuotas por mes o sobre un determinado tiempo específico, mientras en el segundo el contratante conviene en pagar determinada tarifa al armador por tonelada por carga transportada o bien una cantidad total llamada "Lump Sum" por todo el cargamento o por la capacidad disponible de las bodegas mientras que el armador conviene en transportar la carga de un lugar a otro, de acuerdo con las condiciones expresadas en el Contrato de Fletamento.

CONTRATO DE TIEMPO

En las diversas formas de Contratos de Tiempo, se encuentra siempre en común que se señala una renta por un periodo que puede cubrir un mes, un año, tres años, etcétera, o cubrir un solo viaje calculado en cierto tiempo aproximado. De acuerdo con las condiciones del Contrato de Fletamento, en algunos casos el armador proporciona el barco con su capitán, tripulación, mantenimiento, provisiones, clasificaciones, etcétera, y en otros, el contratante toma el barco y proporciona él mismo todos los servicios anteriores; esta última forma de contrato se llama "Bareboat Charter o Contrato por Barco Desnudo".

En los casos de Contrato por Tiempo, el flete se calcula tomando como base el peso muerto del barco y el número de días, meses, años en que el mismo se utiliza, considerándose en este caso como renta y debiendo además pagarse esta renta por anticipado, previamente aceptado por ambas partes. Cuando el armador no recibe el pago anticipado del flete, está facultado para embargar la carga del barco y cuando el contratante no tiene a su disposición el barco en la fecha señalada en el contrato, puede embargarlo por la cantidad de renta que haya cubierto anticipadamente.

El negocio de contratar o rentar barcos por tiempo no está reservado únicamente a las compañías navieras, sino también algunas empresas comerciales que manejan grandes volúmenes de productos, durante ciertas épocas del año, tienen un departamento de contratación marítima, dedicado a realizar directamente los arrendamientos de barcos para transportar sus propias cargas.

CONTRATOS POR BARCO DESNUDO (BAREBOAT CHARTER)

Como ya dijimos, éste es un contrato en el cual un barco puede ser rentado en sí únicamente, sin proporcionar el servicio de tripulación. El fletador en este caso, viene a ser temporalmente dueño del barco y los tripulantes toman posesión del mismo en su representación.

Sus características principales son:

- 1) El armador no es responsable ante los embarcadores.
- 2) El armador está fuera de posesión del barco y no tiene derecho alguno sobre el flete.
- 3) El capitán es representante de los fletadores.
- 4) Todos los actos del capitán o de la tripulación, son responsabilidad del fletador.
- 5) El fletador disfruta de todos los beneficios conferidos al armador.

CONVENIOS DE EMERGENCIA

Los contratos de tiempo celebrado en época de guerra, están sujetos a convenios de emergencia, por los cuales los gobiernos de los países en que estén abanderados los barcos, pueden recogerlos en caso de emergencia, como guerras, revoluciones, etcétera.

CONTRATOS POR VIAJE

Hay varias formas de Contratos por Viaje, algunas cubren el transporte de un cargamento que ocupe toda la capacidad del barco o bien únicamente parte de la misma. El flete se estipula sobre la base del tonelaje o sobre el total del cargamento u otra unidad. Es posible que en muchas ocasiones un barco esté bajo un Contrato por Tiempo y un Contrato por Viaje al mismo tiempo. Ejemplo: Un naviero contrata un barco a otro por determinado tiempo y además contrata determinadas cargas con terceros para realizar viajes en el barco que arrendó.

CLAUSULAS EN CONTRATOS POR VIAJE

Como en el caso de los Contratos por Tiempo, los Contratos por Viaje tienen un preámbulo con los datos de los fletadores y las características del barco, aunque en forma no tan detallada como en el caso de los Contratos por Tiempo.

Generalmente la primera cláusula estipula que el barco deberá estar equipado y listo para proceder al puerto de carga, siempre a flote o sea que en el puerto a donde se dirige haya suficiente calado para que pueda entrar el barco al mismo, posteriormente se señala que la carga deberá consistir en un número determinado de toneladas, también se señala que el barco deberá tener seguridad en el puerto de descarga o si no podrá dirigirse al más próximo.

Las demás cláusulas en estos contratos se refieren al tiempo para cargar y descargar, a los detalles relativos al conocimiento de embarque, al concepto de negligencia que releva a los propietarios por riesgos ocasionados por accidentes de mar, al pago del flete muerto en el caso de que no se proporcione toda la carta contratada, etcétera.

DIAS PERMITIDOS (LAY DAYS)

Es el tiempo permitido por los armadores para cargar y descargar el cargamento, pudiéndose expresar en varias formas, por días naturales por días de trabajo, por horas, etcétera. En la mayoría de los casos los días permitidos empiezan a contar después de que el aviso del barco sea proporcionado a los embarcadores de estar listo para recibir la carga en las horas señaladas en el contrato. Este aviso siempre debe darse por escrito. Cuando se estipula que el tiempo permitido deberá contarse por días de trabajo, se excluyen los domingos, días festivos y los días de lluvias.

En algunos contratos se estipula tiempo reversible, ésto quiere decir que se computan en conjunto el tiempo utilizado en la carga y en la descarga.

AVISO DEL BARCO DE ENCONTRARSE LISTO

El problema de cuándo debe comenzar a contar el tiempo de un barco para tomar una carga, se solucionó con el aviso que proporciona el capitán en horas de oficina, de encontrarse listo; en algunos contratos se estipula que el tiempo comenzará 24 horas después de que el aviso de encontrarse listo es proporcionado a los embarcadores, en otros que inmediatamente después de entregar el aviso, en otros que tan pronto el barco se encuentre atracado a determinado muelle, etcétera.

DEMORAS

Se estipula que cuando las maniobras exceden del tiempo permitido, se debe cubrir una compensación a los armadores, a razón de determinada cuota por día.

TIEMPO GANADO

Es lo contrario de las demoras, si las maniobras son ejecutadas en menor tiempo del estipulado en el contrato, los armadores pagarán una compensación por el tiempo salvado a los fletadores.

COSTOS DE MANIOBRAS DE CARGA Y DESCARGA

Algunos contratos estipulan que las maniobras de carga y descarga serán cubiertas por los fletadores; otros mencionan que los armadores las cubrirán, o uno de estos cubrirá la carga o bien la descarga, otros mencionan que las maniobras las cargarán al flete que cobrarán a los fletadores.

CONOCIMIENTO DE EMBARQUE

El conocimiento de embarque tiene tres funciones:

- a) Es un recibo.

- b) Es un documento o título que ampara ciertas mercancías y que puede ser transferido por endoso.
- c) Es un comprobante de las condiciones en que las mercancías son transportadas.

Cuando la carga que se transporta forma parte del cargamento general de un barco que hace servicio de ruta, no se acostumbra formular los Contratos de Fletamentos y el conocimiento de embarque viene a representar las funciones de dicho contrato.

La Ley Americana del Transporte de Mercancías por Mar de 1936, estipula que cuando un conocimiento de embarque o un documento similar, es constancia de un Contrato de Transporte de Mercancías, el término porteador incluye al armador o contratante que celebra un Contrato de Transporte con el embarcador.

EL CONOCIMIENTO DE EMBARQUE COMO RECIBO

El conocimiento acusa recibo del embarque de determinada mercancía en las mismas condiciones en un puerto determinado. En este documento se especifica invariablemente la cantidad, naturaleza, calidad y condiciones de la mercancía y deberá ser firmado por el capitán del barco, el agente naviero u otra persona autorizada.

El capitán no puede firmar un documento de este tipo, mientras la mercancía no se encuentre a bordo, pues de lo contrario, no podrá controlar los faltantes de dicha mercancía. Por otra parte, él no puede juzgar la calidad de los artículos y será esta responsabilidad del embarcador, pero sí debe revisar que se encuentren en buenas condiciones para evitar futuras reclamaciones por daños.

EL CONOCIMIENTO DE EMBARQUE COMO DOCUMENTO O TITULO

Tan pronto como el conocimiento es firmado y entregado, viene a ser un documento que representa y ampara las mercancías de que se trate. En un conocimiento de embarque, existen ciertos puntos de importancia para el

el embarcador, tales como: ¿Quién es el que tiene derecho a la entrega? ¿Quién tiene derecho de reclamar en caso de averías de las mercancías? y ¿Quién es el responsable por el flete? La primera base es que las mercancías se encuentren bajo la jurisdicción del capitán y bajo las leyes del país en que el barco está abanderado. Por lo regular, las legislaciones en materia de transporte marítimo son similares en los diversos países que cuentan con flotas mercantes.

Al endosarse el conocimiento de embarque, se transfiere la propiedad de la mercancía aunque el propietario original conserva la obligación de cubrir los fletes y otros cargos, en caso de que estos no sean cubiertos por el beneficiario del endoso.

Los endosos de un conocimiento de embarque pueden tener varios efectos:

1. Transferir totalmente la propiedad de las mercancías sujetas, solamente si el precio no es pagado, se pueden detener las mercancías en su tránsito del comprador al vendedor, esto significa que tiene una responsabilidad por la parte de las mercancías no pagadas; conocido con el nombre de derecho de detención de las mercancías en tránsito.
2. Transferir la propiedad bajo ciertas condiciones, como son la aceptación de los conocimientos a cambio de un precio.
3. Constituir una prenda de las mercancías por un pago anticipado.
4. No transferir la propiedad de todas las mercancías.

En la práctica, algunos embarcadores frecuentemente consignan la mercancía a un banco o a un agente que actúe por su cuenta, pero ellos conservan la propiedad de la mercancía.

En ocasiones, los conocimientos de embarque se consignan a la orden o a nombre de los mismos embarcadores, con el fin de negociarlos, entonces las mercancías se entregarán contra el conocimiento original debidamente endosado o también con el objeto de entregarlas en tránsito para ser reexpedidas a su destino final.

En los casos de los conocimientos expedidos por barcos rentados, los que los extienden tienen las mismas responsabilidades que si sus barcos fueran propios.

EL CONOCIMIENTO DE EMBARQUE COMO UNA CONSTANCIA DE LAS CONDICIONES EN QUE LAS MERCANCÍAS SON TRANSPORTADAS.

Las empresas de línea tienen varias cláusulas impresas en los conocimientos de embarque, en las cuales se estipulan las condiciones a las que se sujetan las mercancías que son transportadas; estas cláusulas se refieren por lo regular, a reclamaciones, condiciones de cobros, de fletes y aunque nada más son firmados por el armador, se entiende que el embarcador está de acuerdo con dichas condiciones. Por lo regular, la mayor parte de los conocimientos usados en el mundo, contienen idénticas responsabilidades, derechos e inmunidades, citándose en ocasiones leyes de transportes determinadas, en el cuerpo de dichos documentos.

MANIFIESTOS

Los manifiestos consisten simplemente en una lista de los conocimientos de embarque utilizados para cada puerto de destino, por lo regular tienen la siguiente información:

- a) Número de conocimiento de embarque.
- b) Nombre de los embarcadores.
- c) Nombre del consignatario o a la orden de.
- d) Nombre de la persona a la que debe notificarse.
- e) Número de bultos, marcas, pesos, volúmenes, cuotas de fletes, importe del flete, otros cargos, cantidad total, anticipado o por cobrar.

Las cuatro últimas columnas se utilizan únicamente en algunas copias para los Auditores.

Las mercancías de importación no son aceptadas en los puertos de destino, si no están registradas previamente en los conocimientos.

Cuando la carga no es recogida en el periodo estipulado, el armador puede depositarla en un almacén de depósito, recibiendo un bono de depósito, corriendo los gastos por cuenta del fletador, en dicho documento puede incluirse el flete y gastos aduanales.

CUOTAS DE FLETES (TARIFAS DE CONFERENCIA)

Las cuotas de flete que cobran las compañías navieras por transportar mercancías entre puertos de un país, son fijados generalmente por el gobierno del mismo.

Las cuotas de fletes por mercancías que se transportan desde o hacia el extranjero son fijados por LAS CONFERENCIAS, que son agrupaciones de armadores, de tipo internacional.

Las conferencias son organizaciones formadas por los armadores, que se encargan de celebrar reuniones a las que son convocados los representantes de las compañías navieras que cubren determinada ruta y en las cuales se aprueban las tarifas de fletes a que deberán sujetarse dichas compañías, en la ruta de que se trate.

Posteriormente las conferencias se encargan de vigilar el cumplimiento de las tarifas aprobadas con el objeto de evitar competencias ruinosas.

Además de los documentos anteriores, en el negocio marítimo se utilizan algunos otros documentos de menor importancia, a los que no se hace referencia en el presente trabajo.

E) CUENTAS ESPECIALES Y MANUAL DE PROCEDIMIENTOS QUE SE EMPLEAN EN CONTABILIDAD

Una vez mencionadas las características principales del negocio marítimo procederemos a confeccionar el catálogo de cuentas que se ajuste a sus necesidades.

El catálogo que a continuación se detalla es el adecuado, siendo susceptible de modificarse de acuerdo con las situaciones especiales en que se realicen las operaciones.

RELACION DE CUENTAS

ACTIVO

CIRCULANTE

- 100. Fondo fijo de caja.
- 101. Efectivo a bordo.
- 102. Bancos.
- 103. Inversiones en Valores Realizables.
- 109. Cuentas por Cobrar I.V.A. Acreditable.
- 110. Cuentas de Tráfico por Cobrar Fletes.
- 111. Anticipo a Proveedores.
- 112. Cuentas por Cobrar a Filiales.
- 113. Cuentas por Cobrar.
- 114. Documentos por Cobrar.
- 116. Reclamaciones de Seguros por Cobrar.
- 117. Deducible sobre Reclamaciones de Seguros por Cobrar.
- 118. Anticipo al Ingreso Global de las Empresas.

- 124. Reclamaciones de Seguros de Carga por Cobrar.
- 125. Deducible sobre Reclamaciones de Carga por Cobrar.
- 126. Reclamaciones daños a Contenedores.
- 130. Costo de Embarcación Viajes Incompletos.
- 131. Gastos de Embarcación Viajes Incompletos.

FIJO

- 140. Equipo de Transporte Marítimo.
- 141. Dep. Acum. de Equipo de Transporte Marítimo.
- 142. Mobiliario y Equipo de Oficina.
- 143. Dep. Acum. de Mob. y Equipo de Oficina.
- 144. Equipo de Transporte Terrestre.
- 145. Dep. Acum. de Equipo de Transporte Terrestre.
- 146. Equipo de Terminales.
- 147. Dep. Acum. de Equipo de Terminales.
- 148. Equipo de Carga.
- 149. Dep. Acum. de Equipo de Carga.
- 150. Equipo de Radio.

- 151. Dep. Acum. de Equipo de Radio.
- 152. Edificios.
- 153. Dep. Acum. de Edificios.
- 154. Terrenos.
- 155. Construcción de barcos en proceso.
- 156. Inversiones Permanentes.
- 157. Depósitos en Garantía.

DIFERIDO

- 160. Gastos Pagados por Anticipado.
- 161. Gastos Amortizables.
- 162. Amort. Acum. de Gastos Amortizables.

PASIVO

CORTO PLAZO

- 200. Cuentas por Pagar a Proveedores.
- 201. Documentos por Pagar.
- 202. Préstamos Bancarios.
- 203. Agencias.
- 204. Impuestos Acum. por Pagar.
- 205. Dividendos por Pagar.
- 206. Participación de los Trabajadores en las Utilidades.
- 207. Acreedores Diversos.
- 208. Otras Cuentas por Pagar.
- 210. Productos de Viajes Incompletos.
- 211. Cuentas por Pagar. I. V. A.
- 212. Reserva para Cuentas Incobrables.
- 213. Reserva para Reparaciones y Diques.
- 214. Reserva para Aguinaldos.
- 215. Reserva para Reclamaciones de Carga.

LARGO PLAZO

- 230. Acreedores a Largo Plazo.
- 231. Documentos por Pagar a Largo Plazo.

CAPITAL CONTABLE

- 300. Capital Social.
- 301. Capital no Suscrito.
- 305. Super Avit por Revaluación.

- 310. Reserva Legal.
- 312. Resultado del Ejercicio.
- 313. Resultados de Ejercicios Anteriores.

CUENTAS DE RESULTADOS ACREEDORAS

- 400. Producto de Viajes.
- 401. Producto de Viajes por Contrato.
- 402. Producto de Viajes Servicios Tramp.
- 403. Demoras.
- 404. Participación en Conferencias.
- 407. Otros Ingresos Contenedores.
- 411. Productos de Operaciones de Terminal.
- 420. Ingresos por Intereses.
- 421. Ingresos por Dividendos.
- 422. Otros Ingresos.
- 423. Utilidad en Venta de Activo Fijo.

CUENTAS DE RESULTADOS DEUDORAS

- 500. Costo de Viajes.
- 501. Costo de Viajes por Contrato.
- 502. Costo de Viajes por Servicio Tramp.
- 507. Costo Terrestre de Contenedores.
- 510. Costo de Embarcaciones Inactivas.
- 512. Costo de Operaciones Manejo de Carga.
- 513. Costo de Operaciones Manejo y Alijo.
- 520. Gastos de Administración.
- 530. Gastos no Deducibles.
- 531. Ajustes a Ejercicios Anteriores.
- 532. Otros Gastos.
- 540. Gastos y Productos Financieros.

De las cuentas especiales que se utilizan en este tipo de empresas se menciona un breve concepto del manejo de las mismas.

110. Cuentas de Tráfico por Cobrar Fletes.

Se carga: Todo lo relacionado con los cobros por operaciones de carga, como fletes o sea el registro de los conocimientos de embarque en cada puerto y el arrendamiento de buques a otras compañías.

Se acredita: Por los cobros de las cuentas por cobrar y conocimientos de embarque, así como por correcciones a los mismos.

116. Reclamaciones de Seguros por Cobrar.

Se carga: Por todo tipo de avería reparada, así como gastos consecuenciales que sufran los buques asegurados por las empresas, siempre y cuando la avería sea mayor que el deducible y cuente con la aprobación del departamento técnico.

Se acredita: Con los pagos recibidos de las compañías aseguradoras.

117. Deducible sobre Reclamaciones de Seguros por Cobrar.

Se carga: Por el finiquito de cada una de las reclamaciones.

Se acredita: Por el importe de los deducibles.

130. Costo de Embarcación Viajes Incompletos.

Se carga: Por todos los gastos del personal embarcado como salarios y otras prestaciones, compras de refacciones, lubricantes, diques, importe de fletamentos.

Se acredita: Por los ajustes que se realicen a costo de viajes terminados con motivo de las variaciones al costo real ejercido que se revisará anualmente.

131. Gastos de Embarcación Viajes Incompletos.

Se carga: Por las cuentas de desembolsos de agentes nacionales y extranjeros, registrando según la clasificación de gastos: gastos de puerto, carga y descarga, derechos de canal o paso.

Se acredita: Por el traspaso a la cuenta de costos de viajes terminados.

203. Agencias.

Se carga: Por las cantidades establecidas como fondos revolventes con cada uno de los agentes, las remesas que enviamos para la atención de buques, por los fletes cobrados por los agentes.

Se acredita: Por las presentaciones de las cuentas de gastos que reportan los agentes, las liquidaciones de fletes que fueron cobrados por los agentes, los estados de cuenta de los agentes.

210. Producto de Viajes Incompletos.

Se carga: Por el traspaso a la cuenta producto de viajes (400) al termino de cada viaje, por las correcciones a los conocimientos de embarque que disminuyen el valor del flete.

Se acredita: Por las cantidades presentadas en los conocimientos de embarque, manifiestos a bordo de cargas levantadas, de cargas transportadas por los barcos y por cada puerto, por las correcciones a los conocimientos de embarque que incrementen el derecho por cobrar.

213. Reserva para Reparaciones y Diques.

Se carga: Por los pagos que se realizan por las reparaciones y diques efectuados, por los ajustes que se realicen a fin de ejercicio o término mayor de 12 meses conforme al programa de reparaciones y diques.

Se acredita: Por la estimación cargada a gastos de embarcación correspondiente a los montos de reparaciones y diques.

215. Reserva para Reclamaciones de Carga.

Se carga: Por el monto de las reclamaciones presentadas conocido a través de las cuentas de gastos enviadas por los puertos y también por los pagos hechos en estas oficinas previamente autorizados por la sección de seguros.

Se acredita: Por la provisión creada para cada viaje, esta provisión podrá variar según el buque, viaje y ruta.

400. Productos de Viaje.

Se carga: Por los traspasos al cierre del ejercicio para la cuenta de resultados del ejercicio.

Se acredita: Por los ingresos registrados y transferidos de la cuenta producto de viajes incompletos (216)

401. Productos de Viaje por Contrato.

Se carga: Por las correcciones que se llevan a cabo y por los traspasos a fin de año a la cuenta resultados del ejercicio.

Se acredita: Por el importe del fletamento mensual.

402. Productos de Viajes Servicio Tramp.

Se carga: Por las correcciones que se llevan a cabo y por los traspasos que se efectúan a fin de año a la cuenta resultados del ejercicio.

Se acredita: Por el importe del fletamento mensual.

404. Participación en Conferencias.

Se carga: Por el traspaso que se efectúa al finalizar cada ejercicio a la cuenta de resultados de ejercicio.

Se acredita: De acuerdo con el informe que envían las conferencias.

403. Demoras.

Se carga: Por los traspasos al final del ejercicio a la cuenta resultados del ejercicio.

Se acredita: Por los ingresos recibidos por los tiempos perdidos generados en los movimientos de carga y descarga.

407. Otros Ingresos Contenedores.

Se carga: Por los traspasos al final del año a la cuenta resultados del ejercicio.

Se acredita: Por los ingresos percibidos por los tiempos generados en los movimientos de contenedores.

500. Costo de Viajes.

Se carga: Por todos los gastos de viajes terminados transferidos de las cuentas de Costos y Gastos de Embarcación Viajes Incompletos (130 y 131)

Se acredita: Por el traspaso al final del año a la cuenta de resultados del ejercicio.

501. Costo de Viajes por Contrato.

Se carga: Por todos los gastos de viaje transferidos de las cuentas de costos y gastos incompletos (130 y 131) acorde a la siguiente clasificación:
Comisiones y honorarios de agencias.

Por espacios de carga tomado en otros buques.

Se acredita: Por los traspasos al final del año a la cuenta resultados del ejercicio.

502. Costo de Viajes Servicio Tramp.

Se carga: Por todos los gastos de viaje transferidos de las cuentas de gastos viajes incompletos (130 y 131) acorde al siguiente desglose:

Gastos de puerto, comisiones, costo de mantenimiento de buques, clasificándolos por buque y viaje.

Se acredita: Por los traspasos al final del ejercicio a la cuenta resultados del ejercicio.

507. Costo Terrestre de Contenedores.

Se carga: Por los gastos originados por los movimientos de contenedores en tierra.

Se acredita: Por el traspaso al final del año a la cuenta resultados del ejercicio.

**PROGRAMAS DE TRABAJO ENFOCADOS A UNA
EMPRESA NAVIERA**

A) En el área financiera "Costo de Viajes"

B) En el área operacional "Producto de Viajes"

**PROGRAMAS DE TRABAJO ENFOCADOS A UNA
EMPRESA NAVIERA**

En este capítulo se desarrollan dos programas de trabajo, Revisión del Rubro de Costo de Viajes desde un punto de vista financiero y el Rubro de Producto de Viajes enfocando este al aspecto operacional; en donde se mencionan los aspectos principales a revisar para este tipo de empresas.

Se debe considerar que el Auditor puede ampliar o disminuir sus procedimientos de acuerdo a su criterio.

TRANSPORTES NAVIEROS, S. A.***PROGRAMA DE AUDITORIA*****REVISION DEL SISTEMA DE COSTOS
OBJETIVOS**

1. Verificar que el costo incluya todos aquellos costos atribuibles a este concepto durante el ejercicio.
2. Cerciorarse de la adecuada aplicación contable, así como verificar que su presentación en los Estados Financieros se haya efectuado conforme a principios de Contabilidad.
3. Verificar que todos aquellos costos que deban diferirse por referirse a erogaciones que beneficien a ejercicios futuros no se carguen a los resultados.
4. Cerciorarse del adecuado control interno.

TRANSPORTES NAVIEROS, S. A.

REVISION DEL SISTEMA DE COSTOS PROCEDIMIENTOS

CONCEPTO

- 1. Revisar los costos de un barco en cada uno de los servicios de ruta existentes.**
- 2. Revisar los costos de un barco del servicio Tramp, de cada una de sus variantes.**
 - a) Por tiempo.**
 - b) Por viaje.**
- 3. Elaborar cédula sumaria por barco seleccionando que muestre los cargos mensuales durante el ejercicio en curso, analizados por subcuenta.**
- 4. Por cada uno de los barcos seleccionados revisar lo siguiente.**
 - a) Costo de embarcación:**
 - 1. Sueldos y otras percepciones.**
 - 2. Alimentación; revisar lo siguiente:**
 - Compras efectuadas por el mayordomo de puerto.**
 - Compras efectuadas por el capitán.**
 - Compras efectuadas por terceros.**
 - 3. Mantenimiento de cubierta, verificar que se hallan identificado para este renglón por el departamento Técnico.**
 - 4. Mantenimiento de máquinas, verificar que se hallan identificado para este renglón por el departamento Técnico.**
 - 5. Reparaciones y Diques; este renglón deberá contar con**

cargos fijos mensuales que corresponden a la formación de una provisión equivalente a la estimación de las reparaciones y los diques anuales.

6. Prima de seguros; verificar que los importes cubiertos a las compañías aseguradoras estén debidamente documentadas.
7. Depreciación y Amortización; verificar que los cargos mensuales realizados se hayan efectuado por los viajes terminados, por días, horas y minutos.
Los datos de inicio y terminación del viaje deben tomarse de los reportes preparados por el operador del buque.
8. Combustible; verificar las compras tanto nacionales como las efectuadas en el extranjero, cerciorándose que el traspaso a viajes terminados sea el combustible realmente utilizado, el cual es reportado por el operador del buque en el aviso de iniciación y terminación de un viaje.
9. Costo estimado de viajes; verificar que los créditos a esta cuenta correspondan a los viajes terminados en días, horas y minutos a costo estimado. Cerciorándose que el costo estimado utilizado en el punto anterior sea el aprobado por el gerente de la empresa.
10. Cerciorarse que el saldo de la cuenta 130 Costo de Viajes al final del ejercicio corresponda a los viajes incompletos.

b) Gastos de Embarcación:

1. Verificar la correcta contabilización de los gastos de puerto, de carga y descarga, las comisiones y honorarios de agencia, que se indican en las cuentas de desembolsos que se elaboran por escala.
2. Verificar que las escalas realizadas por cada buque estén mencionadas en los reportes del operador del buque.

TRANSPORTE NAVIEROS, S. A.

**REVISION DEL SISTEMA DE COSTOS
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

PREGUNTA

SI NO N/A COMENTARIOS

1. Son verificadas las nóminas en oficina central elaboradas en los diferentes buques en los siguientes puntos:
 - a) Operaciones aritméticas.
 - b) Sueldos.
 - c) Horas extras.
 - d) Otras percepciones.
 - e) Retención I.S.P.T.
 - f) I.M.S.S.
 - g) INFONAVIT, etcétera.

2. Se realizan visitas periódicas a los buques a la preparación y pago de la nómina por parte del departamento de personal.

3. Se han centralizado las funciones de compra en un departamento en oficina central.

4. Se tienen establecidas oficinas auxiliares en diferentes puertos que desempeñen funciones de compras.

5. Hace este departamento las compras de:
 - a) Comestibles.
 - b) Herramientas y refacciones.
 - c) Combustibles.
 - d) Papelería y útiles de escritorio.

PREGUNTA

SI NO N/A COMENTARIOS

6. Se hacen todas las compras sobre la base de requisiciones o solicitudes escritas elaboradas por los interesados.
7. Se solicitan cotizaciones a proveedores antes de efectuar alguna compra.
8. Aprueba la dirección de la empresa las erogaciones de importancia extraordinaria.
9. Las compras efectuadas por el capitán y terceros se tienen previstas en un presupuesto autorizado por el departamento Técnico.
10. Se elabora un presupuesto anual por el departamento Técnico para determinar la provisión para reparaciones y diques.
11. Se tiene como política adquirir un seguro marítimo para cubrir los siguientes aspectos:
 - Carga.
 - Casco.
 - Flete.
 - Construcción.
12. Se efectúan las depreciaciones conforme a lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
13. Existe un departamento que revisa y autoriza las cuentas de desembolsos enviadas por las agencias portuarias por la atención a buques de la compañía.

TRANSPORTES NAVIEROS, S. A.

PROGRAMA DE TRABAJO

PRODUCTO DE VIAJES

En las empresas navieras la operación primordial esta encomendada al Departamento de Tráfico, ya que este realiza la función del Departamento de Ventas en las empresas de tipo comercial.

Auditoría Operacional de la función del Departamento de Tráfico

Objetivos

Determinar el grado de eficiencia de las políticas y procedimientos establecidos para el desarrollo de la función del Departamento de Tráfico, en relación a los objetivos establecidos con objeto de proponer soluciones que maximizen los resultados deseados.

Procedimiento

Estudio de las políticas y procedimientos existentes considerando:

- Estén de acuerdo a los objetivos esperados.
- Se les dé cumplimiento en la práctica.

Estudio de los controles establecidos en relación a:

- Recepción de solicitudes de fletes, verificando:
 - Fecha de recepción.
 - Fecha y lugar de embarque.
 - Descripción de los bienes a transportar.
 - Precios y/o tarifas autorizadas.
 - Lugar y condiciones de entrega.

- Atención al cliente.
 - Contar con un directorio de clientes, que permita conocer su límite de crédito, ubicación, volúmenes de carga, etcétera, para facilitar su rápida atención.
 - División de los agentes en el extranjero, que permita dar un servicio eficiente y permanente.
- Documentación (elaboración, conocimientos de embarque y manifiestos).
 - Reuna requisitos fiscales.
 - Se encuentre foliados por escala.
 - Fecha de elaboración.
 - Condiciones de pago.
 - Nombre del agente.
- Notas de correcciones a conocimientos de embarque.
 - Control numérico.
 - Señalen las causas que las originen.
 - Conocimientos de embarque a los que se aplican.
 - Importe.
 - Autorización.
- Elaboración de informe de fletes.
 - Por ruta, viaje y escala.
 - Periodo que abarca.
 - Contenido: Conocimiento de embarque, nombre del cliente y/o agente, ingresos -gastos, notas de correcciones de conocimientos de embarque, observaciones.
- A su organización.
 - Adecuada distribución de funciones y responsabilidades.
 - Curso de adiestramiento que permita al personal complementar su experiencia para el trato con los clientes y obtención de mayores fletes.
 - Políticas de incentivos dentro del Departamento que permitan dar mayor eficiencia a la operación como: automóvil, gastos para atención a clientes, etcétera.
 - División equilibrada de las zonas de clientes.
 - Eficiente delegación de autoridad que permita el control de transacciones individuales para evitar malos manejos.

- A otras funciones y/o Departamentos.
 - Crédito y Cobranzas. —La relación con este Departamento va en relación directa al otorgamiento de créditos, lo que permitirá evitar dar servicio a clientes morosos que sólo incrementan el monto de la cartera vencida.
 - Finanzas. —La función de este Departamento afecta directamente a la operación de tráfico, mediante la elaboración de presupuestos, flujo de caja, etcétera, que permita sostener la solidez y liquidez de la empresa en base a una adecuada rotación de cartera, en relación a un nivel establecido de fletes.
 - Contabilidad. —Por su función de registro la relación estará basada en la información que se proporcione de fletes, notas de correcciones, etcétera, que permitirá tener actualizada la información financiera y dar cumplimiento a las obligaciones fiscales.
 - Estudio y análisis de los resultados obtenidos para dar soluciones que permitan mejorar la eficiencia de la operación y maximizar los resultados.

Programa de Producto de Viajes:

1. Solicitar sumaria de movimientos mensuales y explicar variaciones con el ejercicio anterior.
2. Seleccionar ruta, y:
 - a) Hacer corte por buque, ruta y viaje.
 - b) Que los conocimientos de embarque cancelados estén inutilizados.
 - c) Verificar operaciones aritméticas.
 - d) Comparar precios de los conocimientos de embarque contra tarifas autorizadas.
 - e) Condiciones de flete igual a solicitudes de carga autorizadas.
 - f) Que los artículos de las solicitudes de carga sean los mismos de los conocimientos de embarque.
 - g) Comprobar cargos a cuentas individuales de clientes.
3. Verificar que las solicitudes de carga realizadas en un periodo se hayan documentado oportunamente.
4. Que todos los conocimientos de embarque expedidos en un periodo se hayan contabilizado.

5. Cargo a clientes del periodo igual a crédito de producto de viajes.
6. De un periodo, seleccionar notas de correcciones, y:
 - a) Hacer corte (ver secuencia numerica).
 - b) Que las notas de correcciones canceladas estén inutilizadas.
 - c) Verificar operaciones aritméticas.
 - d) Ver autorizaciones.
 - e) Comprobar créditos en auxiliares de clientes.

Cuestionario de Producto de Viajes:

1. ¿Aprueba por escrito un funcionario de tráfico las solicitudes en cuanto a tipo de carga y precio?
2. ¿Se fijan límites de crédito para cada cliente con base en estudios adecuados? ¿Se revisan estos límites?
3. ¿Aprueba por escrito un funcionario distinto al de tráfico todos los pedidos en lo relativo a crédito?
4. ¿Están separadas las funciones de documentación de las relativas a: Registro de Cuentas por Cobrar? ¿En caso contrario, que controles se ejercen?
5. ¿Se relacionan las solicitudes de carga con los conocimientos de embarque? ¿Se tiene la certeza de que todas las solicitudes de carga se documentaron? ¿Quienes las formulan con qué procedimiento?
6. ¿Envía directamente el departamento de documentación al de cuentas de clientes copias de todos los conocimientos de embarque y manifiestos?
7. ¿Son revisados los conocimientos de embarque y manifiestos por una persona independiente de los encargados de documentación y de cuentas de clientes para asegurar que estén completos? ¿Se verifican las autorizaciones, cantidades, precios y condiciones de pago con las estipuladas en las solicitudes de carga?
8. ¿Se conservan copias de todos los conocimientos de embarque y manifiestos cancelados junto con todas sus copias respectivas?

9. **¿Se conservan copias de todos los conocimientos de embarque y manifiestos expedidos y se archivan en orden cronológico, para obtener la autorización de la Oficina Federal de Hacienda correspondiente?**
10. **¿Se registran en el auxiliar de clientes exclusivamente con base en copias de conocimientos de embarque, notas de correcciones y comprobantes de ingresos?**
11. **¿Se obtiene un contrarecibo que ampare los conocimientos de embarque entregados a los clientes antes de cobrarse?**
12. **¿Liquidan los cobradores diariamente, entregando lo cobrado directamente al cajero y los documentos al encargado de su custodia?**
13. **¿Qué control ejerce sobre los cobros hechos por los agentes foráneos para asegurarse de que se reciben oportunamente?**

CONCLUSIONES

1. Los negocios en la actualidad valen por sus sistemas, procedimientos, organización y su administración en general. La auditoría interna se encarga precisamente de eso, de evaluar las actividades y controles relativos de una empresa, con el fin de orientar al administrador al logro de mayor eficiencia y por consiguiente mayor productividad. Representa entonces para el auditor interno, una gran oportunidad para informar a la administración de la empresa de los males existentes. Mientras que la auditoría de estados financieros, opina sobre la razonabilidad de las cifras por estos mostrados, la auditoría operacional hace un estudio de evaluación y productividad sobre los sistemas y procedimientos utilizados por el negocio.
2. La existencia de programas de trabajo adecuados, así como la del manual de auditoría, evitará en lo posible pérdida de tiempo, desorientación y falta de unificación de criterios en los procedimientos de trabajo. Además, es indispensable que todos estos programas cubran todas las áreas de la empresa, de modo que no se tengan limitantes de ninguna índole y puedan cumplir con el objetivo para el cual fueron creados.
3. Una empresa de transporte marítimo es compleja en su estructura, por otro lado, permite la captación de importantes divisas, en virtud que la mayoría de sus operaciones se efectúan en moneda extranjera, constituyendo un factor determinante en nuestro comercio exterior, lo cual beneficia a la economía nacional.
4. Dentro de la complejidad y diversificación de operaciones que tienen las empresas navieras, la intervención de la Auditoría Interna tiene un gran reto, ya que debe tener la visión suficiente para intervenir en las áreas que son vitales para el negocio, saber el enfoque que se va a aplicar de acuerdo a las necesidades requeridas por éstas, logrando con esto que su intervención sea altamente constructiva.

5. **El auditor interno no es ni debe esperarse que sea un experto en todas las materias que revisa; pero si un experto en auditoría, con profundos conocimientos en administración, que debe auxiliarse del personal técnico de operación y administrativo auditado para la obtención de los mejores resultados.**