

318308

4
24



Universidad Latinoamericana

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

INCORPORADA A LA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**"LA PLANEACION Y LA SUPERVISION COMO
ELEMENTOS DE CONTROL EN LA
AUDITORIA EXTERNA"**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

ALEJANDRO SANCHEZ DE OVANDO FONSECA

MEXICO, D. F.

TESIS CON
FALSA FE ORIGEN

1988



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 esta 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.

INDICE

Capítulo I. Planeación

1.1 Definición y Concepto	1
1.2 La Planeación dentro de las Normas de Auditoría.....	2
1.3 Elementos.....	5
1.4 Oportunidad	15

Capítulo II. Mecánica de la Planeación

2.1 Planeación con el Cliente.....	17
2.2 Relación con el Estudio y Evaluación del Control Interno.....	20
2.3 Memorandum de Planeación	26
2.4 Programa de Trabajo y Control del Tiempo.....	28
2.5 Determinación e Instrucciones al Personal	34
2.6 Efectos de la Planeación en el Dictamen	37

Capítulo III. Supervisión

3.1 Definición y Concepto.....	41
3.2 La Supervisión dentro de las Normas de Auditoría.....	44
3.3 Etapas de Ejecución de la Supervisión	48

Capítulo IV. Características del Supervisor

4.1 Ubicación del Supervisor.....	55
4.2 Tipos de Supervisores.....	56
4.3 Necesidades de Capacitación Técnica, Administrativa y Humana	61
4.4 El Papel de Instructor y Coordinador en el Trabajo Desarrollado.	63

Capítulo V. La Planeación y La Supervisión en La Revisión

5.1 Ejecución del Trabajo	68
5.2 Relación con el Desarrollo Profesional.....	74

Conclusiones.....	76
-------------------	----

Bibliografía

I N T R O D U C C I O N

INTRODUCCION

Las buenas Auditorias no se realizan por casualidad. Cada Auditoria es una complicada combinacion de actividades que requieren coordinacion y programacion meticulosas y ni el mas experimentado auditor obtendra los mejores resultados si no planea bien el trabajo a desarrollar y no lleva a cabo una supervision adecuada.

Las Auditorias a grandes empresas pueden ser complejas, y en ellas se realizan las operaciones a un ritmo muy acelerado que pueden hacer necesarios a cientos de personas que requieren un manejo y disciplina casi militares. No obstante, cualquier Auditoria aun las pequenas que requieren solo unos dias del equipo de Auditoria, pueden quedar fuera del control o parecer hechas a la ligera si estan mal planeadas y mal supervisadas.

De aqui la importancia del tema, ya que al igual que otras actividades profesionales, la Auditoria requiere de una planeacion adecuada para poder alcanzar, en forma eficiente, todos sus objetivos. Por otro lado, la planeacion detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por lo tanto debe de haber un plan inicial, que tiene que ser revisado constantemente y modificarlo de acuerdo a las circunstancias que se presenten y al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado .

Tomando el punto de vista práctico no es común que un Contador Público realice por si mismo todas las fases de la Auditoría, ya que existen áreas cuyo examen es mas sencillo y lo pueden realizar personas menos experimentadas. Precisamente por esto es necesaria la supervisión adecuada, en la que se vigilará que se cumplan los objetivos de acuerdo a lo planeado.

Cuando en una Auditoría se tienen la planeación y supervisión adecuadas se consiguen muchas ventajas como son: que los ayudantes realicen un buen trabajo y por lo tanto un desarrollo profesional; se le prestará un servicio profesional al cliente lo cual redundará en los costos de la Auditoría; se tendrán elementos suficientes para poder opinar sobre la situación financiera de la empresa, etc. Todo esto de acuerdo a lo mencionado en el Código de Etica Profesional.

Por todo lo anterior, en este Seminario de Investigación Contable se resumen y explican las bases para utilizar a la Planeación y a la Supervisión como Elementos de Control en la Auditoría Externa y lograr un trabajo con calidad profesional.

C A P I T U L O I

P L A N E A C I O N

I. PLANEACION

1.1 Definición y Concepto

Tomando como definición la que el diccionario da a la planeación debemos entender que es el análisis del trabajo para un cierto tiempo; conjunto de disposiciones adoptadas para la ejecución de un proyecto, trazar el plan de una obra; imaginar; organizar.

Asimismo la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice: Planear significa hacer planes, es decir decidir anticipadamente lo que se va a ejecutar.

De las definiciones anteriores se puede hacer una conjugación de ambas llegando a un concepto mas propio de lo que a traves del desarrollo del trabajo se entenderá por planeación, por lo que en un concepto general será: investigar y de acuerdo al resultado, formar o elaborar para decidir de una manera anticipada el trabajo a desarrollar, sujeto a la flexibilidad de las contingencias que se presenten y al buen juicio y criterio del auditor.

En otras palabras la planeación, en si es preveer las actividades o procedimientos a seguir para lograr un objetivo determinado. Es seleccionar las actividades o procedimientos y formular supuestos con respecto al futuro.

En la Auditoría, la planeación es la base para obtener un verdadero trabajo profesional y anticipar todos los problemas y situaciones que se pudieran presentar afectando al dictamen.

1.2 La Planeación dentro de las Normas de Auditoría

Uno de los objetivos de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría es el determinar las Normas de Auditoría y Pronunciamientos Normativos a que deberá sujetarse el Contador Público o Licenciado en Contaduría independiente que emite dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.

A su vez se define como Norma de Auditoría a los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo. Las Normas de Auditoría tienen carácter obligatorio conforme a los estatutos,

están sujetos al procedimiento especial de aprobación que establecen los mismos estatutos y su obligatoriedad principiará en el momento en que los promulgue, con ese carácter, el Consejo Nacional Directivo.

Las Normas de Auditoría se clasifican en:

- a) Normas Personales
- b) Normas de Ejecución del Trabajo
- c) Normas de Información

Dentro de las normas personales se señala que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia profesional.

Es difícil definir claramente lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia profesional, estos son los que constituyen las Normas de Ejecución del Trabajo, las cuales se refieren a la manera en como el auditor debe de llevar a cabo su trabajo de una forma adecuada y satisfactoria. La primera Norma relativa a la ejecución del trabajo son precisamente la Planeación y la Supervisión definidos de la siguiente manera:

El trabajo de Auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.

Como se puede apreciar para lograr un trabajo profesional la Auditoría no se debe de realizar a la ligera. Tiene un objetivo definido que es: Proporcionar al auditor elementos de juicio suficientes y competentes para poder dar su opinión; esto se realiza mediante técnicas que han sido depuradas por la experiencia y el paso del tiempo, y deben adecuarse a las condiciones cambiantes que se presentan en cada uno de los negocios. Por esto y para lograr el objetivo de realizar un trabajo profesional con éxito, tiene que ser planeado en el sentido de preveer antes de emprender cada una de las fases del trabajo.

Antes de iniciar un trabajo de auditoría el primer requisito con el que debemos de cumplir, establecido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, es Planear, ya que con este elemento de control podremos hacerle frente a las circunstancias cambiantes de una empresa. Además aplicandolo a la vida diaria, lo que hacemos constantemente, preveemos nuestras actividades y luego planeamos las forma en que las vamos a hacer modificando nuestro plan de acuerdo a las circunstancias.

1.3 Elementos

Para poder llevar a cabo una buena planeación, esta debe de contar con elementos que la complementen y que le den suficiente control y confianza, de tal manera de tener un lineamiento a seguir que sea eficaz para alcanzar nuestros objetivos.

Estos elementos son en si herramientas para desarrollar con eficiencia y calidad profesional la planeación, de manera tan sistemática y oportuna que nos proporcione elementos de juicio necesarios para decidir en que momento y el tipo de procedimiento que vamos a utilizar, así como los pasos que hay que seguir para lograr los objetivos establecidos.

Se entenderán por Elementos de la Planeación los siguientes:

- 1.- Gráficas de Gantt
- 2.- Tablas de Decisión de Procedimientos
- 3.- Programa de Trabajo
- 4.- Expediente Continuo de Auditoría (ECA)
- 5.- Cooperación de Auditoría Interna

1.- Gráficas de Gantt. Estas gráficas son representaciones por medio de barras del programa de actividades que se va a desarrollar de acuerdo al presupuesto de tiempo que se determine. Son de gran utilidad en la -

planeación ya que son aplicables a la determinación de la oportunidad con que se van aplicando los procedimientos; se muestra de manera objetiva el momento en que se tienen que realizar las labores de Auditoría e incluso la aplicación simultanea de las distintas técnicas y procedimientos a desarrollar.

En si las Gráficas de Gantt son muy útiles ya que con ellas podremos llevar a cabo la planeación y control de las compañías, ya sea en forma trimestral, semestral, o anual.

Sirven tambien como medio de organización de cada equipo de trabajo, determinando el nivel de experiencia de cada miembro del mismo equipo de Auditoría. Asi como anticipar las epocas de entrenamiento, vacaciones y promociones del personal, para que de esta manera se vayan adecuando los equipos a las epocas de mayor trabajo dentro de la estructura de los diferentes despachos.

Las Gráficas de Gantt son tambien de gran utilidad para realizar los estimados de tiempo por cuenta o sea ya dentro de la empresa, donde se desglosan las cuentas del balance, su prioridad, el encargado de revisar esa cuenta y el tiempo estimado con el que cuenta; estos estimados de tiempo al final de la Auditoría mostrarán las diferencias entre tiempos presupuestados de acuerdo a la planeación y los tiempos reales.

Con esto tendremos una explicación de las variaciones y podremos de -
terminar los problemas para tomarse en consideración en la próxima Audito
ría.

2.- Tablas de Decisión de Procedimientos. Estas tablas son un resú
men de los resultados del estudio y evaluación del control interno y de -
los resultados de la aplicación de algunos procedimientos de Auditoría.-
Con base en los resultados obtenidos se tendrán que tomar las decisiones-
de aplicar las técnicas y procedimientos de acuerdo a las circunstancias -
y al criterio del auditor.

A mayor confianza en el control interno, menor alcance a las pruebas-
y a menor confianza en dicho control interno, mayor serán las pruebas y -
el alcance que se tendrán que aplicar en la revisión.

Para la obtención de evidencia suficiente y competente se tendrán --
que aplicar distintos procedimientos que deberán de aplicarse de acuerdo-
a los resultados obtenidos en la revisión previa y en los resultados de -
la evaluación del control interno.

Estos procedimientos se clasifican como sigue:

- a) Revisión de Operaciones
- b) Pruebas de funcionamiento
- c) Procedimientos de Validación
- d) Revisiones Analíticas

a) Revisión de operaciones, consiste en lograr comprender lo que es el cliente y dejar anotado en los papeles de trabajo tal entendimiento. Lo mas importante para la Auditoría son los sistemas de contabilidad y control, habiendo preparado memoranda o gráficas de flujo con las descripciones resultantes. El Auditor debe confirmar su comprensión examinando el mismo los sistemas.

Eso lo hace siguiendo cada tipo significativo de operación desde su inicio hasta su conclusión, para asegurarse de que ha identificado todos los procesos importantes y ha observado y evaluado cada fase del flujo de la operación.

b) Pruebas de Funcionamiento; su propósito es reunir evidencias de que los controles en los cuales el auditor tiene intención de apoyarse estan funcionando y de que puede esperar que continuen haciendolo. Estas pruebas vienen dentro de la lógica de una Auditoría, después de la revisión de operaciones, pero antes de las pruebas de validación, ya que la

evidencia lograda por las pruebas de funcionamiento son la base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de las de validación que, además, sirven como confirmación adicional de la asistencia y funcionamiento de los controles.

c) Procedimientos de Validación; su objetivo principal es comprobar el saldo de una cuenta. El examen de los resultados de operaciones individuales como se reflejan las cifras integradas del balance tiende a confirmar la comprensión del auditor respecto al sistema y darle seguridad adicional de que los controles están funcionando. La ausencia de errores o excepciones en las pruebas de validación es una buena evidencia de que los controles fundamentales o primarios son confiables. Por lo contrario una incidencia significativa de errores es una indicación clara de que la comprensión del auditor respecto al sistema fundamental no es completa o bien, que los controles no han estado funcionando para prevenir o detectar errores.

d) Revisiones Analíticas; su propósito es corroborar las interrelaciones lógicas entre las cuentas o identificar y explicar todos los cambios o anomalías importantes.

Dentro de la práctica se usa mucho la palabra "revisión" que en realidad se refiere a una o a la combinación de las siguientes cuatro actividades:

- Lectura: Por ejemplo de actas, contratos, etc.
- Exámen: Generalmente implica no entrar en detalles sino solo analizar partidas extraordinarias.
- Comparación: Por ejemplo de una o varias cuentas contra el presupuesto y explicar variaciones.
- Validación: Esta debe de ser por relaciones lógicas como por ejemplo inventarios con el costo de ventas, cuentas por cobrar con ventas, cuentas por pagar con gastos, etc.

3.- Programa de trabajo. La elaboración de este se debe de enfocar a las areas en que necesita prestar mas atención el auditor durante el desarrollo de su trabajo. Para la preparación del mismo se tienen que definir los procedimientos a desarrollar asi como el alcance, extensión y la oportunidad.

Dentro de los Programas de trabajo podemos decir que se clasifican de la siguiente forma:

a) Programas estandar. Ahorran trabajo al auditor, pero tienen la desventaja que cada compañía tiene sus características propias y especiales, de tal manera que deben de enfocarse al tipo específico de compañía de que se trate, pueden modificarse si el control interno ha variado por lo tanto los procedimientos también tendrán que modificarse.

b) **Programas Especificos.** Los elabora el auditor de acuerdo a las características específicas que vayan a presentarse en el desarrollo de su exámen, o bien por las características específicas y propias de la empresa a examinar .

c) **Programas Generales.** Son elaborados por el auditor para llevar a cabo su trabajo, solamente que el desarrollo de los mismos los encarga a personas con experiencia y unicamente tiene que hacer algunas pequeñas indicaciones sobre los mismos.

d) **Programas detallados.** Son elaborados para la revisión o exámen de algun area determinada o bien para personas con poca experiencia a las cuales existe la necesidad de explicarles paso a paso el trabajo a desarrollar.

La Comisión de Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define al Programa de Trabajo de la siguiente manera: El Programa de Trabajo es un enunciado, logicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoria que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar.

Las ventajas que podemos señalar de los Programas de Trabajo son:

- 1.- Establecen división de trabajo entre el personal de auditoría
- 2.- Ahorro de tiempo en estar dando explicaciones verbales
- 3.- Contienen los procedimientos esenciales para cada cliente
- 4.- Se observa claramente el avance de la Auditoría en cada sección del exámen.
- 5.- Es una base para la planeación y programación de Auditorías-subsecuentes.
- 6.- Facilita la supervisión de papeles de trabajo.

4.- Expediente continuo de Auditoría. (ECA) Es normal que para cada trabajo de Auditoría se elabore un expediente continuo de Auditoría su elaboración será de acuerdo a la política que tenga establecida el auditor. Su objeto es el tener en cualquier momento la historia financiera de la empresa, es una fuente de referencia, contiene datos del negocio tales como: diagramas de organización, distribución de la planta, extracto de la escritura constitutiva, estatutos, extractos o copias de contratos, contrato colectivo del trabajo, políticas y procedimientos contables, flujogramas de los sistemas de contabilidad y de control interno, etc.

Normalmente cada año se efectúa la revisión del ECA, para que el auditor compare que datos o políticas han cambiado que pudieran tener repercusión directa sobre el dictamen.

El ECA sirve para planear las futuras revisiones, ya que la información contenida en el es muy útil, es común que también se haga otro legajo de ECA en donde se traspasarán las cédulas que hayan sufrido modificaciones y que actualmente ya no tengan vigencia.

Este ECA es de gran ayuda para el auditor, ya que evita estar año con año elaborando cédulas de Auditoría para la realización de su trabajo, ya que solamente, bastará poner en sus papeles de trabajo el índice de referencia del ECA, con lo cual se evitará, también, la duplicidad de trabajo.

5.- Cooperación de Auditoría Interna. Cuando dentro de alguna empresa se encuentre, en su estructura orgánica el Departamento de Auditoría Interna, este deberá de ser estudiado y evaluado por Auditoría Externa en cuanto a descripción de puestos, estudio de los programas de Auditoría Interna, estimados de tiempo, calendario de trabajo, papeles de trabajo, informes emitidos por Auditoría Interna, etc. Al obtener la confianza por el adecuado funcionamiento de este departamento, el auditor externo podrá planear y elaborar sus programas considerando la cooperación por parte de Auditoría Interna.

Es de gran utilidad apoyarse en un Departamento de Auditoría Interna ya que estos se encuentran de forma permanente dentro de la empresa y por lo mismo tienen un conocimiento amplio de los problemas y condi -

ciones en que se encuentra la empresa.

El auditor externo puede planear el apoyo controlado de los auditores internos y aprovechar el trabajo realizado por estos o bien pedir la cooperación para aplicar, de acuerdo al programa de Auditoría Externa, algunos procedimientos. Este programa de Auditoría debe considerar como se menciona anteriormente, el trabajo realizado por Auditoría Interna, si este es confiable y cumple con las normas y procedimientos de Auditoría servirá para no duplicar esfuerzos y limitar hasta donde se considere necesario los alcances de las pruebas de Auditoría Externa. El trabajo que generalmente se aprovecha de los auditores externos son los siguientes: Trabajos sobre cuentas colectivas, confirmaciones de terceros, arqueos de caja y cartera, análisis de cuentas de resultados, etc. Los cuales son verificados selectivamente por el Auditor Externo.

El Departamento de Auditoría Interna en teoría tiene los mismos principios normativos que el auditor externo, aunque sus objetivos sean distintos, es por esta razón que el auditor externo puede apoyarse en el trabajo de Auditoría Interna.

1.4 Oportunidad

Para que la planeación sea realmente y funcione como un elemento de control es necesario definir cual es el momento idoneo para aplicar tal o cual procedimiento de Auditoría, esto es la oportunidad en su aplicación.

Lo anterior se debe de plasmar en el estimado de tiempo y lo mas recomendable es que se comente con el cliente para no interrumpir el ritmo de trabajo de la empresa. Es conveniente dejar bien definido en que etapa del trabajo de Auditoría serán aplicados los diferentes procedimientos.

El desarrollo del trabajo de Auditoría se puede dividir en tres etapas, que son las siguientes:

- 1.- Etapa preliminar al cierre del ejercicio
- 2.- Etapa al cierre del ejercicio
- 3.- Etapa posterior al cierre del ejercicio

En la etapa preliminar al cierre del ejercicio se obtendrá el conocimiento referente a las operaciones del cliente, estudios y evaluación del control interno, pruebas de funcionamiento y algunas pruebas de validación dependiendo de que tan confiable es el control interno.

Dentro de la etapa del cierre se hacen cortes de documentación, pr -
sencia de la toma de inventarios físicos, arqueos de caja y cartera, -
selección y elaboración de confirmaciones de saldos, etc.

En la etapa posterior al cierre del ejercicio se revisará el alcan-
ce obtenido en la etapa preliminar y se obtendrán las variaciones que -
señalarán el trabajo adicional. También se detectarán las soluciones -
a los problemas que se encontraron en la etapa preliminar, se actualizara
rá la lista de estos problemas, así como los pendientes a revisar y por
ultimo se obtendrá la declaración de la gerencia.

Dependiendo de las variaciones y los resultados obtenidos en las -
etapas preliminar y de cierre de ejercicio, se van a determinar las ac
tividades a realizar en la etapa final. La oportunidad en la amplia -
ción de los procedimientos considerada dentro de la planeación nos dara
como consecuencia obtener en el momento adecuado la evidencia suficien-
te y competente necesaria para basar en ella la opinión de una area ó
paquete de operaciones que se este revisando y esto aunado a la determin
nación del tiempo estimado en cada area dara como consecuencia un aho-
rro del trabajo y tiempo tanto para el auditor como para la propia em-
presa.

C A P I T U L O I I

M E C A N I C A D E L A P L A N E A C I O N

II. MECANICA DE LA PLANEACION

2.1 Planeación con el cliente

El primer paso en la planeación de un trabajo de Auditoría es discutir con el cliente los últimos acontecimientos que pudieran requerir - - atención, así como cualquier circunstancia o petición del cliente con relación a personal, oportunidad o alcance del trabajo.

Esto se lleva a cabo en entrevistas preliminares, las cuales son sumamente importantes para que el auditor lleve a cabo la planeación de su trabajo con la obtención de resultados satisfactorios. En estas entrevistas se aclararán los objetivos del trabajo a desarrollar, así como - las características particulares de la empresa, sobre todo si es primer Auditoría.

Estas entrevistas se deben de llevar a cabo tantas veces como sea necesario, con el objeto de fijar claramente los objetivos del trabajo a desarrollar.

En estas entrevistas preliminares, y sobre todo, si es primer Auditoría es recomendable que se examinen estados financieros anteriores y comenten las variaciones importantes que se observaron de un periodo a otro, esto servirá para determinar la extensión que se aplicará en la ejecución del trabajo.

En resumen, para lograr una buena planeación con el cliente se deben de llevar a cabo entrevistas previas a la iniciación del trabajo en las cuales se discutirán los siguientes puntos:

1.- Objetivos a Cumplir (tipos de información que el cliente requiere tales como : Estados financieros, carta de observaciones, telex, cartas, cédulas, etc.) Las fechas estimadas de entrega, numero de ejemplares, distribución, etc.

2.- Determinación de como se cobrarán los honorarios y manejo de los gastos recuperables .

3.- Fechas tentativas para obtener o ratificar el conocimiento del sistema e inicio de la Auditoría (previa y Final) tomando en cuenta periodos de vacaciones del personal clave de la empresa.

4.- Necesidades de espacio y equipo (incluye la utilización de la computadora del cliente o bien la contratación de tiempo de computadora).

5.- Información necesaria para la toma de inventarios físicos (fecha, localidad, dirección, responsable, etc.)

6.- Información mínima que debe de entregar el cliente (balanza final ajustada, conciliaciones bancarias, revaluación de activos fijos, - análisis de las cuentas colectivas, etc.)

7.- Trabajos que puede llevar a cabo el cliente (estudio de cuentas de cobro dudoso, estudio de inventarios de lento movimiento, análisis - de altas y bajas de activo fijo del año, etc.)

8.- Información que puede preparar el cliente (Estados financieros, - notas a los estados financieros, etc.)

Cubiertos estos puntos se tendrá un panorama mas amplio en cuanto al tiempo que se invertirá en la Auditoría, su costo, se conoce a los empleados del cliente, se sabe que información va a ser proporcionada por ellos , etc.

2.2 Relación con el Estudio y Evaluación del Control Interno

El control interno según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es: El control interno comprende el plan de organización de todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la Administración.

La relación que tiene el control interno con la planeación es que el auditor al hacer su examen sobre control interno tiene como propósito la determinación de la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de Auditoría que ha de aplicar y que están plasmados en papeles como los programas de trabajo, estimados de tiempo, etc.

El auditor externo debe tener un amplio conocimiento del control interno de la empresa, esto es para conocer y comprender todos los procedimientos y métodos establecidos, y debe asegurarse que estos controles tengan un grado de seguridad razonable, así como la verificación de que estos controles se estén llevando a la práctica.

En frecuentes ocasiones se tiene la existencia de manuales y políticas de operaciones perfectamente establecidos en la empresa y estos son razonablemente seguros y confiables, pero, que en la realidad no se llevan a la práctica y no se aplican a las operaciones de la empresa.

La revisión del sistema de control interno para que se dé satisfactoriamente debe tener elementos o condiciones que permitan el control. Estos elementos son en sí el propio sistema de control interno; la capacidad del personal que interviene en las operaciones y las formas y reportes que sean el soporte de la información, de no considerarse estos elementos se tendrá muy poco que auditar.

La evidencia de que realmente se realizó el estudio y evaluación del control interno debe de quedar en papeles y este estudio se puede elaborar mediante tres métodos los cuales se combinan y proporcionan una idea clara de los procedimientos y métodos del sistema de control interno, de igual manera proporcionan la evidencia suficiente y competente para conocer la razonabilidad de los programas de control establecido.

Los métodos para examinar el control interno son:

- 1) Método descriptivo, por el cual se relacionan en los papeles las diversas características de control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados ó registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

2) Método de cuestionarios, en que se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos de control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas de la empresa y en presencia de las medidas de control realmente en vigor.

3) Método gráfico, consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus distintos departamentos o actividades; o bien, en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

La obtención de información en relación a la organización y los procedimientos establecidos son tomados generalmente en las entrevistas con funcionarios y empleados de la propia compañía. Con base a estas entrevistas se van elaborando narraciones de las actividades y operaciones de la empresa. Normalmente se utiliza una narración por tipo de operación; por ejemplo, un narrativo por la operación o ciclo de ventas, otro por la operación o ciclo de producción, otro por la operación o ciclo de compras, etc.

Una vez desarrollados se elaborará una gráfica de flujo, ya que es mas claro, y dá mayor facilidad de entendimiento del desarrollo de la operación, se identifican con mayor rapidez las fallas de control que pudieran existir.

Generalmente los despachos de Contadores Públicos, tienen cuestionarios de control interno aplicables a cualquier empresa y que corresponden a los requisitos mínimos de control que debe de cumplir cualquier sistema implantado en cualquier empresa; cubriendo principalmente los sistemas de seguridad (autorización, resguardo y verificación interna), los sistemas de registro (formas y reportes) y segregación de funciones (distribución de trabajo). Estos cuestionarios de control interno son aplicados a los narrativos antes mencionados para evaluar hasta que grado es razonable el sistema de control interno y si cumple con todos los elementos de control para tener la confiabilidad suficiente en dichos controles.

El narrativo, la gráfica de flujo y el cuestionario , constituyen información obtenida de entrevistas y manuales de procedimientos establecidos por la empresa, pero esta información tiene que ser verificada por el auditor mediante pruebas de transacción y pruebas de función o cumplimiento .

La prueba de transacción es tomar una sola operación desde su inicio e ir verificando que se lleven a cabo todos aquellos pasos que se señalan en el narrativo y en el diagrama de flujo hasta que la operación termine. La prueba de función o cumplimiento es tomar varias operaciones, ya sea siguiendo su secuencia o al azar, de varios periodos del ejercicio y verificar contra el narrativo y la gráfica de flujo. Todo lo anterior sirve para evaluar si lo descrito por la compañía se lleva a cabo o solo esta por escrito pero no se aplica.

La elaboración de estas pruebas son la base para la evaluación del control interno la evaluación va a tener como resultado la determinación del alcance y oportunidad en la aplicación de los procedimientos, debido a que las deficiencias en control interno van a afectar las cifras en los estados financieros, por lo tanto se tendrá la necesidad de modificar el programa de Auditoría.

De acuerdo al resultado de este estudio y evaluación del control interno, se dará mayor o menor extensión a las pruebas. A mayor confianza en el control interno menor será el alcance de los procedimientos de Auditoría y a menor confianza en el control interno mayores serán las pruebas para validar el saldo de una cuenta.

El exámen del control interno tendrá que ser mas exhaustivo en las primeras Auditorías. En las siguientes auditorías, si el sistema de control no ha sufrido graves modificaciones y este es satisfactorio con solo actualizarlo será suficiente, o se puede hacer el estudio de algunos ciclos un año y de otros al siguiente año. o sea rotativo.

El auditor tiene la obligación, una vez terminado su estudio y evaluación del control interno, de informar a la empresa de las deficiencias observadas durante el desarrollo del mismo, así como las recomendaciones que sienta en posibilidad de ofrecer. El contenido de estos informes debe relacionarse con los aspectos de la parte del sistema de control interno general sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que se ha de dictaminar.

La situación del control interno de la empresa es en principio, de interés exclusivo de la Administración de la misma. Por esta razón, se estima que el auditor deberá de informar a la empresa por medio de un memorandum especial separado del dictamen.

En resumen, la Planeación debe considerar el estudio y evaluación del control interno que además debe de llevarse a cabo por ser otra norma de Auditoría y con base en este estudio determinar dentro de la misma planeación los alcances, oportunidad y modificaciones en los programas.

2.3. Memorandum de Planeación

Antes de comenzar el trabajo en las oficinas del cliente, los auditores acostumbran formular un memorandum que contiene información acerca del negocio del cliente y de los detalles del convenio relativos a la fecha de iniciación del trabajo y otras condiciones de la Auditoría. Este memorandum deberá ser llenado por el Gerente o Supervisor de la Auditoría y revisado por el socio que firma el dictamen. Será de mayor extensión si es primera Auditoría y posiblemente, mas breve si ya es Auditoría recurrente o no hubo grandes cambios de un año a otro. Su objeto es registrar observaciones preliminares y puntos convenidos, principalmente para el uso del auditor encargado en la oficina del cliente. Proporciona una idea general respecto a la organización, el personal e indica problemas específicos del trabajo.

En resumen el propósito del Memorandum de Planeación es documentar las decisiones y pasos en la planeación de la Auditoría.

Los puntos más útiles que debe contener el memorandum son los siguientes:

- 1.- Fecha de carta convenio o carta de instrucciones.

2.- Objetivos y otros

- a) Resultado de junta preliminar con el cliente
- b) Cobro de honorarios y manejo de gastos recuperables
- c) Fechas tentativas para obtener conocimiento del sistema e inicio de la Auditoría (previa y final)
- d) Necesidades de espacio y equipo
- e) Información necesaria para la toma de inventarios físicos
- f) Información y trabajos de parte de la empresa (información mínima que debe entregar, trabajos que puede llevar a cabo, información que puede preparar, etc.)

3.- Obtener o ratificar el conocimiento del sistema (control interno) para decidir la estrategia.

4.- Decidir la estrategia antes de iniciar la Auditoría en base a lo anterior.

5.- Resultado de juntas de identificación con el equipo de Auditoría-

6.- En caso de haber modificación al plan inicial señalar causas y posibles efectos.

2.4 Programa de Trabajo y Control del Tiempo

Una vez realizados los puntos anteriores, practicamente el auditor ha desarrollado la planeación de su exámen a realizar, pero resulta de suma importancia la elaboración de los programas de trabajo enfocados a las areas que debe prestar mas atención en el desarrollo de la Auditoría asi como las pruebas que se van a realizar. Para la elaboración de los mismos tiene que definir los procedimientos a desarrollar, asi como el alcance, extensión y oportunidad de los mismos, el punto mas importante a este respecto es la persona a la que va a encargarle la programación a desarrollar.

El programa de trabajo, pues, constituye una lista de las actividades que se van a desarrollar en el transcurso de la Auditoría, en las cuales se fijan los objetivos a alcanzar y se ordenan en forma cronológica y sistemática la secuencia de operaciones que se van a llevar a cabo.

Los Programas de trabajo no solo contemplan la secuencia de las actividades, ademas vienen a ser un calendario estimado de los periodos de duración de cada una de las actividades. Este estimado de tiempo se

elaborará de acuerdo a las posibilidades particulares de cada auditor y a lo laborioso que represente la aplicación de procedimientos específicos, sin olvidar la experiencia en auditorías anteriores adquirida en la misma empresa o en alguna con características semejantes.

El programa de Trabajo representa para el Auditor una guía de los pasos que tiene que seguir para la obtención de los objetivos determinados en cada área de revisión, así como el objetivo principal de la revisión tomando los estados financieros en conjunto.

La distribución del Programa de Trabajo consiste en dividir por un lado los objetivos generales y por otro los objetivos particulares de cada área a revisar; los objetivos generales constituyen en sí la obtención de la evidencia suficiente y competente para poder expresar una opinión, así también la elaboración de la carta de observaciones al control interno derivado de la revisión, cedulas de ajustes propuestos por Auditoría y aceptados por la empresa, cierre de las hojas de trabajo incluyendo reclasificaciones, obtención de información general de la empresa (actas, contratos, carta de gerencia, etc.) revisión de papeles, cotejo de saldos ajustados contra el mayor de la empresa; los objetivos particulares son aquellos que se buscan en la revisión de cada área de acuerdo a principios de contabilidad y reglas de presentación de estados financieros.

Un programa de trabajo bien estructurado servirá para llevar a cabo una supervisión eficaz, ya que los ayudantes tendrán los elementos necesarios para conocer los objetivos y una guía lo suficientemente clara para cumplirlos; además de distribuir su tiempo y la cantidad de esfuerzo que tendrán que desarrollar durante la Auditoría.

La clasificación y ventajas de los Programas de Trabajo se enuncian en el Capítulo 1.3 Elementos de la Planeación.

El control de los tiempos es un factor sumamente importante el cual debe ser controlado para poder ofrecer un servicio profesional y de calidad a todas las empresas a las cuales se les practica Auditoría a estados financieros.

La distribución del tiempo que se va utilizar en el trabajo de Auditoría se tiene que estimar de acuerdo al programa de trabajo, esta distribución tiene la ventaja de que entre mas se detalle cada paso del programa de Auditoría va a proporcionar un mayor control del trabajo y se obtendrá un indicador del esfuerzo que se tendrá que efectuar por cada uno de los miembros del equipo de Auditoría.

Por otro lado es una herramienta de gran utilidad para estimar los honorarios de la Auditoría, muchos despachos de Contadores Públicos - presentan su cotización de honorarios de acuerdo a un presupuesto de tiempo.

El presupuesto o estimado de tiempo va a indicar el lapso que se debe dedicar a cada paso del Programa de Trabajo pero éste debe estar íntimamente relacionado con la oportunidad con que se realiza el trabajo de Auditoría. Por esto es que dentro de la Planeación se va a presuponer cuando es conveniente aplicar cada técnica o procedimiento de Auditoría y el tiempo que se va a emplear para llevarlos a cabo; esto también debe suponer cierta flexibilidad de acuerdo a las circunstancias en que se encuentra la empresa en esos momentos.

La forma de establecer los tiempos con base en la Planeación, como ya se mencionó anteriormente, es por medio de Gráficas de Gantt o bien estableciendo dentro del Programa de Trabajo una columna designada como presupuesto del tiempo y otra columna como tiempo real, es decir, que por las variables de las circunstancias, este estimado no siempre se puede cumplir y que el tiempo utilizado no sea igual al estimado, en estos casos se tendrá que dejar en papeles de trabajo una explicación a las variaciones del tiempo.

La determinación de tiempos en Auditoría se va a establecer de - -
acuerdo a las bases siguientes:

1.- Experiencia. Cuando son Auditorías repetitivas, el Auditor tiene ya un antecedente de los tiempos utilizados en los trabajos anteriores y con la ayuda de estos papeles y las explicaciones de las variaciones en los tiempos utilizados podrá determinar los tiempos a utilizar en los trabajos presentes.

2.- Personal. La asignación de labores irá en función a la experiencia y capacidad profesional de cada miembro del equipo y por tanto en relación directa a la distribución de tiempos por cada tarea asignada. El personal que intervendrá en el trabajo de revisión tendrá que conocer anticipadamente los estimados de tiempo y estos serán susceptibles de discusión es decir, se conciliarán los puntos de vista de la persona encargada del trabajo y la opinión del Auditor que realizará los procedimientos de Auditoría.

3.- Estudio y Evaluación del Control Interno. De los resultados obtenidos del mismo se va a determinar la oportunidad y extensión de los procedimientos a aplicar dentro del trabajo de revisión, por consiguiente y de acuerdo a estos, se podrá establecer un estimado de tiempo en -

función a la extensión y el momento en que se realizarán los procedimientos de Auditoría.

4.- Apoyo de la Misma Empresa. Para poder establecer los tiempos a utilizar en el trabajo de Auditoría se debe de tomar en consideración la ayuda que va a proporcionar la compañía, es decir, como se ha mencionado anteriormente, la ayuda que pudiera proporcionar el departamento de Auditoría Interna, el mismo departamento de Contabilidad y el trabajo de detalle ya efectuado por la empresa.

5.- Oportunidad en la Información. El trabajo de revisión efectuado debe de tomar el tiempo necesario para obtener la evidencia suficiente y competente de la información financiera preparada por la Administración de la compañía y tener los elementos de juicio necesarios para poder expresar una opinión de dicha información; pero esta opinión debe darse con la oportunidad adecuada para que con base en esta se tomen -- las decisiones pertinentes. Por esto es que en trabajos de Auditoría -- es importante tener un control estricto del tiempo, ya que un exceso en éste puede dificultar la terminación de la Auditoría y retrasar la entrega oportuna del dictamen.

2.5 Determinación e Instrucciones al personal

El personal que interviene en una Auditoría es un equipo donde cada miembro acepta la responsabilidad de efectuar su trabajo con los requisitos mínimos que establecen las Normas de Auditoría generalmente aceptadas. La asignación del personal que va a llevar a cabo ese trabajo debe ser cuidadosamente estudiado y estructurado, de manera que se logren los objetivos determinados en forma eficaz y con la calidad profesional debida.

Las características de cada empresa exigirán de requisitos específicos del equipo de Auditoría, como por ejemplo: Idiomas, conocimientos de computación, dominio de sistemas de costos poco comunes, etc. Dadas las estructuras de los despachos de Contadores Públicos, donde los niveles de responsabilidad son muy variados, que generalmente van desde el ayudante con poca experiencia hasta el socio de la firma, es relativamente fácil poder formar el equipo idoneo para cada tipo de empresa.

Para las empresas y para el mismo auditor es un gran beneficio que el personal que integra el equipo de Auditoría o cuando menos el encargado tengan continuidad de una Auditoría a otra, ya que el conocimiento adquirido acerca de la compañía le facilitará la localización de nuevos pro -

blemas, cambios en los sistemas, obtendrá la información de una manera más ágil y rápida, etc. lo que representará un ahorro de tiempo para el Auditor y un beneficio en los honorarios para el cliente.

Por otro lado la rotación en el personal también tiene sus beneficios, como son la renovación de criterios y conocimientos, ya que en ocasiones el personal del equipo puede limitarse y no visualizar los cambios en las circunstancias que afecten a la empresa, todo esto por resolver los problemas repetitivos de una empresa. El efectuar cambios provoca en el personal interés y agilidad al haber un cambio de rutina.

La determinación del elemento humano puede hacerse en base a los expedientes y calificación de méritos de cada uno de los miembros del equipo de Auditoría, donde se tomarán en cuenta todos los atributos de conocimiento y experiencia de este personal.

La forma en que se debe de ir evaluando al personal, es en relación directa a su nivel de preparación y experiencia y cada Auditoría se exigirá un mejor desempeño de sus labores; la evaluación periódica del personal, por ejemplo, al término de cada Auditoría, refleja el esfuerzo efectuado por ellos y los avances obtenidos durante su trabajo. Al

igual que las evaluaciones obtenidas en los cursos de capacitación, estas se van archivando en el expediente personal de cada miembro del equipo de Auditoría.

Como se menciona es recomendable evaluar a cada miembro del equipo de Auditoría al terminar cada una de estas, dicha evaluación se le presentará al evaluado para ser comentada y analizada con el evaluador, ya que este último puede estar equivocado en un concepto, actitud o pasar por alto un esfuerzo, etc. Por lo tanto es muy importante que el evaluador sea la persona que supervisa el trabajo del evaluado directamente. La evaluación comprenderá dos aspectos principalmente, el aspecto técnico y el aspecto personal. El primero se refiere a la capacidad profesional, entrenamiento y conocimiento de las Normas y Procedimientos de Auditoría. El aspecto personal se refiere a los atributos de presentación, relaciones entre compañeros de equipo y con el personal del cliente, aceptación de responsabilidades, etc. Es conveniente anotar las sugerencias a las debilidades y también los atributos o cualidades del evaluado.

El elemento humano es un factor de gran importancia para el desarrollo del trabajo de Auditoría, y este debe determinarse anticipadamente, esta determinación del personal puede ser por niveles de expe -

riencia o por personal específico. La asignación del personal se anota en la Planeación de la Auditoría para distribuir los pasos del programa de trabajo y presupuesto de tiempo, de manera que forme parte de los papeles de trabajo y de la Planeación.

Un paso en el proceso de Planeación, que es de los mas importantes y que a veces se pasa por alto, es instruir cuidadosamente al personal acerca de lo que de él se espera. Deben explicarse los objetivos de la Auditoría, debe discutirse la oportunidad y el tiempo en que se habrán de cubrir las distintas fases del trabajo, y cada miembro del equipo debe entender y aceptar sus responsabilidades. Intentar cualquier trabajo de Auditoría sin un conocimiento claro de sus objetivos, el tiempo que se espere que tome y la forma en que encaja en la Auditoría total entraña el riesgo serio de un desempeño ineficiente o muy poco eficaz.

2.6 Efectos de la Planeación en el Dictamen

El dictamen del Auditor es la culminación de haber aplicado toda la técnica y capacidad profesional. Es el resultado de haber revisado los estados financieros y emitir una opinión sobre ellos.

El dictamen del Auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las Normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del exámen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

Dado que es un documento formal y que esta basado en las Normas de Auditoría generalmente aceptadas podemos decir que la relación que existe entre la Planeación y el Dictamen es en función a que aquella es una Norma de Auditoría y por lo tanto debe de llevarse a cabo, ya que es un requisito mínimo de calidad que el Auditor debe de realizar para obtener el objetivo determinado, que es en si tener los elementos de juicio suficientes para expresar una opinión profesional de los estados financieros examinados y que al llevar a cabo una Planeación es darle una finalidad a la ejecución del trabajo realizado por el Auditor.

Con base en la Planeación se pueden tener elementos lo suficientemente válidos como para poder detectar los problemas de dictaminación que se pueden presentar al final del trabajo y que se puede emitir una opinión previa sobre los estados financieros a examinar, considerando dentro de la Planeación los procedimientos o el trabajo necesario que se tendrá que hacer para proponer los cambios o modificaciones a las cifras

con objeto de que el Dictamen sea limpio, o por lo contrario, la evidencia que se tendrá que obtener para presentar de la manera mas clara y precisa el efecto de los problemas encontrados dentro de la revisión.

La Planeación no solo debe hacerse al iniciar el trabajo de revisión, sino que debe de llevarse a cabo hasta considerar el último día en que se estará dentro de la empresa y aún mas hasta el momento en que sea entregado el informe sobre la revisión de los estados financieros. Es decir, se va a considerar todo el programa a realizar y se tiene que ir modificando de acuerdo a las circunstancias no previstas en la planeación, así también la revisión que los eventos subsecuentes y los informes que la empresa debe entregar al Auditor, como la carta de gerencia, actas de asambleas subsecuentes a la fecha de revisión, y la oportunidad en que deberá entregarse el Dictámen y la carta de observaciones al control interno.

Como parte del Programa de Trabajo deben quedar bien establecidos los puntos de terminación del trabajo de Auditoría y que estos se lleven a cabo. Dichos puntos son: Revisar las operaciones y eventos subsecuentes hasta el último día en que se estuvo dentro de la empresa y que a su vez debe de ser la fecha del Dictamen, cerciorarse de haber cumplido todas las actividades expuestas en el programa de trabajo y que se con -

cluyo totalmente con la evaluación del control interno; la obtención de la certificación del Secretario de Consejo de que a la fecha del Dictamen fueron asentadas todas las actas de asamblea y juntas del consejo dentro de los libros respectivos; verificar que las cifras contenidas en los estados financieros coincidan con los registros contables finales; la obtención de la declaración de la Administración de la empresa sobre el reconocimiento de la responsabilidad asumida sobre los estados financieros presentados por esta y de los hechos o situaciones que no estén reflejados en los registros o documentación de la empresa; dar el tiempo suficiente para asentar las conclusiones en cada uno de los papeles de trabajo; verificar todo el estudio general y datos de la empresa que estén actualizados; verificar la razonabilidad de la opinión en relación a la evidencia obtenida y a las cifras presentadas por la misma, es decir, como se mencionó anteriormente la Planeación debe considerar desde el conocimiento general de la empresa y el inicio de trabajo de revisión hasta el último punto por cubrir para la terminación de la Auditoría.

C A P I T U L O I I I

S U P E R V I S I O N

III. SUPERVISION

3.1 Definición y Concepto

Según el diccionario, Supervisión quiere decir: Acción o efecto de supervisar. Como definición de supervisar el mismo diccionario nos dice: Hecho de revisar un trabajo.

Según Fernando Arias Galicia, un supervisor es todo aquel que tiene personas bajo sus ordenes. Por lo tanto y de acuerdo con esta definición, pertenece por lo menos a tres grupos definidos: El del trabajo al que supervisa el de la dirección del que es representante inmediato y el de supervisores del que es compañero.

En la actualidad una buena supervisión es vital para lograr una Auditoría efectiva, no solamente para conservar la eficiencia del personal sino también para lograr un desarrollo saludable de sus habilidades profesionales. La supervisión es una tarea difícil, ya que por lo regular los profesionales prefieren hacer el trabajo de su profesión mas que administrarlo.

Es reconocido que la supervisión es tan importante que en muchos trabajos se dedica a ella de una quinta a una cuarta parte del total del tiempo de la Auditoría, tiempo que normalmente estará bien empleado, no obstante que se presenten problemas potenciales de control y eficiencia. El tiempo total de la Auditoría será posiblemente mucho mas largo sin una supervisión efectiva.

La supervisión se inicia al asignar tareas, tomando el tiempo necesario para asegurarse de que cada tarea y sus objetivos estan bien entendidos y continua con discusiones frecuentes entre el que supervisa y los ayudantes con el objeto de conservarse mutuamente informados, brindando, el supervisor, consejo y dirección continuos a los ayudantes. En grandes Auditorías se recomienda hacer visitas personales a los diferentes equipos asignados en los diferentes sitios. No obstante que el objetivo de la Auditoría finaliza con la revisión del trabajo terminado por los ayudantes, no se completa el objetivo mas amplio de la Supervisión sino hasta que las conclusiones obtenidas de la revisión se discuten con los ayudantes y se evalua su trabajo.

Muchos despachos requieren que los supervisores preparen evaluaciones por escrito por cada uno de los ayudantes, que se discutan con los-

evaluados y que se archiven en los expedientes personales de los miembros del equipo de Auditoría, estas evaluaciones son la base para promociones, cursos, revisión de sueldo, etc.

Una de las cualidades esenciales de una buena Supervisión es instruir y motivar a los ayudantes en forma adecuada, de manera que el proceso de evaluación y de conclusiones sean continuos, se descubran y se resuelvan los problemas prontamente y la comunicación sea sobre la marcha y no después de los hechos. La revisión de los papeles de trabajo es una tarea esencial de la Auditoría pero debiera considerarse idealmente como el control definitivo para asegurarse de que nada se ha omitido en el proceso de supervisión. Los Auditores constantemente estan tratando de facilitar la pronta identificación y evaluación de los problemas con elementos como listas o memoranda, cuestionarios y formas estandar para juntas y otros que resulten muy utiles. Sin embargo no existe sustituto para una supervisión sólida, activa e inteligente por parte de los supervisores, gerentes y socios en el escenario de los trabajos mismos.

3.2 La Supervisión dentro de las Normas de Auditoría

La supervisión al igual que la planeación se encuentra comprendida dentro de las Normas relativas a la ejecución del trabajo, las cuales indican la manera en como el Auditor debe de llevar a cabo su trabajo de una forma adecuada y satisfactoria. Al respecto de la planeación y supervisión dice que el trabajo de Auditoría debe de planearse previa y cuidadosamente y, si se usan ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.

Por otro lado se señala que la supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del Auditor supervisado. Esto es, que mientras menos experiencia y conocimientos tenga el Auditor, mas supervisión tendrá que tener y por el contrario si se trata de un Auditor experimentado y con conocimientos será menos sujeto a una supervisión estrecha. La supervisión debe ser ejercida en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de Auditoría.

De acuerdo con la organización de los despachos podrán existir diversos niveles de experiencia en su estructura como son los propios socios y los Auditores con diferentes grados de experiencia y reponsabilidad.

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica son muy varias en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y la terminación del mismo, por lo que la supervisión debe ejercerse en función a esas situaciones particulares y de la estructura jerárquica del despacho. Sin embargo todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el Auditor asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiese hecho personalmente.

No solo hay que atender a la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión que se va a ejercer; también se debe de tomar en cuenta el grado de entrenamiento técnico y la capacidad profesional como Auditor. Una persona puede llegar a tener un alto grado de preparación técnica escolar y sin embargo carecer de la aptitud profesional como Auditor, y por lo tanto, requerir de mayor supervisión que otros con menor preparación técnica pero con mayor aptitud para el trabajo de Auditoría y por lo mismo menor necesidad de supervisión.

La principal función del supervisor para con los ayudantes es el enseñarlos y guiarlos en todo tipo de trabajo relacionado con la Auditoría y en muchas ocasiones, llega a hacerlo con cualquier tópico relacionado con la Contaduría, esto es que el Supervisor también tiene tareas relacionadas con la docencia.

El Código de Etica Profesional precisamente toca este punto de la docencia y de la transmisión de conocimientos. El Código en el primero de sus postulados establece que es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo sin importar la actividad o especialidad que desarrolle, y que la prestación de cualquier servicio se lleva a cabo con todo el profesionalismo que se espera de este; por lo que deberá estar apegado a las disposiciones normativas que sean aplicables al tipo de trabajo que elabore. El Contador Público ó Licenciado en Contaduría debe tomar en cuenta la importancia que representan las relaciones con sus colaboradores, colegas o instituciones que los agrupen, buscando que siempre se enaltezca la profesión, actuando con espíritu de grupo.

Un punto sumamente importante dentro de la supervisión es el que marca el Postulado XII del Código de Etica Profesional que dice: Todo Contador Público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá -

como objetivo mantener las más altas Normas Profesionales y de Conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

El resultado del trabajo que presente el Contador Público o Licenciado en Contaduría, y que este haya sido firmado por él, tendrá que haberse efectuado ya sea de una manera personal o por algún colaborador bajo su supervisión, considerandose que al firmar un informe él será el responsable único del trabajo y de los datos presentados. Si se utilizan ayudantes deberá darles el trato que como profesionales le corresponden y vigilará de su adecuado entrenamiento, superación y justa retribución.

El Contador Público o Licenciado en Contaduría que se desarrolle dentro del campo de la Auditoría además de estar regido por el Código de Ética Profesional, lo está por las Normas de Auditoría, las cuales definidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del Auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinda como resultado de dicho trabajo.

Los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos otorgan a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría el carácter de Normativa al igual que otras comisiones. Por lo tanto todas las normas aprobadas y vigentes son de carácter obligatorio y dentro de las normas relativas a la ejecución del trabajo se encuentra la Supervisión, que entonces es normativa de carácter obligatorio.

3.3 Etapas de Ejecución de la Supervisión

Según establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, la Supervisión debe ejercerse en las etapas de Planeación, Ejecución y Terminación del Trabajo.

La Supervisión en la etapa de la Planeación de la Auditoría comprende:

a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los Auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse que son los adecuados. Si por alguna razón existe cierta capacidad inferior o superior a la requerida, se corregirá con mayor supervisión en el primer caso o con una supervisión menor en el segundo caso pero directa del Auditor que dictamine en el segundo.

b) La revisión del plan general del trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el exámen, con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlos para asegurarse de que darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional.

c) Discusión del plan de trabajo preparado por el Auditor encargado. En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo. En este aspecto la supervisión es muy importante por que con ella se da cumplimiento a la Norma de Auditoría que obliga a adecuar las pruebas en función del control interno existente.

d) Discusión y fijación de presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participa en el trabajo.

La Supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la Auditoría comprende:

a) Revisión del programa de Auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y evaluación del control interno, así como las modi-

ficaciones que se hagan durante el desarrollo de la Auditoría.

b) Explicación a los Auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para ejecutarlos y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de Auditoría. Durante esta explicación debe darse a los Auditores de menor experiencia una idea del papel que juegan dentro del todo, las pruebas que les han sido asignadas, con tal de que no pierdan el objetivo y el sentido de proporción del procedimiento que van a realizar.

c) Presentación de los Auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.

d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los Auditores, así como la aclaración oportuna de dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando que de esta manera por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue.

e) Control del tiempo invertido por cada uno de los Auditores, analizando las variaciones del tiempo real contra el presupuestado. La vigilancia oportuna de estas variaciones puede detectar ineficiencias o - areas en las que se requiera modificar el programa de Auditoría.

f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo - preparados por los Auditores de niveles inferiores. Si las pruebas no - fueron realizadas satisfactoriamente se exigirán pruebas adicionales que deben realizarse para completar el trabajo. Esta revisión debe ser fundamentalmente del contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles esto es para dejar constancia del trabajo en la forma mas efectiva posible.

La Supervisión en la etapa de terminación del trabajo comprende:

a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que estos estan completos y de que se ha cumplido con las - Normas de Auditoría.

b) Revisión y aprobación por el Auditor que dictamina del informe - que resulta del trabajo de Auditoría realizado. En esta etapa se repa- san todos los problemas importantes que se encontraron y que deben estar

reflejados en los papeles de trabajo; las soluciones que se les dieron y la forma en que se reflejan en los estados financieros y en el dictamen.

c) Es recomendable que antes de emitir un informe, una persona del despacho, pero ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que se han cumplido con todas las Normas de Auditoría y que la opinión que se pretende emitir esta justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

d) Evidencia de la Supervisión. Es indispensable dejar evidencia de la supervisión ejercida, puesto que es necesaria para la Supervisión en el nivel inmediato superior, hasta llegar al contador Público que firma el Dictamen. Además existe la posibilidad de que dicho Contador tenga en un momento dado que probar que cumple con las Normas personales y de ejecución del trabajo correspondientes.

La evidencia de la Supervisión debe de quedar incluida en los papeles de trabajo; sin embargo, parte de ella puede quedar en cartas al cliente o memoranda de carácter interno sobre problemas específicos.

Es recomendable dejar dicha evidencia del trabajo de las siguientes formas:

a) Poniendo las iniciales sobre los papeles de trabajo preparados por los Auditores. Es conveniente que el Contador que dictamina inicia le aquellos papeles que por su importancia lo ameriten; como pueden ser las cédulas donde se incluyen los asuntos para consideración del socio, donde se describen los problemas graves que pudieran afectar al Dictamen.

b) Haciendo anotaciones en papeles de trabajo, completando las efectuadas por los Auditores de menos experiencia para describir de mejor manera el trabajo efectuado y sus conclusiones.

c) Preparando informes sobre la actuación de los Auditores en donde normalmente se indiquen los trabajos que efectuaron, la efectividad con que los llevaron a cabo, el grado de preparación técnica y el grado de capacidad alcanzada, esto es la evaluación que se recomienda se haga por cada uno de los miembros del equipo de Auditoría inmediatamente después de que terminen su trabajo en alguna Compañía.

d) Elaborando una cédula de puntos pendientes por cada área que se revise, esto es con el objeto de que al cerrar cada una de estas se ten-

ga la certeza de que nada fué pasado por alto. Esto se lleva a cabo a la vez que también se revisan los programas de trabajo por área.

e) Llevando a cabo un análisis de variaciones conjuntamente con su explicación de la diferencia entre tiempos reales y tiempos estimados, si es que esta llegara a existir.

f) Llenando los cuestionarios de Supervisión, los cuales son aplicados al término de la Auditoría y son una guía para quien efectúa la Supervisión verificando que no se haya pasado por alto alguna prueba o procedimiento por aplicar, además de evaluar si se tienen todos los elementos para poder tomar un criterio que sea la base para expresar una opinión sobre la información financiera de una Empresa.

C A P I T U L O I V

CARACTERISTICAS DEL SUPERVISOR

IV. CARACTERISTICAS DEL SUPERVISOR

4.1 Ubicación del Supervisor

De acuerdo a la que se mencionó a la hora de definir al Supervisor, en el capítulo III, se señaló que pertenece por lo menos a tres grupos: Al que supervisa, al de la dirección del cual es representante y al de los supervisores del cual es compañero. De aquí se desprende que tiene Por lo menos cinco papeles diferentes:

- a) Guía e instructor de los que supervisa
- b) Ejecutor de ideas, ya sea propias o procedentes de sus superiores o de especialistas en alguna materia
- c) Miembro del grupo de trabajo de los demás supervisores
- d) Subordinado a otras jerarquías superiores
- e) Mediador, entre los niveles superiores, en cuanto a las necesidades de las personas que esten bajo sus ordenes

Dadas las estructuras de los despachos de Contadores Públicos los Supervisores tienen un tipo de autoridad que se podría llamar "Profesional" es decir, que el Supervisor tiene los conocimientos, experiencia, habili-

dades, etc. Que necesita tener para llegar a ese puesto o jerarquía. Ordinariamente, los demás niveles que estan abajo del Supervisor esperan que éste se a capáz de solucionar sus dudas o resolver los problemas relativos al trabajo. De no ser así, o sea que no tengas las cualidades profesionales requeridas para ello, no será respetado por las demás jerarquías.

Además de que el Supervisor tenga la capacidad profesional y el nivel de autoridad que le da su puesto por sí solo, una característica que debe de tener es el ser líder o el liderazgo, es decir, debe ser aceptado, y seguido por el resto del grupo de Auditores.

Como líder tendrá que establecer metas, pero al hacerlo tendrá que tener en cuenta las condiciones existentes una vez determinado lo que su grupo puede hacer y hasta cierto punto, lo que ha de hacer. También tendrá que reconciliar las oposiciones internas y las presiones ambientales.

4.2 Tipos de Supervisores

Existen tres formas de dirigir a un grupo: Mediante la autoridad, la manipulación y la colaboración; y existe también una forma de no dirigir, por cada una de estas formas existe un tipo de Supervisor:

El autócrata consumado, el cual para poder dirigir al grupo se apoya únicamente en su jerarquía de mayor nivel, no busca la fuente de autoridad en su propia persona por derecho propio sino, precisamente por sentirse incapaz de ser obedecido, utiliza en forma irracional la autoridad que le confiere su puesto. Supone que precisa a forzar a la gente a hacer lo que no desean, o sea, trabajar. Cree que es necesario el tener - dar ordenes todo el día, mostrando así quien es el jefe. Además, el autócrata siente el trabajo como un castigo, para él y todos los demás; - por eso, usa el despido como la única forma para hacer que la gente trabaje. Este tipo de Supervisor no prepara ni capacita a su gente, confunde el dar instrucciones con capacitar, de ahí que los que estan abajo de él, jerárquicamente, progresen y aprendan a un grado más lento que los demás. Las posibles reacciones del grupo que trabaja con él son las siguientes:

- a) Sumisión y resentimiento
- b) Aceptación mínima de responsabilidades
- c) Irritabilidad
- d) La gran satisfacción es "Hacer tonto" al Supervisor

El Autócrata benévolo, se le conoce con varios nombres, como el de Supervisor "Paternalista" porque trata a los que estan bajo de él con la misma suavidad, cariño, dominio y control que a su misma familia. Se le ha llamado también "Manipulador", porque en ocasiones puede no ser tan sincero en su afecto sino que trata de manejar a la gente, de convencer, a fin de que hagan lo que él quiere, como él quiere, por la buena. Su actitud es la de vender la idea y en general, despierta afecto y simpatía, con excepción de los que, advirtiendo el trato que reciben, lo sienten degradante. El autócrata benévolo trata de usar no la autoridad sino la relación amistosa con la gente como instrumento de influencia. Puede tener algo de demócrata si reúne al grupo para tomar decisiones aunque él sea siempre el que dice la última palabra. Las posibles reacciones del grupo son las siguientes:

- a) La mayoría siente simpatía hacia el Supervisor pero algunos detectan su verdadera actitud y les antipatiza profundamente.
- b) La iniciativa permanece estática en espera de la reacción del Supervisor
- c) Se registra también sumisión y falta de desarrollo personal
- d) Nadie desarrolla ideas positivas

El Supervisor indiferente, los dos supervisores anteriores tienden a hacer irresponsable a la gente. El Supervisor indiferente, en cambio, es un individuo que no toma responsabilidad alguna, ni la suya ni la de la gente que trabaja con él. Es, en realidad, un jefe que no quiere ser lo, en cada ocasión que puede deja la responsabilidad al primero que se le acerque. Las posibles reacciones del grupo ante un Supervisor indifereⁿte son:

- a) La moral del trabajo y la productividad estarán al mínimo
- b) Descuido en el trabajo, rendimiento bajo
- c) El empleado tiene poco interés en el trabajo o en mejorar
- d) No hay espíritu de grupo ni trabajo en equipo
- e) Nadie sabe que hacer ni que esperar

El Supervisor demócrata es aquel que se dirige al grupo pero no de una manera autoritaria, sabe que el proceso de influir a una persona reside en la relación y comparte una fuerte consideración y sensibilidad a las necesidades y sentimientos humanos. Si los autócratas despojan al empleado de su responsabilidad y el indiferente rechaza hasta la suya propia, el demócrata es una persona que toma lo suyo y dá a cada quien lo que le corresponde, es decir, afronta su responsabilidad y respeta la de los demás.

El Supervisor demócrata proporciona a los Auditores que estan debajo de él el medio para que se puedan desarrollar, pero piensa que los demás dependen de ellos mismo. Sabe que como Supervisor puede lograr que los demás miembros quieran reconocer sus problemas, aumentando la responsabilidad de estos, dándoles más autoridad y autonomía, exponiendolos asi más y más a sentirse sus propios jefes.

Teóricamente pueden encontrarse las siguientes posibles reacciones del grupo:

- a) Un alto índice de entusiasmo hacia el trabajo
- b) Producción de excelente calidad
- c) Excelente trabajo en grupo
- d) Sienten que hay éxito en el trabajo y se intercambian elogios entre el grupo mismo
- e) Menos problemas de rendimiento y motivación
- f) El Supervisor está más descansado y puede planear al tiempo que ejerce su dirección
- g) Los miembros del equipo se sienten satisfechos con sus necesidades básicas
- h) Sienten que pertenecen a un todo, despliegan participación y comprensión a través de las decisiones a que llega el grupo

Es muy común caer en el error de pensar que siempre y en todas las circunstancias y el Supervisor demócrata es el más efectivo; sin embargo, éste depende de los que están debajo de él. Si todos aceptan su responsabilidad y todos tienen iniciativa, el Supervisor demócrata será el más adecuado; en cambio, si todos o algunos de los miembros del equipo de Auditoría por alguna circunstancia no despliegan su responsabilidad y su iniciativa se sentirán incómodos ante este tipo de Supervisor y éste no resultará el adecuado.

4.3 Necesidades de Capacitación Técnica, Administrativa y Humana

El Supervisor como miembro de los equipos de Auditoría es una persona que también necesita capacitación, de aquí que el entrenamiento que se le da es, en la actualidad, sumamente común en la mayoría de los despachos que, como cualquier tipo de organización tienen el deseo y esperanza de que sus problemas pueden ser resueltos con mayor facilidad a través de mejores supervisores, con esto se le dará un mejor servicio a los clientes, lo que redundará en beneficio para ambas partes.

Ahora se acepta más la idea que la capacitación del Supervisor puede desarrollarse y mejorarse por medio del entrenamiento pero, ¿En qué ha de capacitarse el Supervisor?, ¿Cuales son los elementos que distinguen el trabajo de un Supervisor del de los miembros que se encuentran debajo de él? Escencialmente, la Planeación, la Dirección y el Control de las tareas asignadas a él y al personal que está bajo su autoridad. Cual - quier programa de entrenamiento para los Supervisores, por tanto, incluye entrenarlos para que lleven a cabo estos objetivos; esto obviamente, no excluye que recibe entrenamiento respecto a las tareas que realizan - los demás miembros que de él dependen, ya que puede suceder que pierdan el respeto los Supervisores a causa de que no conozcan el trabajo que - ellos desarrollan.

Resulta cada vez más evidente que existen más serias diferencias en la preparación administrativa y humana del Supervisor, que en la técnica. La tendencia ha sido que los mejores elementos sean los promovidos a Supervisores y esto independientemente de las ventajas en lo moral, lo que ha traído consecuencias perjudiciales. En resumen cualquier Supervisor debe ser un experto en su actividad técnica, pero también en los aspectos administrativos y en los humanos.

Por otro lado, el entrenamiento técnico es una Norma Personal de Auditoría y por lo tanto es de observancia general y obligatoria. Hoy en día los despachos de Contadores Públicos han establecido, durante las épocas de menor trabajo, curso de adiestramiento que el propio personal de mayor nivel jerárquico imparte, y los toman desde los ayudantes de nuevo ingreso hasta los socios del mismo despacho.

4.4 El Papel de Instructor y Coordinador en el Trabajo Desarrollado

Las tres principales funciones que tiene el Supervisor son como instructor, responsable y coordinador. La primera es ante todos aquellos miembros de los equipos de Auditoría, a los que precisamente supervisa; la segunda es en último término responsable del trabajo ante el socio que dictamina o firma un informe; y la tercera, es el coordinador de todos los trabajos que se llevan a cabo en cada una de las empresas que tiene asignada.

La Supervisión se manifiesta en forma de control o vigilancia sobre el trabajo de los niveles inferiores, por esta razón el supervisor representa el guía o instructor sobre la manera de como hacer la labor de revisión. La superación y el desarrollo profesional de los ayudantes va a

depender en mucho de la guía y atención que preste el Supervisor, esto significa que él tiene que definir claramente los objetivos que se persiguen en la revisión de cada área y dar un amplia explicación de la forma en que se van a aplicar los procedimientos y la relación de los cambios en las circunstancias para aplicar uno o varios procedimientos con objeto de obtener la evidencia necesaria para el buen desarrollo del trabajo; así debe exigir además de la preparación técnica, el hecho de que los ayudantes preparen y estudien el área o áreas que van a revisar, es decir que el ayudante se tiene que apegar a las disposiciones que establece el Código de Ética Profesional, a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y a las Normas y Procedimientos de Auditoría aplicables en cada caso. El Supervisor tendrá que asegurarse que lo anterior se tenga bien entendido, además de aclarar las dudas que surgen en el desarrollo del trabajo.

La responsabilidad que asume el Supervisor es completamente personal, sobre todo trabajo de Auditoría, tal y como si él hubiese realizado la totalidad del trabajo. Por esta razón es importante que cuente con una Planeación bien detallada y secuencial sobre el desarrollo de el mismo, además de llevar a cabo una vigilancia estrecha sobre el trabajo que realizan los ayudantes y mantenerse informado de los problemas que se presenten en la ejecución de las tareas.

Para llevar a cabo lo anterior necesita allegarse de niveles intermedios, en los cuales delegue autoridad y responsabilidad y a su vez que este personal proporcione la confianza necesaria respecto de su preparación técnica y capacidad profesional. La formación de equipos de trabajo debe establecer centros de control que mantengan informado al Supervisor de los problemas o situaciones que afecten al desarrollo del trabajo y estos supervisen y vigilen niveles inferiores proporcionando así un escalón de descanso en el cual el Supervisor delegue y vigile sobre los puntos de mayor importancia dentro del trabajo de revisión.

La estructura actual de los despachos de Contadores Públicos está en función a los niveles de preparación técnica y capacidad profesional, que proporcionan niveles de supervisión donde se obtiene un grado de confianza de gran exactitud debido a que se estará controlando desde el trabajo de los niveles superiores hasta los problemas de mayor complejidad, que requerirán que personal de niveles de mayor experiencia y capacidad profesional dediquen atención necesaria y no se distraigan por pequeños problemas que pueden ser resueltos por los niveles intermedios. La vigilancia sobre la ejecución del trabajo va a darse de acuerdo a la complejidad y efectos que presenten mayor problema por niveles de Supervisión más adecuado en cada caso. Por lo tanto cada nivel de Supervi -

sión será responsable de informar o resolver oportunamente sobre los problemas encontrados durante la revisión hasta llegar al Supervisor responsable de todo el trabajo, el cual tendrá la oportunidad de resolver adecuadamente cada caso, y obtener los elementos de juicio necesarios para poder emitir una opinión con seguridad de contar con toda la evidencia suficiente y competente dentro de sus papeles de trabajo aún cuando no efectuó todo el trabajo personalmente.

El Supervisor debe de coordinar los tiempos y los recursos humanos con los que cuenta para obtener la evidencia suficiente y competente dentro del trabajo de Auditoría en el momento oportuno para poder lograr los objetivos preestablecidos y llegar a elaborar un trabajo de gran calidad profesional.

El Supervisor va a cerciorarse de que las actividades y la aplicación de los procedimientos de Auditoría sean llevados a cabo de acuerdo al programa establecido y en el tiempo destinado para cada actividad. La vigilancia del cumplimiento de dichas tareas las llevará a cabo con la ayuda de sus niveles intermedios los que deberán mantener informado a éste de su cumplimiento o de las variaciones de dicha ejecución, explicando los motivos de las variaciones y los posibles efectos que se tienen por consecuencia, lo cual dará al Supervisor los elementos para modificar su

Planeación y dar las soluciones más adecuadas en cada caso. El Supervisor e acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo en cada parte del trabajo tendrá que ir evaluando la necesidad de exigir un mayor esfuerzo a sus subordinados o bien la ejecución de trabajos complementarios que den como resultado la obtención de información más confiable y oportuna además de cerciorarse que los papeles de trabajo estén completos y claros para su fácil manejo, para evitar trabajos insuficientes y presiones de tiempo que llevan a tomar decisiones en ocasiones precipitadas y que no siempre son las óptimas. Para evitar estos problemas al cierre de la Auditoría es muy importante que se tengan niveles de Supervisión intermedios que siempre tengan al tanto de cualquier problema al Supervisor. Este entonces va a coordinar los esfuerzos sobre los distintos niveles con que cuenta el equipo de Auditoría y ejercer las actividades de conformidad con lo planeado.

C A P I T U L O V

**LA PLANEACION Y LA SUPERVISION
EN LA REVISION**

V. LA PLANEACION Y LA SUPERVISION EN LA REVISION

5.1 Ejecución del Trabajo

La Planeación y la Supervisión forman la primera Norma de Auditoría - relativas a la Ejecución del Trabajo, debido a que la Planeación sin una adecuada Supervisión queda en solo buenos deseos de llevar a cabo el - trabajo y por contra, si se ejerce Supervisión en el personal sin contar con una buena Planeación la autoridad y control se pierden al no tener - los elementos de secuencia dentro de las actividades y distribución de - tiempos para llevarse a cabo.

El Supervisor es la persona más adecuada para elaborar la Planeación ya que éste cuenta con una preparación técnica y capacidad profesional - mayor que los otros miembros del grupo de Auditoría y se considera que - él, por la experiencia adquirida, puede tener en mente todos los cambios en las circunstancias que afectan el desarrollo de una Auditoría en una - empresa.

Al iniciar el trabajo de Auditoría, el Supervisor tendrá que revisar la Planeación y cerciorarse que los procedimientos programados son los que él considera más adecuados a las circunstancias, a su vez, verificar que los alcances preestablecidos para cada área de revisión están de acuerdo a los resultados obtenidos como consecuencia del estudio y evaluación del control interno.

La distribución del trabajo se hará en función del nivel de conocimientos y experiencia de cada uno de los miembros del equipo de Auditoría, por lo que el Supervisor debe estar seguro de que estos tiempos sean adecuados y se apliquen los procedimientos en su oportunidad y de acuerdo al programa. Además se tiene que considerar con respecto a las tareas asignadas a cada Auditor su preparación y experiencia, para determinar el grado de supervisión que va a ejercer a cada uno de los Auditores.

Dentro de los propios programas el Supervisor tendrá que verificar que se estén cumpliendo todas las actividades o de otra forma realizar los cambios pertinentes de acuerdo a las circunstancias, este trabajo de supervisión queda dentro de la Planeación mediante iniciales o marcas de referencia en donde se desarrollo el trabajo.

En cada trabajo elaborado el Supervisor tendrá que verificar el alcance de la revisión y comparar con los establecidos en la Planeación, con objeto de cumplir cada paso de las actividades asignadas dentro de la planeación.

A través de planear y supervisar las actividades estas son llevadas al logro de las metas establecidas, por lo que se consideran importantes los siguientes puntos que están dados en relación entre Planeación y Supervisión:

- 1.- La demostración entre el grado de eficacia de la Planeación y la Ejecución del Trabajo.
- 2.- Señala la forma de como se está llevando a cabo cada uno de los procedimientos de Auditoría.
- 3.- Se marca la pauta de como realizar las actividades de una manera óptima.
- 4.- Descubre los errores en los que no se deberá incurrir en Auditorías posteriores
- 5.- Se mantiene un orden en la ejecución de las actividades, siguiendo el programa de trabajo y vigilando que las tareas asignadas - sean cumplidas.

El trabajo que se esta realizando se puede comparar en cuanto a lo que ha sido planeado para conocer si es suficiente el tiempo invertido o bien, si se debe ajustar a la cantidad de tiempo programado, si la actividad que se esta desarrollando bien en cuanto a la calidad profesional esperada, si los procedimientos aplicados son los adecuados a las circunstancias y si el costo de la Auditoría se mantiene dentro de lo presupuestado.

Para realizar buenas comparaciones que sirvan de base para próximos trabajos e incluso para el mismo que se esta llevando a cabo es necesario, antes que nada, conocer perfectamente el trabajo realizado y así poder compararlo con lo planeado.

Para obtener un conocimiento completo del trabajo se deben tener observaciones personales, es decir, observar detenidamente el desarrollo del trabajo e ir anotando la forma en que se está realizando la Auditoría, de esta manera se tiene una idea más precisa de lo que se está haciendo en el trabajo de conjunto. Los informes verbales son otro medio de conocer el seguimiento del trabajo y consiste en entrevistas o reuniones de todo el equipo de Auditoría en donde se discute la forma en que se esta realizando el trabajo. Por último, los informes escritos, que constituyen elementos

de información necesaria para apreciar todas las actividades, estos informes son eficaces cuando se hacen en forma detallada, graficada, con resúmenes o sugerencias.

Una vez que se conoce como se realizó el trabajo, se comparará lo realizado contra lo planeado con objeto de localizar las posibles diferencias que existan.

Esta comparación puede realizarse al final de la Auditoría o bien irse efectuando conforme se van realizando las distintas fases de la revisión. La última forma es la más recomendable ya que va ajustando y dirigiendo las tareas hacia el objetivo fijado.

Al conocer las diferencias del trabajo realizado contra el que se planeó se debe elaborar un análisis e interpretación de las variaciones más significativas, las que provocaron graves consecuencias en el desarrollo del trabajo; el tomar en consideración todas las variaciones, por pequeñas que sean, hace que la revisión se presente más difícil, menos económica y con mayor trabajo.

Dentro de la explicación de las variaciones hay que definir si las causas fueron por mala Planeación o si la Ejecución del trabajo se realizó en una forma deficiente.

En algunas ocasiones, el resultado del trabajo supera lo programado. En este caso también es importante analizar las variaciones y tratar de descubrir las razones de dicho resultado para aplicarse en Auditorías futuras.

Una vez analizados y señalados los resultados se tienen los elementos de juicio necesarios para ajustar el programa de Auditoría. Esta forma de ajustar la Planeación, más que corregir y solucionar los defectos trata de eliminar las causas de las variaciones. En el desarrollo del programa algunas veces se dan cambios y obstáculos inesperados, por lo que es necesario corregir de inmediato y ajustar al plan las condiciones cambiantes.

Cuando existen muchas diferencias entre el programa y su realización es señal de una mala Planeación, por lo que habrán de analizarse los programas y métodos utilizados y corregirlos o cambiarlos totalmente por otros más convenientes .

El excederse en tiempo en algunos pasos de la Auditoría puede dificultar su terminación y posiblemente ocasione problemas de honorarios. Los clientes rara vez objetan cargos adicionales por honorarios cuando se trata de un problema bien identificado y que se ha discutido con ellos de antemano porque requiere de trabajo adicional.

5.2 Relación con el Desarrollo Profesional

Las Normas de Auditoría, como se ha mencionado anteriormente, constituyen requisitos mínimos de calidad que el Licenciado en Contaduría tiene que cumplir, por lo tanto la Planeación y Supervisión por ser Normas de Ejecución del Trabajo forman parte de la calidad del trabajo que realice como profesional un Licenciado en Contaduría.

Actualmente se encuentran una infinidad de empresas que demandan trabajos de Auditoría, además que dicho trabajo se ha llevado a cabo con gran profesionalismo debido a la complejidad que presentan cada una de las empresas demandantes. El Licenciado en Contaduría está comprometido con la sociedad a realizar su trabajo con el cuidado y diligencia profesionales que le exige la profesión, el Instituto Mexicano de Contadores

Públicos a través de su Código de Etica Profesional y el medio profesional en el cual se desenvuelve. Además de la exigencia profesional, el Licenciado en Contaduría, debe de tener la madurez en su criterio para cumplir con lo que demandan las modernas entidades.

El planear anticipadamente los cursos de acción a tomar de acuerdo a un estudio de las características y circunstancias de cada una de las empresas y además vigilar que el trabajo se lleve a cabo de conformidad con lo que se ha programado dará como resultado que el trabajo que presente el Licenciado en Contaduría sea de calidad, por lo tanto tendrá que anticiparse a los problemas y vigilar las actividades de tal manera que los cambios o desviaciones al programa sean estudiados y resueltos con la oportunidad necesaria y obtener los elementos de juicio suficiente y competente en los cuales apoyarse para expresar una opinión madura y en consecuencia conseguir un trabajo con la calidad que se espera de todo un profesional como lo es el Licenciado en Contaduría.

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

CONCLUSIONES

La elaboración de la Planeación permite una clara determinación de los objetivos a alcanzar en forma individual o por área y el objetivo general de toda la Auditoría.

Mediante la Planeación se puede observar de manera clara y objetiva las relaciones de las distintas actividades entre si, las dependencias de unas con otras y la importancia que cada actividad tiene en el desarrollo del trabajo, además de controlar los retrasos e ineficiencias y que estos sean resueltos en su oportunidad.

La adecuada Planeación permite una efectiva distribución de las cargas de trabajo en relación directa a la preparación técnica y experiencia profesional de cada uno de los miembros del equipo de Auditoría, a la vez de determinar anticipadamente el grado de supervisión que se tendrá que aplicar al personal en forma individual.

La propia Planeación permite, en caso de cambio en las circunstancias, valorizar sus efectos en la realización del programa. En el caso en que el caso sea grave se tiene que proceder a una Replaneación de actividades y

de acuerdo al estudio y evaluación del control interno, se pueden considerar cursos alternativos de acción retomando el procedimiento o técnica más adecuado a ejecutar.

La estructura de la Planeación permite establecer claramente las responsabilidades de los Encargados y Supervisores en la ejecución del trabajo.

La Planeación facilita la coordinación de esfuerzos de los distintos grupos o individuos que participan en el desarrollo del trabajo, de esta manera se permite unificar un criterio para trabajar en orden a un plan común. Se asegura una ejecución de las actividades descritas en el programa contra cambios en el personal e incluso los niveles de Supervisión. Además es posible conocer en su oportunidad el grado de avance dentro del programa de Auditoría y la comparación constante de lo planeado con lo realizado; al determinar, analizar y evaluar las desviaciones al programa y facilitar la elaboración de informes y reportes.

La Planeación se debe de llevar a cabo en función a las áreas que se van a auditar, esta forma de planear ayuda a reducir el plan a sencillas series de acciones, cumplir a tiempo cada tarea planificada, coordinar las actividades separadas dentro del todo de la Auditoría y asegurar la

aprobación del plan por todos los miembros del equipo que van a participar en la Auditoría.

Para poder llevar a cabo la Planeación es necesario que el Auditor tenga conocimiento completo sobre la entidad en la cual se va a efectuar la revisión, para tener la información necesaria y en listas de manera cronológica y sistemática las tareas a efectuar y así formar el programa de trabajo. El Auditor debe de tener un conocimiento lo suficientemente amplio de las características de la empresa y de las fuentes de información internas a las que puede recurrir.

Para que la Auditoría resulte un trabajo de calidad profesional debe de ser planeada con oportunidad y ejercer una estrecha Supervisión con objeto de vigilar que las actividades sean llevadas a cabo según lo programado. La Planeación y la Supervisión por ser una Norma de Ejecución del Trabajo y dado que las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad con los que tiene que cumplir el Auditor se puede decir que esta Norma debe de ser cumplida para poder realizar un trabajo profesional.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Dentro de la Planeación se tienen que considerar todos los aspectos, por un lado los técnicos y por otro los administrativos como son: períodos de cada trabajo de la Auditoría, las promociones al personal, los cursos de entrenamiento, las vacaciones y aspectos similares. Los cursos de entrenamiento es importante que sean programados en relación directa a los niveles de experiencia de los miembros del despacho.

La elaboración de la Planeación va a comprender el estudio y evaluación del control interno, el cual será la base para determinar la oportunidad y el alcance de las pruebas, por lo que se puede concluir que la Planeación va a depender de los resultados de ese estudio y evaluación del control interno y así poder determinar tiempos, procedimientos, personal y naturaleza de las pruebas.

La Planeación se debe e llevar a cabo antes de principiar un trabajo, se tiene que revisar el inicio de éste ratificar o rectificar durante su ejecución, ya que la planeación debe ser flexible, por lo tanto susceptible de modificaciones por causas de variaciones en las circunstancias.

Con la elaboración de la Planeación y el conocimiento previo de la empresa se pueden detectar posibles efectos en la dictaminación de los

estados financieros, esto es, que de antemano se pueden determinar, con base en la Planeación, posible salvedad e incluso la negación o abstención de opinión, como pudiera ser el hecho de no presenciarse la toma de inventarios físicos, o bien alguna limitación antepuesta por el cliente en el que se limiten los alcances de los procedimientos de Auditoría.

Una Planeación que no sea supervisada adecuadamente puede ser considerada como que no tiene ninguna significancia debido a que no se vigilan las actividades para ser efectuadas de acuerdo a lo planeado.

La Supervisión debe de ser periódica y estrecha en la ejecución del trabajo para evitar ineficiencias en las actividades o en el extremo llegar a los tiempos muertos .

La Supervisión representa, la forma en que se deben de hacer las cosas, es decir, la vigilancia de que las actividades se lleven a cabo según lo programado, lo cual constituye que a los auditores de menor experiencia se les den explicaciones lo suficientemente amplias para que logren comprender cada uno de los objetivos que tendrán que cumplir y la importancia de llevar a cabo su trabajo de acuerdo a lo programado.

La Auditoría cumple con un proceso administrativo en el cual se van a coordinar los elementos humanos, materiales y técnicos, esencialmente - conjugados para llegar al logro del objetivo general de revisión, que es en sí, obtener la evidenciencia suficiente y competente para formar los elementos de juicio necesarios y poder expresar un opinión profesional acerca de los Estados Financieros de una entidad.

B I B L I O G R A F I A

Bibliografía

1. Normas y Procedimientos de Auditoría

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Décima tercera edición. 1981

2. Código de Etica Profesional

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Octubre 1979.

3. Auditoría Montgomery

Philip L. Defliere, Kenneth P. Jonson, Roderick K. Macleod.

Ed. Limusa 1a. edición, 1983.

4. Auditoría

Eric L. Kohler

Ed. Diana 11a. impresión, Enero 1982.

5. Auditoría: El Exámen de los Estados Financieros

R.L. Grinaker y Ben B. Barr

Cía. Editorial Continental S.A. de C.V.

6a. impresión, Septiembre de 1982

6. Planeación de la Auditoría

C.P. Hector Sánchez S.

Ediciones Contables y Administrativas S.A.

Segunda Reimpresión, 1980

7. Administración de Recursos Humanos

Fernando Arias Galicia

Ed. Trillas, S.A.

9a. Reimpresión, Mayo 1980.