

Boletín 3040

PLANEACIÓN y SUPERVISIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Generalidades

La auditoria de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego la planeación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente debe haber un plan inicial, a ser revisado continuamente y en su caso modificado, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado.

1

Desde el punto de vista práctico no es común que un contador público realice por sí mismo todas las fases de una auditoria, especialmente porque éstas incluyen normalmente áreas cuyo examen es más sencillo y puede ser realizado por personas con menor experiencia. La estructura de los despachos de contadores públicos es muy variada y, va desde el contador público que trabaja por sí mismo, hasta el despacho donde se encuentra una organización completa de tipo piramidal.

2

Alcance y limitaciones

El presente boletín se refiere a la planeación y supervisión que deberá ejercer el contador público sobre cualquier trabajo tendiente a expresar una opinión profesional, a fin de cumplir con la primera de las normas de auditoria relativas a la ejecución del trabajo. Esta norma señala que: "el trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada".

3

Objetivo

El objetivo de este boletín es establecer y explicar los procedimientos para la aplicación práctica de los pronunciamientos relativos a la planeación y supervisión del trabajo de auditoría.

4

Pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la auditoria

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoria el auditor debe conocer:

5

a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.

6

b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

7

La planeación de la auditoria puede verse afectada dependiendo del fin específico del trabajo a realizar; por ejemplo la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, etcétera.

8

El conocimiento de las características de operación se refiere tanto a las normales (productivas, comerciales y financieras) que constituyen el objeto propio de la empresa, así como a las marginales o extraordinarias.

9

Las condiciones jurídicas de una empresa se refieren a: los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etcétera.

10

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoria. Su estudio y evaluación constituyen otra norma de ejecución del trabajo que se describe en un boletín por separado. 11

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoria van a emplearse, la extensión oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo. 12

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoria se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes: 13

- a. Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoria con el personal del cliente, y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo. 14
- b. Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno. 15
- c. Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial y financiero, y las referentes a los criterios de contabilización. 16
- d. Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa. 17
- e. Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa. 18
- f. Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorias anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada. 19
- g. Estudio Y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoria. Por las razones enunciadas en el párrafo 11, se omite en el presente boletín el estudio de este fase concreta. 20

Una vez obtenida la información necesaria, el contador público podrá prever cuáles procedimientos de auditoria van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo. 21

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoria. 22

El resultado de la planeación de la auditoria se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoria que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal. 23

Puede suceder que la planeación de una fase concreta del trabajo no pueda realizarse detalladamente sino hasta algún momento posterior. Cuando esto no afecta substancialmente a los planes para otras fases del trabajo, se puede diferir la planeación detallada de cualquier parte de la auditoria y comenzar el trabajo sobre otra fase de la misma. En resumen, podemos decir que no es necesario para iniciar una fase de trabajo de auditoria, que estén planeadas detalladamente todas las fases de ella, aunque si es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoria y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar. 24

La planeación de la auditoria no puede tener un carácter rígido. El auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados mismos del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos. 25

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoria. De igual manera, como se comentará más adelante, la supervisión no debe entenderse como una etapa final, sino que se inicia desde la planeación misma en la medida en que ésta se delegue en otras personas. 26

Pronunciamientos normativos relativos a la supervisión del trabajo de auditoria

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado. 27

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoria. 28

De acuerdo con la organización del despacho podrán existir diversos niveles de experiencia en su estructura como son el propio contador público o socios del despacho y los auditores con diferentes grados de experiencia y responsabilidad. 29

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica son muy variadas 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 hacerse en función a esas situaciones particulares y de la estructura del despacho. Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el contador público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente. 30

No sólo hay que atender a la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer; también hay que considerar el grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor. Una persona puede tener un alto grado de preparación técnica escolar y, sin embargo, carecer de la aptitud profesional como auditor y por lo mismo, requerir de mayor su supervisión que otros con menos preparación técnica pero con mayor aptitud para el trabajo de auditoria. 31

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo. 32

La supervisión en la etapa de planeación de la auditoria comprende: 33

- a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de 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, pero directa, del contador público que dictamina, en el segundo. 34
- b) La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlo, para asegurarse de que se darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional. 35

- 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, porque con ello se da cumplimiento a la norma de auditoria que obliga a adecuar las pruebas en función del control interno existente. 36
- d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo. 37
- La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoria comprende: 38
- a) Revisión del programa de auditoria, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría. 39
- 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 efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoria. Durante esta explicación debe darse a los auditores de menor experiencia una idea del papel que juega dentro del todo, la prueba que les ha sido asignada, con objeto de que no pierdan el objetivo y el sentido de proporción del procedimiento que van a realizar. 40
- 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. 41
- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue. 42
- e) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuestado. La vigilancia oportuna de estas variaciones puede detectar ineficiencias, O áreas en las que se requiera modificar el programa de auditoria. 43
- 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, para dejar constancia del trabajo en la forma más electiva posible. 44
- La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende: 45
- a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que éstos están completos y de que se ha cumplido con las normas de auditoria. 46
- b) Revisión y aprobación del contador público que dictamina el informe que resulta del trabajo de auditoria realizado. En esta etapa se repasan 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 en el dictamen. 47
- c) Es recomendable que antes de emitir el informe, una persona del despacho, pero ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que se ha cumplido con todas las normas de auditoria y que la opinión que se pretende emitir 48

está justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

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 dictamina. Además, existe la posibilidad de que dicho contador tenga, en un momento dado, que probar que cumplió con las normas personales y de ejecución del trabajo correspondiente.

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

Es recomendable dejar evidencia de la supervisión del trabajo en las siguientes formas:

- a) Poniendo su inicial sobre los papeles preparados por los auditores o supervisores. Es conveniente que el contador público que dictamina inicialice aquellos papeles que por su importancia lo ameriten.
- b) Haciendo anotaciones en papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los auditores de menos experiencia para describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones.
- c) Preparando informes sobre la actuación de los auditores en donde normalmente se indiquen los trabajos que efectuaron, la efectividad con que los hicieron, el grado de preparación técnica y el grado de capacidad alcanzada.
- d) Mediante cuestionarios de supervisión diseñados para diferentes niveles.
- e) Mediante la preparación de un Memorandum resumen de la revisión que ayude, tanto al personal que realiza el trabajo de auditoría, como a las diferentes personas que desarrollan funciones de supervisión, incluyendo al contador público que dictamina, a cerciorarse de que la auditoría fue realizada de acuerdo con las normas de auditoría. Este Memorandum resume información que ya se encuentra en los papeles de trabajo de la auditoría: limitaciones sobre el alcance, problemas especiales encontrados y su solución, decisiones sobre ajustes, cambios en prácticas contables, operaciones discontinuadas, situaciones irregulares, incertidumbres, contingencias y otros.

Vigencia

Este boletín entra en vigor y debe ser aplicado en forma obligatoria, a partir del 1 de junio de 1979, fecha de su aprobación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

49
50

51

52

53

54

55

56

57

58