

Serie de documentos «guías de auditoría» diseño y ejecución de una auditoría

Fabio León Tobón Echeverri

Profesor de Cátedra de Auditoría en Posgrados de Revisoría Fiscal
y en Especializaciones en Auditoría en Salud
Universidades CES, de Antioquia y Remington.
Asesor de firmas de Auditoría, Contador y Revisor Fiscal

RESUMEN

La auditoría le permite al auditor la emisión de un juicio con apropiados niveles de objetividad, lo cual también podría ser llamado con bajos niveles de riesgo de emisión de un informe de auditoría inapropiado, pero, para ello, es absolutamente imprescindible que sea el auditor quien conduzca la obtención de evidencia y no que sea la evidencia quien conduzca al auditor. El medio más efectivo de ejecutar auditorías que sean la expresión apropiada de la conducción del auditor hacia el logro de los objetivos propuestos, además de la requerida economía y eficacia, es el cumplimiento cabal de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Primero de una serie de documentos denominados «guías de auditoría» con un desarrollo técnico que en lenguaje sencillo invite a la reflexión, a la discusión y a la mejora de la práctica.

PALABRAS CLAVE: Guías de auditoría, diseño y ejecución de una auditoría, auditoría integral, planeación de una auditoría.

Serie de documentos “guías de auditoría” diseño y ejecución de una auditoría

1. Introducción

He preparado una serie de documentos breves denominados guías de auditoría con la finalidad de aportar a la bibliografía de la materia y a la discusión de los profesionales y de los estudiantes de contaduría pública. Las guías de auditoría están elaboradas sobre la base de la auditoría como una expresión técnica y no desde la perspectiva de una función específica, en algún momento determinado de la vida profesional del contador. Sin embargo, es preciso tener de fondo un enfoque determinado, y ese es el de la revisoría fiscal. La auditoría como técnica está bajo la posibilidad de uso por el contador público en desarrollo de cualquier función con las variaciones que lógicamente se deriven de ciertas imposiciones profesionales y/o legales a dicha función, es decir, la auditoría es la misma, técnicamente hablando, para el auditor en salud, el auditor interno, el auditor externo, el revisor fiscal, el auditor en sistemas de información computarizados, el auditor ambiental, y todas las otras posibilidades.

El primero de tales documentos, que desarrollo a continuación, trata sobre la planeación de una auditoría con un enfoque integral y concibiendo la denominación “integral” como aquella que comprende la totalidad, la globalidad, la visión holística, tal como en Colombia lo pretende el desarrollo de la función de la revisoría fiscal.

PLANEACIÓN DE AUDITORÍA

2. Objetivo de la planeación

No debe ser identificado el objetivo de la planeación de auditoría como el simple cumplimiento de las obligaciones profesionales o legales. Es hora de procurar el desarrollo de la profesión más allá del cumplimiento de la legalidad como una finalidad. La legalidad debe ser vista no como el fin sino como el

indudable principio. La planeación de una auditoría responde más a la necesidad del auditor de enfrentar un encargo profesional con elevadas posibilidades de éxito y con los resultados económicos y de satisfacción al cliente que debe encerrar obviamente la palabra éxito.

La planeación de la auditoría tiene como objetivo, el permitir al auditor la toma de las decisiones adecuadas sobre la manera en que habrá de ejecutar la auditoría. Al enfrentar un trabajo de auditoría el auditor tiene como objetivo la emisión de un informe con las opiniones que le merecen los temas para los cuales ha sido contratado, y la auditoría tiene como único objetivo el de proveerle al auditor la evidencia requerida para la emisión de un informe que satisfaga las expectativas de su cliente pero que, por encima de todo, sea el resultado de un juicio enmarcado dentro de la mayor objetividad posible y sustentado con toda claridad en evidencia debidamente obtenida.

De otra forma, el objetivo de la planeación de auditoría es determinar con anticipación la evidencia que deberá ser obtenida para el cumplimiento de la finalidad del trabajo, los medios que habrá de utilizar el auditor para obtener tal evidencia, así como la cantidad y la oportunidad de la misma. Es, entonces, la planeación de auditoría, toda una estrategia desarrollada por el auditor para conducir la auditoría hacia los fines previstos, a diferencia, entonces, de una auditoría que se ejecuta sobre la base de obtención de evidencia en forma indiscriminada.

3. Necesidades para la planeación

Teniendo claro que el objetivo de la planeación de auditoría es conducir el trabajo hacia el logro eficaz y eficiente de la finalidad de la auditoría, surge, entonces, la pregunta de cuáles son las necesidades para la ejecución de la fase de planeación de la auditoría y, primero que todo, debe darse respuesta en el sentido de que la necesidad básica, aquella sin la cual nada funciona, es que exista plena conciencia del auditor de que planear su trabajo es asegurar en gran proporción el éxito del mismo. La planeación de auditoría, y nada en la vida, funciona sin la plena convicción del individuo sobre las bondades del asunto. No es por el hecho de que las normas de auditoría lo exijan y el auditor las debe cumplir, como las cosas funcionan o como logramos el crecimiento de la profesión del contador y del oficio del auditor.

Luego de ello, es posible encontrar que las necesidades básicas de la planeación de auditoría están en el conocimiento del cliente y en la preparación técnica y la experiencia del auditor. Acerca de esto último, nada podemos hacer acá. En lo referente a la preparación técnica es importante expresar que ella es el resultado de la experiencia, de un lado, y del estudio, de otro lado; de forma que en lo que al estudio se refiere le es pertinente este documento, entre todas las innumerables posibilidades con que cuenta el auditor. Pasemos, ahora, a la otra necesidad de la planeación: el conocimiento del cliente.

La planeación necesita determinar la evidencia que deberá ser obtenida y, para ello, es vital que el auditor conozca debidamente la evidencia que puede estar disponible y la forma en que puede ser obtenida, así como las circunstancias existentes en el cliente que pueden hacer más o menos confiable la evidencia.

4. Conocimiento del cliente

Ahora las preguntas que debe desarrollar el auditor giran en torno a asuntos como: qué se debe conocer del cliente, qué tanto y cómo, sin olvidar la estricta referencia al objetivo. Es decir, sin olvidar el para qué se desea conocer al cliente. La pregunta de qué se debe conocer es fácil en apariencia, porque para darle continuidad al enfoque integral de que hablamos al principio del documento, es necesario responder: se debe conocer todo. La pregunta de qué tanto debe conocerse, también es fácil de responder en apariencia, pues ella está dada por la satisfacción del auditor, es decir, las respuestas de cantidad siempre estarán dadas en auditoría sobre la base de la satisfacción de auditoría alcanzada por el auditor. Y la pregunta de cómo conocer al cliente, para seguir con las respuestas fáciles es posible entenderla cómo: con el uso de las herramientas de la técnica.

Ahora bien, sabemos que las cosas no son tan simples como parecen y menos como han sido respondidas en el párrafo que antecede.

4.1. Qué conocer del cliente

La respuesta a la pregunta qué se debe conocer del cliente, depende, en buena medida, del enfoque del auditor, y en este momento preciso del trabajo

de auditoría, de la visión que se tenga de los clientes y de sus empresas, es decir, en buena medida la respuesta estará guiada por la forma en que el auditor visualice las organizaciones de sus clientes y, debemos, nuevamente, insistir en que se trata de una visión holística.

No importa mucho qué términos use para la descripción y comprensión de la organización, sino que en tales términos esté debidamente comprendida toda la empresa. Alguien podría decir que la organización es una función de administración, de producción y de comercialización (incluyendo en el concepto producción a la prestación de servicios para los clientes no fabricantes). Alguien podría describir al ente económico como una función estratégica, una función administrativa y una función operacional. En fin. Existen tantas posibles descripciones o, más bien, existen tantos posibles términos para definir la comprensión que se tiene de una organización, que no es posible usar una variante de ellos sin llegar a conflictos con los especialistas y también con los no especialistas. Insisto, lo verdaderamente importante es que la organización se conozca como un todo.

En mi opinión, es más fácil plantear la respuesta de lo que debe ser conocido desde el tema de los objetivos de auditoría. Y los objetivos de auditoría los hemos de plantear, para efectos prácticos, desde la perspectiva de una auditoría llevada a cabo con la finalidad de expresar un dictamen sobre los estados financieros y con un enfoque integral. Si ello es claro, podremos estar de acuerdo con que los objetivos deberán expresarse en términos de razonabilidad de los estados financieros, de cumplimiento legal, estatutario y procedimental, de gestión y de control interno.

Los objetivos indican que se debe conocer el sistema de información mediante el cual el cliente llega a la emisión de los estados financieros; el sistema de administración mediante el cual el cliente establece los objetivos de la organización, las metas y las estrategias, asigna los recursos y define las responsabilidades; el sistema de operación mediante el cual el cliente realiza las acciones conducentes, todas, al logro de los objetivos propuestos y, por último, el sistema de control interno mediante el cual el cliente monitorea las operaciones y las personas, y obtiene la información necesaria para efectuar los cambios requeridos a fin de mantener la perspectiva del logro de los objetivos.

4.2. Qué tanto y cómo conocer al cliente

Una de las preguntas más difíciles de responder, de manera objetiva en auditoría, es aquella que se dirige a la cantidad de evidencia que debe ser obtenida para lograr un objetivo. Siempre, la respuesta tendrá que ser indicada en términos de subjetividad, en términos de satisfacción de auditoría. Sin embargo, para el caso que en este momento nos ocupa, cual es saber qué tanto debemos conocer al cliente, existen algunos parámetros que le permiten al auditor medir la satisfacción de auditoría o, de otra manera, determinar el alcance requerido del conocimiento, es decir, de la evidencia a ser obtenida.

Los parámetros son los riesgos y los controles. El conocimiento del cliente debe ser obtenido hasta un nivel en el cual el auditor pueda identificar con claridad cuáles son los riesgos principales del negocio del cliente y cuáles son los controles más significativos del sistema. El tema de riesgos y de controles será abordado en un próximo documento. El auditor puede conocer las operaciones del cliente, la estructura de organización, el sistema de control interno y el sistema de información, mediante el uso, básicamente, de técnicas de indagación, observación y examen de documentos. Una forma sencilla de obtener este conocimiento, y que a la vez cumple con varios de los objetivos de la auditoría y con las necesidades del auditor, es partir de los estados financieros tomando cuentas de las en ellos presentadas y seguir el rastro inverso de los registros, desde los estados financieros hasta el nacimiento de la operación, acompañando el procedimiento con la indagación a las personas que intervienen sobre las modalidades de sus particulares intervenciones, los objetivos por los cuales ellos consideran que intervienen, la información que se desprende de sus intervenciones y, en general, todo aquello que es de interés para la identificación por el auditor de los riesgos asociados a cada operación bajo examen y los controles que le son inherentes a dichas operaciones. Para ello se identifican, primero, transacciones de las registradas en los estados financieros y que a la vez sean del tipo de las comúnmente ejecutadas en la organización.

*18 de noviembre de 1999
Medellín, Colombia.*

