

TEMA 8. LA DOCUMENTACIÓN EN AUDITORÍA

8.1 CONCEPTO Y FINALIDAD: DOCUMENTAR LA EVIDENCIA

Se entiende por "papeles de trabajo" la documentación preparada u obtenida por el auditor, en relación con la realización de la Auditoría y contenidos bajo su custodia. Pueden estar formalizados en formato papel, digital o cualquier otro formato informático.

COMO SINÓNIMO DE DOCUMENTACIÓN SE UTILIZA EL TÉRMINO
"PAPELES DE TRABAJO" → PT / WP

Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de la evidencia escrita que constituye, en conjunto, la base de información utilizada para la toma de decisiones y, por tanto, esencial para llegar a formarse la opinión sobre la fiabilidad de las cuentas anuales. A título orientativo, podemos encontrar entre los papeles de trabajo:

- ❖ actas de reuniones preparadas por el personal de la empresa y aprobadas por el auditor
- ❖ programas
- ❖ listados de comprobaciones
- ❖ comunicaciones escritas, correos electrónicos,... sobre cuestiones significativas
- ❖ copia de conciliaciones, arqueos,...
- ❖ Cédulas de cálculo, de ajustes/reclasificaciones, ...

El auditor tiene la responsabilidad de preparar la documentación correspondiente a una auditoría de cuentas. Básicamente podemos decir que la documentación es el registro/evidencia escrita de que:

- los procedimientos de auditoría han sido aplicados adecuadamente;
- la información necesaria e importante ha sido verificada y contrastada; y que
- las conclusiones alcanzadas por el auditor están soportadas, es decir, no se han realizado bajo meras impresiones subjetivas.

Los papeles de trabajo del auditor pretenden los siguientes objetivos:

a) **Evidenciar el trabajo realizado.** Proporciona documentación justificativa de la labor realizada por el auditor, permitiendo su revisión e incluso su defensa legal, caso de demanda judicial.

PERMITIR AL EQUIPO DEL ENCARGO RENDIR
CUENTAS DE SU TRABAJO.

Permite tanto conocer el alcance del examen realizado (pruebas efectuadas y resultados de las mismas; problemas surgidos durante el trabajo) como recurrir a ellos para consulta de datos, bien para exámenes posteriores o cuando la propia sociedad solicite aclaraciones sobre puntos en concreto. Así por ejemplo, en el caso de auditorías recurrentes, siempre se acude a los papeles de trabajo anteriores, a fin de facilitar la planificación del nuevo ejercicio y poder preparar los programas siguientes.

Así mismo, a efectos de cumplir con los requisitos de la NICC-1 (conocida como la ISQC1, Norma Internacional de Control de Calidad, emitida por la IFAC) ó la NCCI (Norma de Control de Calidad Interno de los auditores, emitida por el ICAC) los auditores tienen en su documentación el soporte que les permite justificar un nivel de calidad en el desempeño de su trabajo (tanto a nivel de evaluación personal como de equipo). Es obligatorio para todo auditor de cuentas, con independencia de su tamaño y estructura, realizar el control de calidad de sus trabajos tanto a nivel organizativo de despacho como a nivel de servicio prestado. Esta documentación sirve también como justificación de la calidad de los trabajos realizados ante los posibles controles de las corporaciones profesionales (con carácter voluntario u obligatorio) ó del ICAC.

Aunque no existe ningún modelo estándar del contenido que debe tener un papel de trabajo, sí que como mínimo debe recoger las verificaciones efectuadas (los procedimientos y técnicas de auditoría empleados), el resultado obtenido y las conclusiones a las que el auditor hubiera llegado.

b) **Ser el medio más adecuado de organización, control y Administración del trabajo**. El enfoque metodológico seguido en la preparación, elaboración y archivo de los papeles de trabajo, permiten una uniformidad en el procedimiento utilizado a lo largo del examen (tanto a nivel individual como de equipo de trabajo), así como un orden en su realización, impidiendo además omisiones o duplicidades en las tareas. Ayudan al auditor a realizar su trabajo de forma sistemática; permiten que alguien del equipo, que hasta entonces no había participado, continúe con un trabajo sin peligro de equivocación.

Unos papeles bien organizados facilitan el uso de la información contenida en ellos. Unos papeles bien elaborados ahorran tiempo y por lo tanto coste (tanto para el auditor como, en última instancia, para la empresa cliente).

c) **Facilitar la revisión posterior del trabajo realizado**. El propósito de los papeles de trabajo no es solamente ayudar en la planificación y realización de la auditoría, sino

también en la revisión última de la misma. Es importante facilitar, a los miembros del equipo responsables de la supervisión, las tareas de las revisiones posteriores. Normalmente el jefe de equipo va controlando o vigilando el trabajo realizado por el resto de los miembros con el fin de detectar omisiones o errores que conlleven modificar bien la naturaleza bien el alcance de las pruebas realizadas. Es posible que otras personas del despacho, que no han participado en el desarrollo y ejecución de los programas, tengan que hacer la revisión última previa a la preparación del informe. En todos los casos, la posibilidad de tener una documentación adecuada, facilita la labor de control.

Una buena revisión y una documentación adecuada permiten mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras que facilitará la resolución temprana de los problemas.

FACILITAR LA INVESTIGACIÓN DE LAS EXCEPCIONES O INCONGRUENCIAS NO RESUELTAS QUE PERMANECEN PARA LA AUDITORÍA SIGUIENTE

d) **Servir de base para la preparación del informe:** El auditor al final de su trabajo debe emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados financieros. Dada la trascendencia que puede conllevar el contenido de esta opinión, no puede supeditarse ésta a una mera impresión, sino que debe fundamentarse en bases documentales que sean evidencias obtenidas a lo largo del trabajo. Los papeles representan el soporte de la opinión del auditor.

e) **Mejorar y perfeccionar el enfoque metodológico** aplicado en los papeles de trabajo. La experiencia de llevar un adecuado procedimiento en la preparación, elaboración y archivo de los papeles de trabajo, permite el desarrollo y la búsqueda de nuevos sistemas que permitan mejorar la calidad de los papeles de trabajo en futuras auditorías. Los fallos, errores y puntos débiles detectados servirán de base para analizar nuevas formas y métodos de recogida y presentación de la información.

8.2 CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

En el proceso de preparación y elaboración de los papeles de trabajo, es importante seguir los siguientes principios:

a) Han de ser claros, breves y concisos: La documentación debe prepararse de forma cuidadosa, exponiendo únicamente los hechos o aspectos importantes que requieran la atención del que los va a supervisar y que de alguna manera puede influir en la toma de decisiones. La calidad del trabajo del auditor no se mide por el peso y número de los papeles de trabajo, sino por las conclusiones en ellos reflejadas. Es importante que cualquier persona con experiencia, sin previa participación en esa auditoría, pueda entender y supervisar, en todos sus aspectos, la actuación realizada y recogida en los papeles. Han de ser lo suficientemente concisos para permitir seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas.

El auditor debe seleccionar los datos que recogerá en los papeles ya que no toda la información obtenida es importante.

En la documentación de auditoría **no es necesario** que el auditor **incluya, entre otros** :

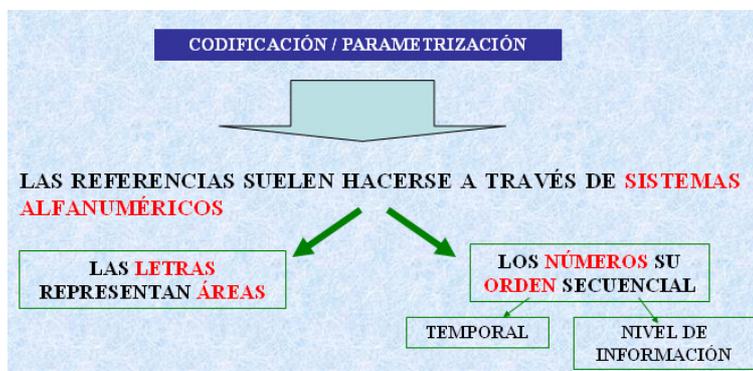
- ❖ **borradores reemplazados** de papeles de trabajo o de estados financieros,
- ❖ **notas que reflejen ideas preliminares o incompletas,**
- ❖ **copias previas de** documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo,
- ❖ **duplicados** de documentos.
- ❖ **notas que reflejen comprobaciones aritméticas de saldos, transacciones,...**
- ❖ **correos electrónicos sin información importante para la auditoría**
- ❖ **Anotaciones de números o datos sin interés,**
- ❖ **etc.**

b) Deben estar ordenados. La documentación no se elabora en un momento o fase concreta de la auditoría sino que todos los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo y, para evitar errores, deben estar adecuadamente ordenados. No existe un sistema único que establezca cómo ordenar los papeles (cada despacho puede tener uno diferente), sin embargo, el enfoque metodológico es el mismo, normalmente están codificados o parametrizados utilizando como bases de referencia:

- i) tipo de papel de trabajo de que se trata (está en función del contenido de la información que recoge)
- ii) área de trabajo a la que hace referencia la información
- iii) número secuencial del papel. Los papeles deben seguir una ruta o secuencia según se vayan elaborando dentro de una misma área de trabajo.

El sistema referencial más utilizado para ordenar e identificar los papeles de trabajo es el llamado “sistema alfanumérico”, en el que se utilizan:

- a) las letras del abecedario para identificar las áreas de examen y
- b) los números para señalar el orden secuencial del trabajo realizado.



Referencia: Elaboración propia

Siguiendo el sistema alfanumérico, algunos auditores emplean una letra para identificar las cuentas del activo (cuentas con saldo deudor) y la doble letra para las cuentas del pasivo y neto patrimonial (cuentas con saldo acreedor) del Balance de Situación. Por ejemplo:

Parametrización Grupos cuentas de balance:			
ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
A) ACTIVO NO CORRIENTE	WP/PT REFS	A) PATRIMONIO NETO	WP/PT REFS
I. Inmovilizado intangible	A	A-1) Fondos Propios	AA
II. Inmovilizado material	B	A-2) Ajustes por cambios de valor	BB
III. Inversiones inmobiliarias	C	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	CC
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas	D		
V. Inversiones Financieras a largo plazo	E	B) PASIVO NO CORRIENTE	
VI. Activos por impuesto diferido	F	I. Provisiones a largo plazo	DD
		II. Deudados a largo plazo	EE
B) ACTIVO CORRIENTE		III. Deudas con empresas del grupo y asociadas	FF
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta	G	IV. Pasivos por impuesto diferido	GG
II. Existencias	H	V. Periodificaciones a largo plazo	HH
III. Deudores comerciales y otras ctas a cobrar	I		
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas	J	C) PASIVO CORRIENTE	
V. Inversiones Financieras a corto plazo	K	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes	II
VI. Periodificaciones a corto plazo	L	II. Provisiones a corto plazo	JJ
VII. Efectivo y otros activos líquidos	M	III. Deudas a corto plazo	KK
		IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas	LL
		V. Acreedores comerciales y otras ctas a pagar	MM
		VI. Periodificaciones a corto plazo	NN

Referencia: Elaboración propia

Dentro de cada área referenciada con una letra, utilizaremos los números para identificar las diferentes cuentas que la forman. A título orientativo, fijándonos en el área de inmovilizado material, tendríamos la siguiente codificación:

		WP/PT REFS
II. Inmovilizado material		B
1.	Terrenos y bienes naturales	B-1
2.	Construcciones	B-2
3.	Instalaciones	B-3
4.	Maquinaria	B-4
5.	Uillaje	B-5
6.	Otras Instalaciones	B-6
7.	Mobiliario	B-7
8.	Equipos para procesos de información	B-8
9.	Elementos de transporte	B-9
10.	Otro inmovilizado material	B-10
11.	Inmovilizado en curso	B-11
12.	Anticipos para inmov material	B-12
13.	Deterioro de valores	B-13
14.	Amortizaciones	B-14

Siguiendo con el ejemplo, para distinguir los diferentes elementos dentro de un mismo inmovilizado material, por ejemplo maquinaria, podríamos utilizar las siguientes parametrizaciones:

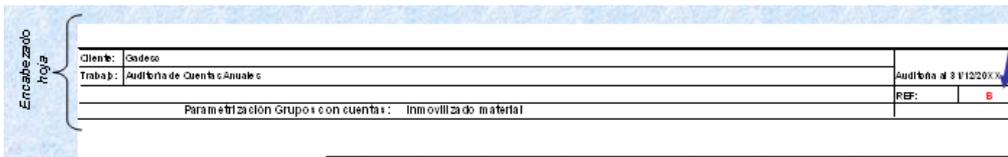
II. Inmovilizado material	ALTERNATIVAS POSIBLES		
	WP/PT REFS	WP/PT REFS	WP/PT REFS
4. Maquinaria	B-4	B-4	B-4
Máquina-XX	B-4/1	B-4.1	B-4)1
Máquina-YY	B-4/2	B-4.2	B-4)2
Máquina-ZZ	B-4/3	B-4.3	B-4)3
...	B-4/4	B-4.4	B-4)4
	B-4/5	B-4.5	B-4)5
	B-4/6	B-4.6	B-4)6

Para que no exista confusión e identificar rápidamente las cuentas de gastos e ingresos, éstas pueden venir referenciadas por números, Así por ejemplo:

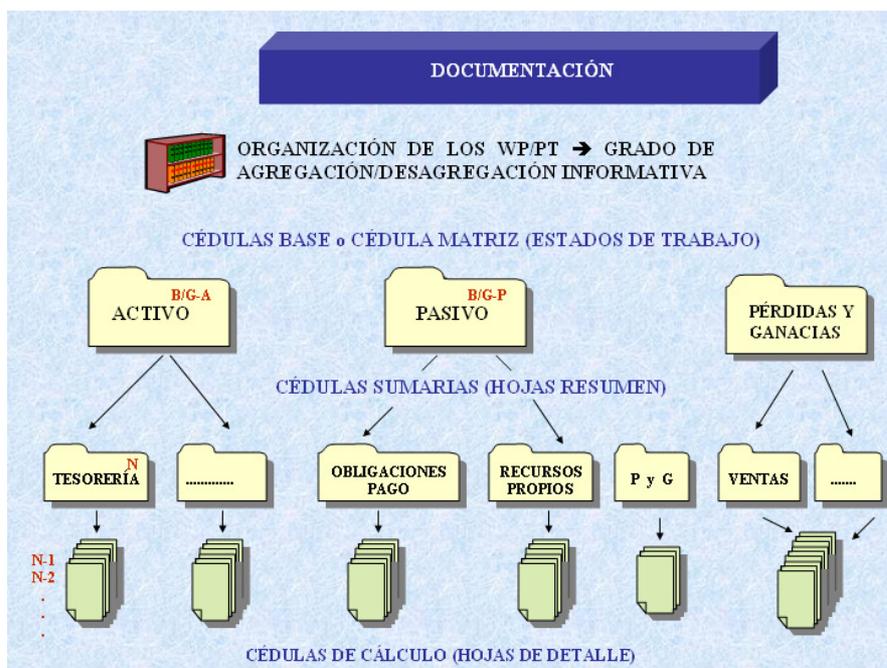
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
INGRESOS		WP REFS	
1. Importe neto de la cifra de negocios		10	
-	Ventas	10-1	
-	Prestación de servicios	10-2	
-	Devoluciones y rappels sobre ventas	10-3	
2. Aumento de existencias PT y en curso de fabric.		20	
3. Trabajos efectuados por la empresa para su activo		30	
4. Otros ingresos		40	
-	Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	40-1	
-	Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.	40-2	
		40-3	
GASTOS		WP REFS	
1. Reducción de existencias PT y en curso de fabric.		20	
2. Aprovisionamientos		50	
-	Consumo de mercaderías	50-1	
-	Consumo de MPs y otras materias consumibles	50-2	
-	Deterioros de mercaderías, MPS y otros aprov	50-3	
3. Gastos de personal		60	
-	Sueldos, salarios y similares	60-1	
-	Cargas sociales	60-2	
-	Provisiones	60-3	
4. Otros gastos de explotación		70	
-	Servicios exteriores	70-1	
-	Tributos	70-2	
-	Pérdidas, deterioros por operaciones comercial.	70-3	
-	Otros gastos de gestión corriente	70-4	
5. Amortización del inmovilizado		80	
6. Deterioro y pérdidas por enajenación del inmovilizado		90	

Referencia: Elaboración propia

La codificación o referencia utilizada para identificar el papel de trabajo suele ir recogida en la parte superior derecha del documento para que sea fácilmente visible.



Los documentos preparados se identifican también por el grado de agregación o desagregación informativa que recogen. Así dispondremos de papeles que contengan datos globales (sumarias) de los principales componentes de las cuentas anuales (Activo, Pasivo, patrimonio neto, ingresos, etc.) sujetas a revisión hasta papeles en los que se recojan trabajos y resultados alcanzados en cuenta concreta.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPVEHU y en el Master de Contabilidad y Auditoría de la Universidad de Cantabria.

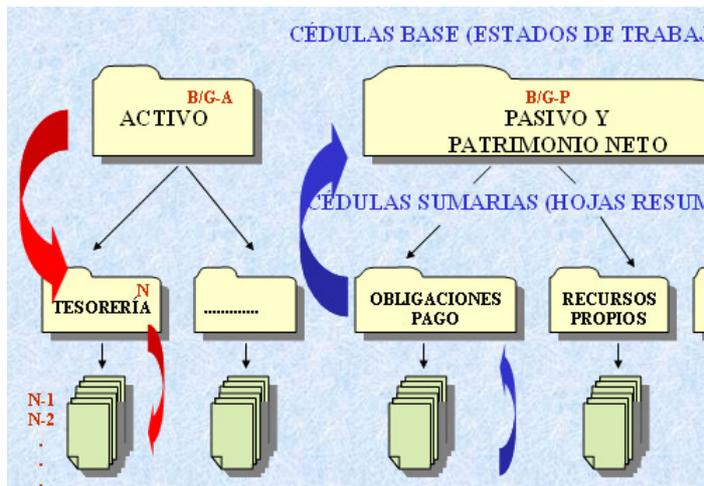
8.3 ÍNDICES, REFERENCIAS CRUZADAS Y TILDES

Índice y referencias cruzadas

La organización individual de los papeles de trabajo no es suficiente para facilitar el uso combinado de la información contenida en todos ellos. El índice o identificación

recogido en la esquina superior derecha nos indica solamente que datos vamos a encontrar en el mismo (nos facilitar su identificación individual). Por ello es importante contar con un adecuado sistema de referencias que enlacen entre sí los datos de diferentes documentos; que podamos conocer el origen de la información utilizada y el destino o uso que se le va a dar. Se llama **cruzar referencias** al hecho de referenciar los datos o comentarios de un papel de trabajo con otro.

Es aconsejable que la forma de realizar las referencias cruzadas sea uniforme entre todos los papeles. Así por ejemplo, una referencia encima o a la izquierda de una cifra o dato puede ser indicativo de que dicha información proviene o está analizada en el papel de trabajo al que la referencia alude; mientras debajo a la derecha de esa cifra puede indicar que dicho importe va a formar parte de un análisis más general. De esta podemos ir de un papel a otro de una forma lógica y ordenada.



La movilidad funcional de los papeles permite responder a tres cuestiones sencillas: ¿dónde estamos? (información recogida en el papel de trabajo), ¿de dónde viene? (origen de la información recogida en el papel de trabajo) y ¿a dónde vamos? (a qué otro papel de trabajo debemos acudir para obtener más información).

CÉDULAS SUMARIAS (HOJAS RESUMEN)							
Cliente: Gadeso S.A.							Referencia PT: N
Área: Tesorería		Preparado por:		Revisado por:			
Ejercicio: 200X		Fecha:		Fecha:			
Saldo referido a la cédula:		BS					
DESCRIPCIÓN	Nº DE CTA	REF. PT	200X-1 SALDO 31-dic	200X SALDO 31-dic	AJUSTES Y RECLASIFIC	SALDO AJUSTADO 31-dic	SALDO PRELIMINAR
Caja en euros	570	N-1					
Caja en moneda extranjera	571	N-2					
Bancos e instituciones de ctro C/C vista en €	572	N-3					
Bancos e instituciones de ctro C/C vista en me	573	N-4					
Bancos e instituciones de ctro, ctas de ahorro en €	574	N-5					
Bancos e instituciones de ctro, ctas de ahorro en me	575	N-6					
Total saldos		Σ					
				B/G - A	¿de dónde?	B/G - A	
NOTAS							

Tildes y Marcas de Verificación

Se llaman **marcas de comprobación, ticks** o **tildes**, a los símbolos utilizados en los papeles de trabajo para explicar o evidenciar de forma abreviada un trabajo efectuado. Es una manera rápida y comprensible de conocer las pruebas efectuadas por el auditor.

CÉDULAS SUMARIAS (HOJAS RESUMEN)

Cliente: Gadeso S.A.							Referencia PT: N
Área: Tesorería		Preparado por:		Revisado por:			
Ejercicio: 200X		Fecha:		Fecha:			
Saldo referido a la cédula:		BS					
DESCRIPCIÓN	Nº DE CTA	REF. PT	✓ 200X-1 SALDO 31-dic	✗ 200X SALDO 31-dic	AJUSTES Y RECLASIFIC	SALDO AJUSTADO 31-dic	SALDO PRELIMINAR
Caja en euros	570	N-1					
Caja en moneda extranjera	571	N-2					
Bancos e instituciones de ctro C/C vista en €	572	N-3					
Bancos e instituciones de ctro C/C vista en me	573	N-4					
Bancos e instituciones de ctro, ctas de ahorro en €	574	N-5					
Bancos e instituciones de ctro, ctas de ahorro en me	575	N-6					
Total saldos		Σ					
				B/G - A		B/G - A	
✓ = Cotejado papeles trabajo audit ej. Anterior Σ = Sumado ✗ = Cotejado saldos mayor							
NOTAS							

Dado que no existen marcas normalizadas es importante explicar claramente su significado; habitualmente se suele recoger este tipo de información en la parte

inferior del papel de trabajo. Algunos tildes que pueden encontrarse, a título orientativo, son:

SIMBOLO	SIGNIFICADO
~	Cotejado contra mayor o auxiliares
✓	Cálculos aritméticos verificados
¥	Confirmación enviada
Ⓢ	Confirmación enviada y recibida de conformidad
Ⓢ	Inspeccionado físicamente
⊖	Cotejado con PT año anterior
OF	Observación física
PTC	Papel de trabajo preparado por el cliente

8.4 ARCHIVO Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Una vez finalizado el trabajo los auditores deben reunir y guardar todos los documentos que, por su importancia, pueden tanto constituir las pruebas de su actuación como servir de base para formar una opinión sobre las cuentas anuales examinadas. La NIA-230 establece que la compilación final de la documentación debe hacerse en un plazo máximo de 60 días a contar desde la fecha del informe. Pueden hacerse cambios en dicha documentación durante el proceso de la compilación siempre que sea para:

- Eliminar o descartar documentos reemplazados
- Clasificar y ordenar papeles
- Referenciar papeles
- Cerrar listados de comprobaciones finalizadas
- Etc.

Después de haber terminado la compilación, el auditor no eliminará ni descartará documentación, sea cual sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. Si lo hace, deberá justificarlo e informar de las personas que participaron en ello así como de las fechas en las que se realizaron los cambios. Es normal que haya que aclarar documentación de auditoría existente como consecuencia de comentarios

recibidos durante las inspecciones de seguimiento realizadas por personal interno o terceros.

Los papeles de trabajo pertenecen al auditor por lo que debe tomar las medidas adecuadas para garantizar tanto su seguridad como su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional. La LAC-2011 exige que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conserven y custodien durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo (solamente los que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe).

Los papeles de trabajo deben archivar de manera que se facilite su acceso y su rápida disponibilidad. En la actualidad es frecuente que la documentación se encuentre digitalizada (el auditor escanea aquellos papeles que considera importantes). Se suele distinguir entre el **archivo permanente** y el **archivo del ejercicio o corriente**. El primero contiene la información y documentación de interés permanente (tiene carácter plurianual) y susceptible de tener incidencia en auditorías posteriores. Por ejemplo: datos generales como identificación, domicilio y objeto social, descripción de la empresa y de su actividad, relación de sucursales, agencias o delegaciones abiertas, organigrama funcional, manual de procedimientos contables, política de costes, etc.

El segundo archivo contiene la información relativa al ejercicio objeto de la Auditoría (información que tiene carácter anual) como son los Programas de trabajo, la correspondencia, extractos de cuentas, las cartas de confirmaciones, copia de las cuentas anuales auditadas, cuestionarios del control interno, etc.