

El auditor y los papeles de trabajo

Troiano, Alberto C.

Abstract: Los "papeles" de trabajo, no son otra cosa que pruebas de la seriedad y sistematicidad de los procedimientos cumplidos por el auditor con el fin de sustentar, respaldar, las afirmaciones u opiniones vertidas en su pronunciamiento profesional.

"La calidad de la información contable dependerá, por una parte, de la calidad de la contabilidad; y por la otra de la calidad de la auditoría. La razón de ser de la auditoría es otorgar confiabilidad a la información.

Una buena auditoría requiere de un buen conjunto de normas de auditoría y, desde luego, de profesionales contadores debidamente capacitados y con alta adhesión a los principios éticos propios de esta función, los cuales incluyen como condición básica la independencia".

Separata tomada del Prólogo a la Normas Internacionales de Auditoría. Versión Oficial en Español de las Normas Vigentes. Edición 2009. Autor: Fermín del Valle; Ex presidente de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Octubre de 2011.

I. Introducción

Los denominados "papeles de trabajo del auditor" —acaso hubiera sido más feliz la expresión "documentos de trabajo del auditor"—, máxime que en la actualidad no todo lo que el auditor examina, formaliza y conserva tiene necesariamente soporte físico en papel; suele constituir el "talón de Aquiles" de la nuestra profesión; por cuanto descuidada o subestimada su confección —incumpliendo así Normas Profesionales vigentes —Resolución Técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)—; puede comprometer no solo su responsabilidad y buen nombre en lo personal, sino también al trascender ello de alguna forma, dañar la reputación y confianza en los contadores públicos en general.

En efecto, las "evidencias o hallazgos de auditoría" —empleando ahora más apropiadas palabras— al no dispensárseles la debida atención, pueden constituirse en un serio obstáculo a la hora de tener que probar o defender un adecuado y honesto desempeño.

Los "papeles" a los que nos referimos, no son otra cosa que, pruebas de la seriedad y sistematicidad de los procedimientos cumplidos por el auditor con el fin de sustentar, respaldar —incluso como se dijo recién defender—, las afirmaciones u opiniones vertidas en su respectivo pronunciamiento profesional: informes de auditoría sobre estados contables, revisiones, investigaciones especiales, certificaciones, por nombrar las familias más demandadas.

Si bien no es normal ni frecuente, sino excepcionalmente, que le sea solicitado a un Contador Público exhiba los elementos que fundamentaron su opinión o certificación, nunca —reiteramos— deberá subestimarse dicha posibilidad. Acaso pueda resultar de muy alto costo en variado orden y gravoso moralmente, no haberlo hecho de todos modos oportunamente.

Pero a todo esto, ¿quiénes pueden solicitar que un Contador Público presente las pruebas documentales sustentadoras de lo que ha manifestado y formalizado por escrito? Naturalmente, dependerá del ámbito en el cual haya sido presentado el documento profesional en cuestión. Así, por ejemplo: por orden del Juez de la causa y a instancia de la Fiscalía o del abogado de una de las partes; un Departamento o Jefatura de la Inspección General de Justicia; o sus pares, los Tribunales de Ética o Disciplina de los Consejos

Profesionales de Ciencias Económicas.

Por todo lo dicho anteriormente, este breve artículo tiene como meta concientizar, recordándoles, a colegas contadores públicos, estudiantes avanzados de la carrera de Contador Público y en particular a quienes cursan la asignatura Auditoría, de la singular importancia que reviste este tema.

Por ello, nos ha parecido pertinente profundizar algo más en las siguientes líneas el concepto que los usos y costumbres han consagrado definitivamente como "papeles de trabajo"; enfocándonos en explicar e ilustrar lo valioso de sus contenidos, en tanto se observen al confeccionarlos u obtenerlos —más allá de inobjetable aspectos formales: orden, prolijidad, claridad— no solo lo que las normas profesionales establecen, sino el adecuado y objetivo criterio del contador público actuante al sistematizarlos.

En efecto, vale recordar que los antecedentes que habrá de reunir el auditor podrán no solo integrarse de variada y pertinente documentación que obtenga, sino que deberá acumular también —a modo de respaldo de la tarea realizada— propias elaboraciones a medida que avance con cada uno de los componentes de aquella: cálculos matemáticos, juicios, observaciones, conclusiones provisorias; y asimismo otros elementos de igual valor probatorio e ilustrativo de distinta naturaleza, como ser: archivos magnéticos u ópticos; microfilms; fotografías; grabaciones de audio o imagen; etcétera.

Vale aclarar, sin embargo, que solo se deberán acumular elementos que se consideren sustanciales, imprescindibles o claves. No es buena práctica llenar carpetas o cajas de elementos que no califiquen como de imprescindible utilidad.

A esta altura ya podemos hablar de "evidencias de auditoría"; es más, el lector cuando recorra este artículo —sea estudiante o graduado—, deberá tener "en mente" una feliz expresión que podríamos catalogar como un aforismo (máxima o sentencia que se propone como pauta en alguna ciencia o arte), plasmada y muy reiterada por nuestras normas profesionales la Resolución Técnica 37, a saber: "[E]l auditor deberá obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su tarea".

A menudo, lamentablemente y por diversos motivos, pero básicamente creemos que es por falta de formación técnica y/o recto sentido moral y/o cultural: débil academia, falta de lecturas, falta buenos ejemplos de colegas, ausencia de íntimo orgullo de un trabajo bien hecho, todo esto conducente —como ya dijéramos— a minimizar la importancia de los "papeles de trabajo", de las "formalidades", sin reparar —entre otros beneficios que supone su preparación—, que ellos constituyen el sustento indispensable para, ante impugnaciones o demandas judiciales, o tan solo preguntas o pedidos de explicaciones de terceros; justificar, defender todos los procedimientos y, más aún, los pronunciamientos de la tarea concluida.

Prueba de lo dicho, es que leyendo algunos fallos del Tribunal de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires involucrando a profesionales por diversas actuaciones irregulares; reparamos que, en altísimo porcentaje ante requerimiento expreso del citado órgano, no pudieron exhibir "papeles de trabajo" probatorios de su desempeño; quedando de ese modo a las claras que —prima facie— no realizaron tarea alguna de auditoría. Triste, preocupante, y muy grave la conducta profesional de quienes así procedieron transgrediendo obligatorias Normas Profesionales y del Código de Ética.

En otro orden, más allá de su necesaria exhibición cuando sean requeridos por orden judicial, el valor de estos "papeles" vuelve a adquirir suma importancia cuando, luego de transcurrido el tiempo, el profesional auditor debe volver sobre ellos por ejemplo para: repasar y actualizar importantes datos, observaciones al examinar el control interno:

debilidades, fortalezas, observaciones emitidas y cumplimiento de ellas de parte de la Gerencia; errores contables de carácter conceptual; graves limitaciones a la tarea; redacción final del documento que se trate; y un largo etcétera.

Cómo acordarnos pues, al cabo quizá no de años, sino apenas meses, de aquellas situaciones que, de no haberlas sistematizado por escrito con la mayor claridad e integridad posible en su momento, ahora nos permiten ratificar expresiones (o tal vez rectificarlas reconociendo con humildad errores). Pero también, si trabajamos con responsabilidad y diligencia, defendernos, deslindar responsabilidades, en suma, justificar nuestra actuación a todo efecto.

Y esta última expresión creemos, es la que mejor resume la función de los papeles de trabajo: poder demostrar que se actuó conforme las reglas del arte de la auditoría; es decir, poniendo en juego todas las herramientas y procedimientos de examen que ella dispone en función de la máxima calidad posible del servicio solicitado.

Para concluir esta introducción, ilustraremos mediante una analogía con la naturaleza que nos ha parecido muy acertada: "Los papeles de trabajo constituyen —como en un iceberg— aproximadamente el 80% no visible, sumergido; pero fundamental por el sustento que presta al 20% visible, que flota, esto es, el documento profesional emitido.

II. Conceptos doctrinarios

II.1. Introducción

Bajo el presente subtítulo, previo abordar la normativa, hemos recogido aspectos esenciales para la comprensión cabal de nuestro tema, acudiendo tanto al pensamiento de colegas en función de la profesión organizada (Consejo Profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), como de autores independientes.

Para que los papeles de trabajo puedan cumplir los principios que ya hemos mencionado en este trabajo y otras funciones que más adelante se mencionarán, debe saberse —lo recordamos tanto a propios (en especial a jóvenes que se inician en la profesión) como a extraños: clientes, empleadores, directivos de empresas contratantes; destinatarios de informes y/o certificaciones en general; que los susodichos documentos son propiedad del auditor interviniente; que tienen autonomía y características propias; y que tales peculiaridades alcanzan a todo otro documento que el auditor pueda requerir a terceros en tanto relacionado con su labor profesional.

Por consiguiente, el profesional actuante es el único con potestad o atribuciones para decidir cómo administrarlos conforme las normas legales o profesionales y del arte en auditoría. Cabe agregar, no obstante, que antes de decidir cualquier tipo de exhibición de material y más aún interactuar compartiendo y/o cediendo datos u otro tratamiento de ellos con terceros el profesional deberá:

a) solicitar autorización escrita a su cliente o empleador, o directivo, o comité de auditoría con el que contrató en su caso; y

b) estar presente o designar un apoderado o un abogado ad hoc, a fin de evitar posibles retiros de documentación no autorizada y/o alteraciones del material probatorio y/o abuso en el examen de la documentación exhibida; es decir, evitar que pase la raya de lo necesario y razonable respecto de la concesión de examinar y compartir —y acaso obtener— evidencias de la propia auditoría (o tarea que se trate) realizada.

II.2. Exhibición a terceros de los papeles de trabajo

Lo comentado en la segunda parte del punto precedente, nos lleva necesariamente a tratarla y extendernos atento lo delicado que nos parece este tema.

En efecto, una situación que puede presentarse crítica es cuando debe exhibirse documentación relativa a una tarea profesional ante un requerimiento judicial o de un organismo oficial o de un controlador oficial competente. Nos referimos —en listado no exhaustivo y por sus siglas— a los principales: AFIP; DNA; BCRA; IGJ; CNV; OA; UIF, BCBA, INAES. En estas singulares situaciones, la presencia del profesional o un representante de este (con preferencia el abogado que lo asesore) resulta, indispensable.

En el sentido expuesto, si bien frente a otra circunstancia mucho más delicada como lo es haberse dispuesto el allanamiento por orden judicial del estudio del contador, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispone que el profesional involucrado —con el fin de prevenir irregularidades como las ya mencionadas o eventuales arbitrariedades de la autoridad interviniente—, solicite la inmediata la presencia de un veedor autorizado del Consejo.

Vale aclarar respecto de estas dedicadas situaciones: —verbigracia, inspecciones integrales de la AFIP o puntuales de la DNA, o en entidades financieras por el BCRA (cuyas Normas CONAU son muy rigurosas)— por las que puede atravesar el profesional; que es raro (aunque no imposible) que el ente gubernamental o el controlador de la sociedad en cuestión, se dirijan directamente a él, sino que lo hacen dirigiéndose a las autoridades societarias o al cliente (persona humana en su caso).

Sin embargo, si a consecuencia de una de las frecuentes inspecciones llevadas adelante por la AFIP, surgiesen manifiestas discrepancias entre importes y/o conceptos informados o certificados por un profesional (por ejemplo, ante reintegros de IVA); dicho organismo podría requerir al contador público interviniente que presente los "elementos de juicio válidos y suficientes" que sustentaron su manifestación profesional.

De no poder justificarse objetivamente, o si resultase manifiestamente insatisfactorio a juicio del ente de control lo ofrecido; este seguramente podrá iniciar actuaciones contra el Contador Público, denunciando sus conductas punibles (afirmando, validando falsedades o simulando o ignorando evidencias) y proceder ante el Tribunal de Ética Profesional del respectivo Consejo jurisdiccional.

Una situación que también podría presentársele al profesional es que quien le ha contratado, persona humana independiente; monotributista; empleador p. ej.: titular de una Pyme; o autoridad de una sociedad anónima, p.ej.: Comité de Auditoría, Síndico, Apoderado; le solicite exhibir determinada documentación o alguna elaboración técnica resultado de su tarea, por ejemplo: observaciones y/o recomendaciones; cálculos; mails recibidos y o enviados; fotos, gráficos, etcétera.

En estas situaciones, en principio no resulta sensato o acaso suena absurdo negarse o retacear lo requerido por las personas citadas como ejemplos. Sin embargo, una regla de prudencia aconseja suministrar lo necesario; procurando evitar se infiera o se transparente a través de los datos entregados los criterios o parámetros profesionales de evaluación de riesgos, naturaleza y/o alcance de los procedimientos aplicados, y criterios de ponderación de significatividad ante la aparición de desvíos.

Vale agregar respecto del precedente párrafo: Y más aún deberá observarse lo recién dicho, cuando el auditor haya sido autorizado por su cliente a entregar información a terceros (aun tratándose de un colega).

También cabe referirse a aquella información que el auditor no ha podido obtener por los procedimientos de auditoría convencionales; o luego de aplicados, no han resultado todo lo convincentes o conclusivos como sería deseable; resultando en consecuencia la satisfacción de auditoría débil, dudosa e incompleta.

Por otra parte, resulta de suma importancia no olvidar que al auditor —no obstante, haya desarrollado toda la batería de procedimientos de auditoría necesarios—, le amenaza siempre el riesgo de que su cliente (con o sin mala intención) haya incurrido en omisiones de exhibirle y/o manifestarle hechos o circunstancias como, por ejemplo, las siguientes que le motivan a preguntarse (no sin cierta angustia a veces):

— ¿Habrà exhibido toda la documentación y registros necesarios por lo realmente acaecido?

— ¿Habrà omitido de registrar, exponer, y aun manifestar en la entrevista personal que mantuvo, decisiones directorales y/o asamblearias de importancia?

— ¿Habrà omitido mencionar importantes transacciones concluidas y/o contratos firmados?

— ¿Habrà omitido de mencionar conclusiones y/o requerimientos perentorios de inspecciones de entes de control?

— ¿Omitido de mencionar siniestros no cubiertos suficientemente por seguros o que se encuentren en litigio?

— ¿Habrà considerado hechos posteriores al cierre de ejercicio relevantes, de los que puedan derivarse contingencias que por su naturaleza y significación requieran registración afectando resultados al balance cerrado?

— ¿Manifestó dudas —y no lo hubiera revelado— de que su empresa pueda sobrevivir al menos durante los próximos doce meses? (no debemos olvidar el muy penoso año 2020 y muy posible 2021, con miles de PYMES cerradas en forma definitiva debido al impacto pandemia por COVID-19).

Por lo tanto, resultará indispensable —probando de esta forma una actuación diligente del auditor— incorporar a los papeles de trabajo la denominada "Confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas durante el desarrollo de la auditoría" (También se suele denominar este documento: Manifestaciones de la Dirección o Carta de Gerencia).

Ofrecemos en el Apéndice un modelo de este importante elemento.

Cabe añadir, que dicho documento debe ser firmado por las máximas autoridades del ente auditado, o bien —preferentemente— con la misma fecha en la que el auditor haya firmado su Informe de auditoría. Obviamente nunca después.

Por su parte, la RT 37 contempla taxativamente dentro de los capítulos de "Normas para su desarrollo", la obtención de la susodicha confirmación o manifestación a saber: Diversos Servicios de Auditoría en general, punto 3.5.12.; Revisión de Estados Contables sobre Períodos Intermedios, punto 2.5.8.; Otros encargos de Aseguramiento en general, punto 6; y Controles sobre una Organización de Servicios, punto 5.

No podemos dejar de mencionar ya que hasta ahora no se ha dicho, que los contadores públicos auditores internos —cuya actividad constituye una importante rama especializada de la auditoría profesional—, también deben crear papeles de trabajo que actúen como soporte de sus informes, ya que es muy frecuente que deban justificar, explicar y defender sus afirmaciones u opiniones; incluso servir de base para la redacción de normas sobre Control Interno a las autoridades de la firma donde actúan.

En este último sentido, serán de sumo valor para el ente tanto sus observaciones como las recomendaciones y conclusiones que emita sobre debilidades y fortalezas acerca del sistema de Control Interno instalado, incluso las últimas a fin de mantenerlas y aún mejorarlas.

Naturalmente, al diferir objetivos, organización de tareas, materia auditable, temporalidad de desempeño más extendida y flexible, y aun responsabilidades (públicas) respecto de una auditoría externa; la diagramación de los "papeles de trabajo" presentará características peculiares que la diferencian de los que aquélla elabora; pero en esencia, no debe perderse de vista la finalidad principal que cumplen: apoyatura objetiva y cierta de todo cuanto el auditor haya detectado y luego de elaborado manifestándolo por escrito en su Informe.

En el apéndice ofrecemos un texto tipo de dicho elemento.

Al concluir este particular aspecto de la auditoría interna, nos ha parecido oportuno recordar la interesante definición que ofrece de ella el Instituto de Auditores Internos de la República Argentina.

"Es una función de evaluación independiente establecida en una organización, para la revisión de sus actividades como un servicio a la Dirección. Es un control que funciona midiendo y evaluando la confiabilidad y eficiencia del sistema integral de control interno de la entidad con miras a lograr su mejoramiento."

A modo de resumen de lo hasta ahora dicho y para que el lector pueda fijar conceptos, los papeles de trabajo deberán permitir al profesional auditor —tanto externo como interno— respecto del cliente que se trate demostrar:

- a) que actuó en cumplimiento de lo que disponen las normas de auditoría profesionales;
- b) que actuó con la diligencia necesaria conforme lo requerido por las circunstancias en cada caso (área, sistema, rubro, asunto; etcétera);
- c) que planificó sus tareas, organizándolas según los tiempos particulares estimados para cada una, dentro del tiempo total disponible según contrato o presupuesto de actividades presentado. Nos referimos aquí a un cronograma combinado de tareas y tiempos —hoja de ruta— que consideramos esencial. Esta herramienta permitirá adicionalmente establecer cómputos de los tiempos reales empleados en cada tarea y el total versus lo presupuestado, a fin de analizar desvíos significativos y optimizar así desempeños futuros;
- d) que pudo supervisar y coordinar eficazmente en su caso, la actuación de los integrantes de su equipo;
- e) que dejó constancia de los ajustes contables propuestos (cuando corresponda y cuando el tipo de tarea lo demande), que consideró necesario incluir en los estados contables objeto de auditora o revisión; así como, en su caso, de la negativa del cliente a aceptarlos total o parcialmente, sus observaciones u objeciones y fundamentos;
- f) que aconsejó a su cliente corregir —mejorando o subsanando— tanto las debilidades de control interno que ha detectado en los sistemas; así como mantener y aún optimizar las fortalezas que existen en ellos; sirviendo estas menciones de base para elaborar la "Carta con recomendaciones a la Gerencia";
- g) que tomando como base la experiencia de la auditoría presente y en particular el material referido en los apartados c), e) y f) precedentes, dejar sintética constancia o referencia a ellos para no olvidarlos —y en una ubicación preferente— de lo detectado y recomendado en ellos, a fin de retomarlos en futuras auditorías;
- h) que, si se hubiese detectado la existencia de requerimientos de organismos de control [\(1\)](#) no cumplidos o no respondidos aún en tiempo y forma, dejar expresa constancia de ello; y asimismo de su inclusión tanto en la "Carta con recomendaciones a la Gerencia" (instando su pronto despacho), como en el punto g) precedente.

III. Normas profesionales argentinas

III.1. Resolución Técnica 37 de la FACPCE

III.1.a. Antecedentes

Ante todo, será interesante recordar que la Resolución Técnica cuyo título sintético preside este capítulo, vino a reemplazar —derogándola— a la Resolución Técnica 7 también de la FACPCE, luego de 28 años de vigencia (1985 / 2013) sin que sufriera durante dicho lapso modificación alguna. Mérito —acotamos— de las cosas bien pensadas ("el tiempo no respeta lo que sin él se hace").

Su estructura conceptual —principista y esencial; concisa y a la vez dinámica— supo iluminar a generaciones de estudiantes cuando cursaron la materia, a graduados como auditores, y a docentes universitarios en sus clases.

Sin embargo, constantes avances doctrinarios y normativos producidos en el escenario internacional, así como la siempre atenta mirada de la comunidad profesional argentina; fomentó la decisión de que había llegado la hora de ponerse en línea con aquellos acontecimientos.

Por todo ello, nos ha parecido indispensable describir el singular y estimulante contexto en el cual se inscribe la aparición de la Resolución Técnica N°37, cuyo nombre completo es: Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, emitida en la Ciudad de Santa Fe (Provincia de Santa Fe), a los veintidós días del mes de marzo de 2013.

En adelante — pro-simplificación— la invocaremos a secas como RT 37 y del mismo modo su predecesora como RT 7. De todo este interesante marco pues, nos ocuparemos en las siguientes líneas de esta parte III.

En efecto, la RT 37 surge en nuestro país, luego de un trabajo conjunto de los órganos de control (CNV), de la profesión contable (FACPCE-CENCYA) y el CPCECABA que toman la trascendente y mayor decisión de ponerse en línea con las Normas Internacionales tanto Contabilidad (NIIF) como de Auditoría (NIA).

Así, a partir trabajos iniciados en 2007 y culminados en 2013, quedaron implantados en nuestro medio a través de resoluciones técnicas nacionales estándares internacionales, coexistiendo sin embargo según veremos seguidamente con normativa propia, la que también se revisó y actualizó. Ciclópea y admirable tarea, por cierto.

En tal sentido, resulta necesario que destaquemos:

Existían entes que obligatoria o voluntariamente debían adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); según disposiciones de las Resoluciones Técnicas Nos. 26/2009 y su modificatoria Nro. 29/2010.

Existía la obligatoriedad —vía la RT32/2012— de que las sociedades que adoptasen las susodichas resoluciones técnicas aplicasen al ser auditados sus Estados Financieros, las Normas internacionales de Auditoría (NIA).

Existían muchísimos entes (prácticamente el 95/97 % de las sociedades argentinas) que quedaban fuera del régimen de las RT 26 y 29, o sea todo el plexo de sociedades comerciales, industriales y de servicios, entes sin fines de lucro y cooperativas regidos por normas contables profesionales argentinas (NCPA) y los regidos por leyes especiales como ser entidades financieras y aseguradoras.

Quedaba pues la RT 7 claramente descolocada y desactualizada frente a las NIA y aún respecto de las NCPA, a partir de la importante sanción por la FACPCE de las RT 16,17,18 y 19 (modificatoria esta de las RT6, 8, 9, 11 y 14), en su reunión en la Ciudad de Esquel en

diciembre de 2000.

Nace entonces la RT37 —que deroga y reemplaza a su antecesora la RT7— resultando una suerte de asociación con las NIA, ya que incorpora aspectos textuales de estas y a la vez conserva algunos de la norma argentina RT7; produciéndose así un proceso de adecuación y no de estricta adopción, tal como ha sucedido con las RT 32 a 35, cuya aceptación ha sido plena sin cambio alguno.

A esta altura parece oportuno presentar el siguiente esquema, que representa los dos escenarios vigentes en la actualidad:

Estados contables auditados bajo NIIF plenas o NIIF para pymes	Deben emplear las NIA (excluyente, no admite RT37)
Estados contables auditados bajo NCPA	Admiten emplear RT37 o NIA [2]

(2)

Adicionalmente a lo dicho nos ha parecido de interés para el lector, lo siguiente:

Las NIA son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) dependiente de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC).

El contenido de las NIA adoptadas (o por adoptarse) no contiene (ni contendrá, por lo tanto), modificaciones introducidas por la profesión argentina (FACPCE / CENCYA); debiéndose respetar estrictamente los textos originales emitidos por el IAASB, naturalmente traducción idiomática mediante. Esto es una condición imprescindible atento su carácter de norma referente internacional.

En el primer ejercicio de tránsito de auditar bajo RT 7 a hacerlo bajo NIA —salvo que hubiera existido alguna forma de remediar o atenuar el impacto que supone el traspaso (sería el caso en que ya se hubiesen seguido las nuevas reglas de la RT 37)—, el auditor debería expresarlo claramente en su informe en un párrafo específico llamado "de énfasis" bajo las nuevas pautas formales de la RT 37.

Si en vez la auditoría precedente ya se hubiera efectuado bajo NIA o el proceso de remediación o adecuación fuese factible, el auditor manifestará expresamente que ha desarrollado las auditorías de todos los ejercicios presentados en forma comparativa y coherente de acuerdo con NIA (utilizando el mismo precitado "párrafo de énfasis").

Respecto de las RT de adopción de normas internacionales de auditoría (NIA) es bueno que recordemos lo siguiente:

-Todas las resoluciones técnicas que han adoptado las RT32 a 35 tienen vigencia partir de los ejercicios iniciados el 1º de julio de 2013.

-Todas las resoluciones técnicas permiten su aplicación anticipada.

-Todas las resoluciones técnicas adoptadas, deben aplicarse de forma íntegra y homogénea, no admitiendo aplicaciones parciales o selectivas;

-Las auditorías bajo NIA suponen aplicar estándares (3) mundiales reconocidos y aceptados por su alta calidad técnica; por consiguiente, el nivel de los trabajos profesionales desarrollados conforme ella aumenta su credibilidad y valía.

-En el caso de nuestra RT 37 si bien como se dijo está lejos de las NIA, el paso dado por la profesión argentina ha sido manifiestamente superior.

-Su puesta en vigor de la RT 37 es a partir del 1º/01/2014; aunque los Consejos Profesionales jurisdiccionales en general han diferido su aplicación a partir para todo tipo de encargo a partir del 1º/07/2014; aclarando que para los estados contables será para los ejercicios iniciados a partir de la primera fecha.

Las atendibles razones de tal postergación, fue debida a la necesaria capacitación de la matrícula profesional; y en verdad que fue muy necesario, por las múltiples dudas y las aclaraciones que inquietaban a muchos colegas.

III.1.b. Contenidos normativos

— Parte II. Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

b. Normas para el desarrollo del encargo (4).

Nos ha parecido pertinente transcribir todo el subcapítulo; pues a pesar de contener aspectos no estrictamente atinentes nuestro asunto de fondo (los papeles de trabajo), no dejan de ser interés y estar de algún modo relacionados con aquéllos.

Hemos empleado bastardillas donde detectamos contenidos que merecían acentuarse a ojos del amable lector. Por lo demás, acotamos que la separata que sigue no tiene desperdicio y debe leerse su texto con detenimiento y reflexión.

Transcribimos pues:

1. El contador (5), a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes (6) que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

2. Documentación del encargo

2.1. El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.

2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

2.3. Los papeles de trabajo deben contener:

2.3.1. Descripción de la tarea realizada;

2.3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante los elementos de juicio), ya se tratare de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.

2.4. El contador debe conservar en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales (7) o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

Un comentario adicional al concluir esta parte referida exclusivamente a los papeles de trabajo: En nuestra opinión dentro los elementos esenciales que deben contener los papeles de trabajo y atento el énfasis puesto en la necesidad de planificar (ver punto 1), debería haber figurado —taxativamente— una etapa previa a los programas de trabajo: esto es una planificación detallada incluyendo un cronograma de tareas. Nos referimos a establecer un orden jerárquico—temporal de los principales componentes o segmentos a auditar.

Prosigue la separata:

3. El contador debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y a un costo razonable. Estas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.

4. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos.

5. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas debe ser de común acuerdo) o apoyándolo en métodos estadísticos [\(8\)](#).

6. Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicio de compilación, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.

7. Los procedimientos usuales [\(9\)](#) que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo, pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos el contador debe estar en condiciones de demostrar (dejando expresa y clara constancia en sus papeles de trabajo nos permitimos agregar), que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

8. Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables u otra información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado [\(10\)](#).

9. Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, objetividad y la independencia necesaria para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

IV. Código de Ética Profesional

En este capítulo, trataremos importantes disposiciones que figuran en el Código de Ética vigente en jurisdicción del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y que descontamos estarán incluidas en términos semejantes en resto de las 23 jurisdicciones profesionales de nuestro país.

Leyendo el precitado plexo prescriptivo —sancionado por Resolución C. 355/1980 y vigente a partir del 1º de abril de dicho año— [\(11\)](#), nos encontramos con los siguientes artículos que apreciamos están estrechamente vinculados con nuestro tema.

Como en otras oportunidades, hemos empleado bastardillas cuando deseamos destacarle un concepto al lector, además de permitirnos algunos comentarios que nos parecieron pertinentes.

En efecto:

Art. 2º — Los profesionales deben respetar las disposiciones legales y las resoluciones del

Consejo, cumpliéndolas lealmente.

Recordemos que toda Resolución Técnica emanada de la FACPCE, debe ser puesta en vigencia en cada jurisdicción por el respectivo Consejo mediante decisión de su órgano directivo. En consecuencia, la RT 37 y las prescripciones que hemos comentado en lo que atañe a la creación y conservación de papeles de trabajo, serán de obligatoria observancia por los respectivos matriculados a partir de la fecha en que aquella medida lo determine.

Art. 10º — Los profesionales no deben retener documentos o libros pertenecientes a sus clientes.

La norma recuerda no acumular innecesariamente y menos aún retener documentación que no es de propiedad del auditor; y que una vez analizada, extractado su contenido y adecuadamente referenciada en los papeles de trabajo, debe devolverse a su legítimo dueño (el cliente).

Respecto de nuestro tema y atento la norma enunciada frente a la necesidad del auditor de que sus papeles de trabajo conserven indispensables elementos de juicio válidos y suficientes; deberá el profesional tratar de obtener y conservar de aquellos fotocopias o duplicados o fotos o escaneos, enviados por correo electrónico que se consideren importantes, esenciales —incluso hojas de registros contables legales (o aún extracontables)— que se consideren con valor probatorio así como mails alusivos al asunto examinado), que por su complejidad y/o riqueza y/o caudal informativo hubiera resultado gravoso o complejo obtener o reproducir; o que por su naturaleza sea necesario estudiar en la serenidad de su estudio: por ejemplo, contratos; escrituras, informes de terceros.

Art. 19º — Los profesionales están obligados a guardar secreto de la totalidad de las informaciones recibidas de sus clientes o empleadores, adquiridas en el desempeño de su actividad específica, salvo autorización fehaciente del interesado.

Art. 20º — Los profesionales están relevados de la obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deban revelar sus conocimientos para su defensa personal, en la medida en que la información que proporcionen sea insustituible.

Habida cuenta del juego armónico que necesariamente une a los artículos transcriptos, emergiendo claramente de ellos que el Secreto Profesional es un bien conceptual y de rango conceptual y simbólico superior; se sigue que los papeles de trabajo depositarios necesarios y naturales de aquéllas evidencias y conocimientos, deben participar también de tal carácter secreto y estrictamente reservado, salvo las excepciones previstas y debidamente fundadas que las propias normas contemplan.

V. Cuestiones prácticas

V.1. Consideraciones previas

En primer lugar, como no podía ser de otro modo, la organización y diseño de los papeles de trabajo queda siempre a criterio del auditor quien, al momento de planificar su tarea deberá tener presente, de acuerdo con la naturaleza del trabajo a realizar, las normas y pensamiento doctrinal vertidos en las páginas precedentes.

Antes de proseguir, creemos pertinente aclarar que nos referiremos en adelante a los papeles de trabajo de auditorías sobre entes de gestión comercial, industrial o de servicios y no de otro tipo, aunque asimilables; pero de ninguna manera por sus características específicas a entidades financieras o de seguros.

V.2. Auditorías de estados contables

Tomando la tarea más completa (y compleja frecuentemente) para un auditor como lo es

la auditoría de estados contables anuales, y sin olvidar que las consideraciones que efectuaremos en adelante son aplicables —adecuaciones mediante— a las Revisiones de Estados Contables de Períodos Intermedios; la estructura o composición de los antecedentes respaldatorios —obtención de elementos válidos y suficientes— podrá diferir si:

V.2.a. El profesional independiente (o su estudio) lleva la contabilidad del cliente

En estos casos el contador-auditor dispone de una apreciable ventaja sobre todo otro colega que deba realizar esta tarea y que no conozca al ente. No faltarán quienes piensen que esta no es una situación ideal desde el punto de vista de la independencia profesional. Si bien es comprensible este conservador punto de vista, no debemos olvidar que las normas profesionales de auditoría lo admiten, aunque bajo ciertas objetivas condiciones. En efecto, citamos: RT 37; II; A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta Resolución Técnica; Independencia; Punto 2.1., Segundo Párrafo.

Por lo demás, se trata de una realidad que no puede desconocerse vigente para casi todas las MiPyMES (micro, pequeñas y medianas empresas) que constituyen aproximadamente el 97% de las empresas de nuestro país y, más aún, si consideramos los ámbitos provinciales.

Volviendo al armado de los papeles de trabajo, se supone que el material de soporte de transacciones patrimoniales, financieras y societarias habrán llegado naturalmente a su poder durante el ejercicio transcurrido y, verificada regularmente su validez y consistencia, los habrá procesado contablemente, incluso los ajustes que hubieran sido necesarios con motivo de las tareas de cierre.

Por otra parte, al ejecutarse esos asientos últimos tuvo que necesariamente participar, comprobando que se hayan aplicado adecuados criterios conceptuales y de medición; sin olvidar lo que pudiera resultar de sus propios procedimientos de auditoría, que seguramente podrán aportar nueva información.

Bajo estas condiciones acaso las mejore pese a la mentada objeción de posible falta de independencia (en nuestra experiencia bastante infundada); como mínimo y en nuestra opinión, corresponderá abrir una carpeta específica para la nueva auditoría anual (o revisión trimestral en su caso), y acumular en ella todo lo que sea novedoso, significativo y pertinente; y por supuesto consignar en detalle, los procedimientos de auditoría que haya desarrollado y documentado; así como sus resultados y conclusiones.

V.2.b. El profesional no lleva la contabilidad regular ni tiene otro contacto con el cliente salvo auditar y dictaminar los estados contables anuales

Estos escenarios difieren de a) en que deberán profundizarse mucho más los procedimientos de auditoría al cierre (y por supuesto hechos posteriores), incluso contemplando algunos a realizar previo a dicho momento de corte.

Naturalmente que esta actividad del contador-auditor dependerá de la magnitud, naturaleza y/o complejidad del ente y sus operaciones; máxime si se trata de más de un ejercicio sin balances auditados y cerrados. (No es extraño que esto suceda cuando un contador toma por primera vez un cliente).

V.2.c. El profesional está por encarar la primera auditoría de su nuevo cliente

Como todo comienzo "base cero" resulta estimulante el desafío, aunque no exento de riesgos frente a un nuevo cliente que el contador no conoce. En esta trascendente instancia deberá recordar y aplicar plenamente la muy útil recomendación (contemplada en un punto específico en las normas de la UIF): "[C]onozca a su cliente".

Así, más allá de las entrevistas y ya con cierta configuración mental del posible escenario donde habrá de desempeñarse, presentará una propuesta escrita que, una vez acordada con su

futuro cliente, dará lugar a que se formalice la relación mediante una "Carta Convenio".

Consideramos muy conveniente redactar dicho instrumento, de modo que ambas partes tengan claro todas las condiciones de desempeño y prestaciones tanto del auditor, como de su cliente. Por cierto, que deberá incorporarse a los papeles de trabajo de la auditoría que se realice.

Ubicándonos entonces en esta situación inicial, describiremos a continuación —en nuestra opinión— qué armado de documentación básica deberá crear el profesional ante este nuevo horizonte comprometido y, desde luego, la inmediata auditoría por ejecutar.

A saber:

I) Legajo Matriz.

En este elemento deberán incorporarse y conservarse documentalmente, las principales características del cliente; asimismo, todo otro aspecto específico que lo amerite convendrá diferenciarlo (pensar que se está reconstruyendo la estructura del cliente para luego de conocerla y comprenderla, ayudar si es necesario a optimizarla)

Su estructura y diseño quedará a criterio del profesional y deberá consentir su periódica actualización. Podrá digitalizarse para su rápida consulta y actualización; pero consideramos que un archivo en versión papel será necesario mantener en muebles seguros e ignífugos.

Por ejemplo, pueden separarse dentro de este Legajo Matriz dos importantes aspectos o Secciones. Veamos:

I) a. Aspectos generales. Posibles contenidos (nomina no taxativa).

- denominación, domicilio y razón social;
- copia actualizada de los estatutos o contrato social, autenticada por escribano;
- principales accionistas, dueños, directivos o gerentes;
- objeto social y mercados en los que opera: nacional y/o externo, y en caso de ambos, % aproximado de participación en c/uno;
- manual de la estructura organizativa (Organigrama);
- en su caso, localizaciones geográficas de la administración, plantas y/o sucursales;
- principales clientes, consignatarios (en su caso) y proveedores; asimismo si son todos locales o si los hay del exterior;
- nombre, domicilio y teléfono del o los asesores legales, para tomar oportuno conocimiento de los litigios en curso;
- nombre, domicilio y teléfono de la o las compañías aseguradoras, para consultar sobre tipo de pólizas vigentes, coberturas y estado de pago de premios;
- datos (en su caso) de las sociedades controladas y/o controlante y vinculadas;
- listado analítico de todas cuentas y saldos al día de cierre del balance por auditar.
- plan de Cuentas y (si existe) el respectivo Manual de Instrucciones Contables;
- manuales o Normas de Procedimiento por área (si existen) por ejemplo: régimen de compras; régimen de autorización de créditos y condiciones de venta; etcétera.
- auditoría Interna (si existe). Conocer al o los colegas; acordar posible intercambio de información;
- otros elementos estructurales del cliente de interés general.

I) b. Aspectos particulares. Posibles contenidos.

-contratos importantes vigentes y de especial interés, máxime si su duración trasciende un ejercicio económico y que de ellos puedan derivarse responsabilidades contingentes;

-revaluaciones técnicas de bienes de uso practicadas (en su caso);

-si hubo siniestros y sus consecuencias económicas (reintegro satisfecho o bajo litigio) y técnicas (daños, prevenciones tomadas de cara al futuro; etcétera.

-si se ha logrado (o está en proceso de lograr) certificaciones ISO y/o IRAM.

II. Legajo de auditorías recurrentes realizadas.

Al igual que el Legajo Matriz, será conveniente que esta documentación también se sub—divida en aspectos generales y aspectos particulares o específicos.

II) a. Posibles contenidos generales.

1) carátula indicando denominación de la sociedad (necesario si el contador tuviese en su estudio más de un cliente contratado para este servicio) y fecha de cierre de ejercicio;

2) observaciones previas, por ejemplo:

-Apreciación del grado de confianza que le merece el sistema de control interno implantado (muy importante) o, en su caso, como evolucionó este respecto del período anterior.

Vale agregar, que será muy conveniente conservar el ejemplar del cuestionario evaluatorio anterior y sus respuestas, con el fin de reenfocar aspectos débiles o con problemas.

-Novedades (en su caso) respecto de la auditoría anterior: nuevas actividades o bien cese de ellas; cambio de directivos, socios, contador; cambios en los sistemas de información; inversiones importantes; etcétera.

-Anotaciones respecto de la previa evaluación de riesgos y, en consecuencia, el enfoque de auditoría preferente por aplicar: comprobación del funcionamiento de controles clave o de pruebas sustantivas.

-Tareas que el cliente tomará a su cargo (en su caso): colaboración en tareas de inventarios; preparación de listados de cuentas, subcuentas, bienes de uso, etc.; búsqueda de documentación seleccionada por el auditor; preparación y despacho de circulares de consulta a terceros; etcétera.

3) Planificación de la auditoría por realizar.

Presupuesto general:

a) Áreas operativas, sub—sistemas, capítulos de los estados contables, etcétera, en que se subdividirán las tareas;

b) Auditores que las atenderán; tiempos estimados (en horas) a emplear por área y en total; cómputo en pesos del importe a presupuestar.

Cronograma:

Estimación de cumplimiento (inicio / fin) de cada una de las tareas descriptas en el Presupuesto General, desagregadas (preferentemente) por auditor o colaborador a cargo (si fuera el caso de varios intervinientes).

Este elemento puede servir también como herramienta de control de los tiempos efectivamente empleados versus los presupuestados, conociendo así los desvíos que servirán de base para correcciones en próximas auditorías.

4) Ejemplar de Carta Convenio o contrato celebrado con el cliente firmado por este y el profesional. (Otra copia deberá poseerla aquél).

5) Listado analítico de saldos a la fecha de cierre de todas cuentas patrimoniales, de resultados, incluso aquellas informativas de contingencias; para comenzar a trabajar sobre él las distintas cuentas que integrarán el Balance de Publicación. (Sería conveniente que este elemento contenga referencias acerca de qué capítulo o rubro integran de aquel).

6) Balance de publicación del ejercicio precedente con el dictamen profesional incluido.

7) Respuesta de las entidades financieras, abogados y compañías de seguros a la circular enviada.

8) Resumen de las observaciones y recomendaciones respecto de debilidades (incluso fortalezas) respecto del Sistema de Control Interno.

9) Copia (con acuse de recibo), de la Carta con Recomendaciones a la Gerencia con motivo del punto —8— anterior.

10) Resumen de los ajustes sobre el balance de cierre —tanto de valuación como de exposición— que se proponen y su respectivo fundamento;

11) Resumen en su caso, de los ajustes no aceptados por el cliente, analizando su significatividad y posible impacto en el párrafo de opinión y énfasis;

12) Copia (con acuse de recibo), de la comunicación a la Gerencia de la propuesta de ajustes fundamentada según el punto 10);

13) Otros temas de posible interés.

II. b) Posibles contenidos específicos.

1) Denominación del componente y planilla llave o guía de los componentes que se ha decidido examinar, por ejemplo: áreas operativas; subsistema; capítulos, notas, cuadros y anexos de los estados contables;

2) Programa de trabajo, es decir, detalle de las tareas de revisión o procedimientos que se piensa realizar —componente por componente—, siendo aconsejable combinarlos con un cronograma que recoja el inicio y finalización aproximada de cada tarea, siempre en horas;

3) Descripción sintética del procedimiento realizado en cada componente y de los hallazgos relevantes;

4) Acompañar en lo posible y para cada uno de los procedimientos aplicados, la documentación justificativa en original o en su caso copia que respalde que se ha cumplido don el procedimiento correspondiente; sin embargo, vale recordarlo, solo aquellos elementos considerados importantes;

5) Resumen —por componente examinado— donde se consigne sucintamente:

-Comentarios y conclusiones generales respecto de la tarea;

-Ajustes contables que sea necesario practicar, incluso mejoras de exposición;

-Resultado de las propuestas anteriores (deseable si se obtiene pronta respuesta de la Gerencia);

-Debilidades y también fortalezas destacables, respecto del control interno destinadas a la Carta con Recomendaciones a la Gerencia);

-Recordación de aspectos críticos o de riesgos potenciales, con el fin de que en la próxima auditoría se indague sobre ellos.

V.3. Demás servicios contemplados en la Resolución Técnica 37 de la FACPCE: otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados

Abordaremos esta sección de manera sucinta y conceptual, pues no es objeto de este

modesto artículo incursionar en particulares temas de auditoría. Para ello están el categórico texto de la RT 37 y, asimismo, los enjundiosos trabajos de colegas.

En efecto, opinamos que para dichas tareas en las que no obstante su distinta naturaleza los papeles de trabajo siempre —ya sea en papel o digitalizados— deberán existir, pueden tomarse como base los elementos propuestos en apartados precedentes, considerando empero las siguientes situaciones y características, a saber:

-Debe tenerse en cuenta la naturaleza, magnitud y complejidad del servicio solicitado; también el tipo de relación que mantiene el profesional con su cliente: permanente, por primera vez, solo como consultor, etcétera.

-Como consecuencia de lo antedicho, algunos de los elementos que hemos descripto podrán permanecer, adecuarse, suprimirse y, por cierto, incorporarse los no previstos.

-Tener en cuenta a efectos del punto anterior, que la RT 37 trae novedosos e interesantes servicios profesionales; y, en consecuencia, habrá que adecuar los elementos respaldatorios a obtener y la confección de los papeles de trabajo a elaborar según el servicio contratado.

V.4. Auditoría interna

Los auditores internos, por la naturaleza de sus prestaciones profesionales, diseñan papeles de trabajo con formato y contenidos que los diferencian casi en un todo de los que hemos estudiado en los apartados precedentes.

Se explica: los susodichos están concebidos en orden a sustentar opiniones, certificaciones, conclusiones, determinaciones, etcétera; contenidas en documentos destinados en casi su totalidad, a hacer fe pública; trátese de un tercero en particular o del mercado en general (comunidad de negocios). Los respectivos respaldos que haya obtenido y/o elaborado a consecuencia de la tarea profesional, deben ser precisos, completos y objetivos.

Por cierto, que los respaldos que obtenga el auditor interno no podrán prescindir de las cualidades antedichas, pero claramente el objetivo de su responsabilidad y condiciones de prestación lo alejan de las graves responsabilidades públicas. Responderá a su contratante directo: dueño, dirección superior, CEO, Comité de Auditoría, etcétera. Es necesario comprender muy bien la diferencia que hemos apuntado.

Entonces, más allá de considerar la no menos importante circunstancia de la dimensión y particular estructura organizativa que tenga asignado el sector o departamento de auditoría interna en el Organigrama de la firma en cuestión, hemos creído conveniente efectuar las siguientes reflexiones en cuanto a elementos documentales a crear.

a) Legajo Matriz, denominado de base o permanente; opinamos que es conveniente mantener uno para las exclusivas necesidades del auditor interno, ya que resulta útil tener a mano la importante información que debería contener y para no repetir: características generales de la firma, por ejemplo, sus estatutos, organigrama, etcétera.

b) Carpeta de operaciones; con las siguientes características:

Una carpeta por ejercicio económico, coincidente con el año comercial de la empresa que contenga:

-programación de tareas: áreas o temas a intervenir, auditores o auxiliares a cargo y tiempos estimados de duración; y

-control de ejecución de lo programado, analizando desvíos.

c) Carpeta por cada uno de los trabajos de auditoría que se desarrollen de acuerdo con lo programado, debiendo constar en ella como mínimo y en un cierto orden según el desarrollo

de las tareas:

- descripción del área auditada;
- nombre del auditor responsable y (en su caso) de sus ayudantes;
- fecha de inicio de la auditoría;
- descripción de los procedimientos realizados (alcance);
- propuesta de ajustes contables cuando corresponda;
- mención de fortalezas si es que existieron;
- opinión de los responsables de los sectores afectados;
- constancia, en su caso, de la supervisión y aprobación de tareas;
- fecha de finalización de la auditoría;
- conclusiones y firma del responsable de la tarea;
- recordaciones para las próximas auditorías;
- copia del informe final presentado;
- constancia (si hubo) de las respuestas recibidas del directorio o gerencia general;
- constancia del seguimiento de las recomendaciones efectuadas.

V.5. Algunas recomendaciones complementarias para todo tipo de auditorías o trabajos profesionales

En primer lugar, debe tenerse presente que los antecedentes reunidos durante una auditoría no solo sirven como se ha dicho para respaldar la opinión y justificar el trabajo realizado; sino también como punto de partida para siguientes auditorías, permitiendo este empalme optimizar tiempos y esfuerzos en el futuro.

Los papeles de trabajo deben ser prolijos, comprensibles, y lo mejor sistematizados posible. El uso de abreviaturas y símbolos deben limitarse a lo estrictamente necesario, ser convencionales y no muy complejos (el abuso de acrónimos suele complicar).

Convendrá en el caso que se utilicen flujogramas y/o símbolos, exponer con claridad el significado de cada uno y de los respectivos pasos u opciones del árbol decisorio construido. Téngase presente que, acaso, un colega necesitará leerlos e interpretarlos.

Existe una relación directa entre la velocidad y seguridad del relevamiento y/o revisión de datos e información recogida, y la prolijidad y sistematicidad mencionada. Resulta evidente que el cumplimiento de las cualidades mencionadas forma parte de la ecuación costo / beneficio de una auditoría (economicidad que debe regir el trabajo del auditor).

Párrafo aparte merece la adecuada referencia de las evidencias de auditoría reunidas. En efecto, los papeles de trabajo deben tener cierta codificación que permita no solo ordenarlos racionalmente, sino poder identificarlos rápidamente y relacionarlos entre ellos mediante referencias cruzadas.

Finalmente, opinamos que, en este tema, no es posible proponer un método rígido y determinado (como si se tratase de un algoritmo). Cada profesional debe crear su propio sistema de referencias que, además de cumplir eficazmente con las funciones señaladas a lo largo de este trabajo, sea de fácil comprensión y de aplicación consistente en el tiempo, tanto para sí como para colegas que continuasen con su tarea.

VI. Apéndices

VI.1. Carta de la Dirección también denominada Carta de Gerencia y antes llamada Confirmación Escrita de los Directivos del Ente - C.E.D.E.

ABC SA

CARTA DE LA DIRECCIÓN

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, —

Señor

Contador

D.

Presente

De nuestra consideración:

En relación con su auditoría del balance general al 31/12/20X1 de ABC SA y de los correspondientes estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de estado de flujo de efectivo, por el período de doce (12) meses finalizados en dicha fecha, confirmamos según nuestro leal saber y entender, las siguientes manifestaciones que les hicimos durante vuestra auditoría.

1. Somos responsables de que los estados contables presenten razonablemente la situación patrimonial, los resultados de las operaciones y de las variaciones del flujo de efectivo de acuerdo con normas contables profesionales argentinas.

2. Hemos puesto a su disposición todos los registros contables, su documentación respaldatoria y demás datos pertinentes. Adicionalmente, todas las actas de directorio y asamblea de accionistas, registradas en los libros de actas respectivos, labradas durante el susodicho período y hasta la conclusión de vuestra auditoría el 29/4/20X2,—

ABC SA

3. No hubo

a. Irregularidades que involucraran a la gerencia o a empleados que desempeñen papeles importantes en el sistema de control interno contable.

b. Irregularidades que involucraran a otros empleados y que pudieran tener un efecto importante sobre los estados contables.

c. Comunicaciones recibidas de entidades fiscalizadoras sobre incumplimiento o deficiente cumplimiento de nuestras obligaciones en cuando a información contable, cuya incidencia en los estados contables pudo haber sido significativa.

4. No tenemos planes ni intenciones que puedan afectar significativamente el valor de libros o la clasificación de los activos y pasivos.

5. En los estados contables se han registrado y expuesto adecuadamente las operaciones con empresas o personas vinculadas y relacionadas y los respectivos importes por cobrar o por pagar, así como las ventas, honorarios por servicios, alquileres ganados, recupero de gastos, compras, servicios recibidos, e intereses ganados y pagados, recupero de gastos, compras, servicios recibidos e intereses ganados y pagados y representan todos los ocurridos en el período.

6. No existen convenios con entidades financieras referidas a saldos compensatorios u otros arreglos que impliquen restricciones en los saldos de disponibilidades y líneas de crédito o compromisos similares.

7. No existen:

a. Infracciones o posibles infracciones a las leyes o reglamentos cuyos efectos deban considerarse para revelarlos en los estados contables o para tomarlos como base para registrar una contingencia de pérdida.

b. Otras contingencias importantes de pérdidas que deban acumularse porque (i) la información disponible actualmente indica que es probable que un activo haya sufrido quebranto o que se haya incurrido en un pasivo a la fecha del balance general y (ii) el importe de la pérdida puede estimarse razonablemente, que no hayan sido contempladas en los estados contables.

c. Otras contingencias importantes de pérdidas que deban exponerse porque, aunque no se cumplen las dos condiciones especificadas en el párrafo b. anterior, existe posibilidad razonable de que a la fecha del balance general se haya incurrido en alguna pérdida o en pérdida mayor que la acumulada, que no hayan sido contempladas por los estados contables.

d. Contingencias que deban exponerse porque pudieran originar ganancias que no hayan sido contempladas en los estados contables.

8. No tenemos conocimiento de hechos o circunstancias que signifiquen un

ABC SA

Apartamiento de la Ley Nro. 19.550, del Estatuto (y en su caso el reglamento), ni tampoco de la existencia de obligaciones previsionales y fiscales aparte de las incluidas en los estados contables que pudieran dar origen a reclamos por parte de los organismos de control o recaudación, y de todo otro hecho o circunstancia que estuviera por la Ley Penal Tributaria.

9. No tenemos conocimiento, de acuerdo con lo informado por nuestros asesores legales, de hechos que pudieran dar lugar a que se inicie acción legal contra la sociedad originando un perjuicio económico significativo a esta. Adicionalmente informamos que los asesores legales de la sociedad son los doctores:

10. Los registros de contabilidad que respaldan los estados contables reflejan de manera razonable y adecuada, a un nivel de detalle suficiente, las operaciones de la sociedad.

11. En todos los casos en que su incidencia fuera importante, se constituyó previsión para reducir los créditos y bienes de cambio a su valor recuperable estimado.

12. Hemos cumplido con todos los aspectos de los convenios contractuales cuya incidencia en los estados contables, en caso de incumplimiento, hubiera sido importante.

13. No existen ni hubo durante el ejercicio, créditos por venta o préstamos con directores y/o sus parientes hasta el segundo grado inclusive.

14. A la fecha de la presente carta, no es intención ni está en conocimiento de la Dirección de la sociedad efectuar reducción del personal.

15. La sociedad tiene título de propiedad satisfactoria de todos los activos que posee y no existen gravámenes o derechos sobre tales activos ni se ha dado en prenda ningún activo.

16. No se ha producido hecho alguno posterior a la fecha de cierre de los estados contables cuya naturaleza y significación exigiera practicar ajustes en los estados contables o exponer dichos hechos en ellos.

17. No existen a nuestro saber y entender, hechos o circunstancias (incluso debidas el contexto económico) que hagan suponer que, al menos durante los próximos doce meses, pongan en peligro la supervivencia de nuestra empresa.

Sin otro particular, saludo a usted muy atentamente.

Firmado

Vice—Presidente a cargo de la Presidencia

VI.2. Informe de auditoría interna (modelo sugerido)

Título: Informe de Auditoría Interna.

Fecha de presentación:

I. Destinatario:

Presidente del Directorio, o del Comité de Auditoría, o Director-Delegado para el Área de Administración y Control; o Director de Operaciones; o Gerente General; o principal propietario o dueño (el más identificado de ellos con la administración).

Recordar que debe tratarse siempre de la máxima autoridad de la organización con efectivo poder decisorio; es decir, el que ordena o manda que se cumpla o haga algo. En ningún caso, salvo que ocasionalmente alguna de las instancias precedentes no se encuentre en condiciones de actuar tal como se expresó, al auditor interno deberá dirigir su informe a una jerarquía o rango de la empresa inferior.

II. Asunto u objeto:

Auditoría realizada en: área, dependencia, sector, sistema, subsistema, tema, asunto, etcétera, al que se refiere el informe que presenta. (Por ejemplo: informe sobre el procedimiento de licitaciones y adjudicaciones en el Sector Compras; o sobre los procedimientos de seguridad y control de acceso de personas y vehículos a la planta industrial).

III. Alcance de la revisión:

Descripción dentro área, dependencia, sector, sistema, subsistema, tema, asunto, etcétera, seleccionado(s) para intervenir; qué exámenes, revisiones, inspecciones, entrevistas, ha desarrollado. Incluso será importante indicar fechas de inicio y fin de dichas actividades punta a punta, o bien por sector intervenido (aun cuando fuesen aproximadas).

IV. Observaciones:

— Descripción breve, precisa y completa, de cada uno de los desvíos, falencias, debilidades, errores, o prácticas incorrectas detectadas en las áreas, sectores o funciones intervenidas. Muy útil será incluir fotos para ilustrar dichas descripciones. Su efecto será concluyente.

— Descripción breve, precisa y completa, de cada una de las fortalezas y buenas prácticas detectadas en las áreas, sectores, o funciones intervenidas. Muy útil será incluir fotos para ilustrar dichas descripciones. Su efecto será concluyente

V. Opinión del responsable del área o sector intervenidos:

Refiere este capítulo, a los "descargos" o manifestaciones respecto de los asuntos observados por el auditor. Este ítem es muy deseable de obtener. Las respuestas pueden grabarse mediante un teléfono celular u otro medio y luego analizarse detenidamente. Claramente, esta se trata de otra prueba concluyente e irrefutable, tal como las fotografías que citamos antes.

VI. Recomendaciones o sugerencias:

Propuestas o sugerencias respecto de cada una de las observaciones formuladas. Por ejemplo, a continuación de un error detectado (sea numérico o conceptual), o un procedimiento contable o de control interno omitido o incorrecto o mejorable; debe acompañarse a reglón seguido —con toda la claridad posible— aconsejando o sugiriendo cómo debe subsanarse la falla, el error o, en su caso, como mejorar lo que presenta defectos o debilidades.

En suma, no debería quedar observación, sin la conveniente propuesta, sugerencia o consejo. Conviene recordar que el auditor no puede (ni debe en absoluto) tomar decisiones que corresponden a la línea; aunque sí manifestar en su informe y en especial en esta sección,

todo lo que crea necesario de la forma más convincente, y práctica posible.

Por su puesto que, en caso de haber constatado fortalezas, o mejoras producidas luego de observaciones anteriores; deberán destacarse, instando a mantenerlas y aún (si hubiese razonable margen) a perfeccionarlas.

Este capítulo del informe es, acaso, el más interesante y provechoso para el ente, y para el auditor gratificante; ya que se trata de la faceta de su labor que le permite ser constructivo, benéfico, y no solo denunciador de errores, omisiones, o problemas.

VII. Conclusión

Evaluación u opinión final del auditor, respecto del asunto, tema, u objeto de la auditoría desarrollada. Este punto deberá ser redactado con claridad, rigor conceptual y concisión.

Firma y aclaración del auditor responsable del informe.

Sugerencia del formato presentación:

1º) Primer portada, que presida todo el trabajo: Fecha; objeto de la auditoría; destinatario del informe; y apellido u nombres del auditor (y equipo en su caso);

2º) Segunda portada: Síntesis del capítulo III; y aspectos relevantes de los capítulos: IV, VI y VII;

3º) Resto de páginas: Desarrollo analítico de todos los capítulos del informe —excepto el capítulo I— siguiendo el orden numérico.

Nota: Nos parece importante destacar que, salvo una situación excepcional en que en auditor lo considere indefectible y necesario, ningún elemento integrante de los papeles de trabajo no debe acompañarse al informe final presentado.

VII. Lecturas recomendadas

VI.1. Normativa

Resolución Técnica 37 - Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados; Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 2013;

Código de Ética; Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Resolución C 355/1980. En vigor desde el 1º/04/1981.

Normas Internacionales de Auditoría; NIA - 200; Objetivos globales del auditor...; Evidencia de auditoría suficiente y adecuada; puntos A-28 a A-31.; Versión oficial en Español de las Normas Vigentes según la IFAC; Edición 2009; Producción Editorial en la República Argentina: Osmar Buyatti — Librería Editorial; Buenos Aires 2012.

VI.2. Doctrinaria

Informe N° 5, Manual de Auditoría; Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; Centro de Estudios Científicos y Técnicos; Capítulo N° 6 - Papeles de Trabajo; Tercera Edición; Buenos Aires, 1995.

Informe N° 7, Auditoría Interna; Comisión de Estudios de Auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal; Buenos Aires, 1986.

Informe N° 21, El Contador Público Independiente y la Comunidad de Negocios; Comisión de Estudios de Auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal; Buenos Aires, 1993.

(1) En particular por su frecuencia nos referimos a: AFIP (DGI o DGA); CNV (en caso

de las bursátiles) y ANSeS.

(2) Esta circunstancia resulta interesante para aquellos estudios de contadores cuyos clientes deban aplicar —por obligación u opción— las NIIF. De este modo se manejarían con un único juego de estándares de auditoría o revisión. Debe tenerse presente por otra parte, que una vez adoptadas las NIA, no podrá volverse a aplicar la RT37, ya que supondría un descenso de nivel técnico no aceptable. En efecto, pese a su notable salto cualitativo respecto de la RT7, la RT37 no alcanza los niveles analíticos y temáticos tratados por las NIA.

(3) Modelo, pauta, patrón o referente técnico, que solo se instituirá como norma, cuando un ente con facultades para emitir disposiciones normativas lo adopte y recomiende poner en vigor vía una Resolución Técnica. En nuestro país tales funciones son ejercidas a nivel nacional por la Junta de Gobierno de la FACPCE; que luego, deben ser ratificadas y adoptadas por los Consejos Directivos de los Consejos Profesionales de cada una de las 24 jurisdicciones subnacionales).

(4) Se refiere este novedoso término para literatura profesional argentina sobre auditoría, a la tarea encomendada o encargada al profesional que, obviamente, comprende todas las especies mencionadas en el título de la RT que hemos consignado.

(5) Cuanto la RT 37 menciona: "Contador" se refiere sin duda al auditor en ejercicio. Hubiésemos preferido que la RT empleara la palabra precisa: "Auditor".

(6) Según el Diccionario de la Real Academia Española, significan respectivamente: Válido: Firme, subsistente y que vale o debe valer legalmente; Suficiente: Bastante para lo que se necesita. 2da. Aceptación: apto o idóneo.

(7) La norma legal de mayor rango aplicable que corresponde tomar como referente es el Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994/2014). Recordemos: En el Capítulo 5to., Sección 7ª, Contabilidad y Estados Contables, dice el Art. 328: Conservación. Excepto que las leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años: a) los libros, contándose el plazo desde el último asiento; b) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre ellos; c) los instrumentos respaldatorios desde su fecha. Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista por el art. 331, hasta que se cumplan los plazos indicados anteriormente.

(8) Este punto se refiere al tratamiento de la materia auditable mediante muestreo (empírico o estadístico— matemático), dejando a la profesional libertad de elección según la naturaleza de aquélla y el tipo de encargo. Sin duda la metodología de muestreo (o procedimientos selectivos para obtener satisfacción de auditoría), se relaciona con el principio de "economía aplicable a todo control". Para tener en cuenta: cuando se trate de "Certificaciones" (uno de los servicios más demandados al contador público) no es aplicable muestreo alguno; esto es que las comprobaciones y la producción de elementos respaldatorios para sus "papeles de trabajo" deben obtenerse al 100%.

(9) Un procedimiento es un conjunto de acciones que tienen que realizarse todas igualmente, para obtener los mismos resultados bajo las mismas circunstancias (fuente: página internet de Wikipedia, enciclopedia libre). Por ejemplo, en auditoría: cuestionarios sometidos a la Gerencia para evaluar el estado del Control Interno; circulares de consulta de saldos a clientes y proveedores; a abogados por el estado de los juicios pendientes; a compañías de seguros por las pólizas vigentes y estado del pago de premios; constancia de presencia y verificaciones del auditor en el recuento de productos en los stocks; comprobaciones aritméticas de depreciaciones; intereses devengados sobre partidas financieras; obtención de la Carta de Gerencia (o Manifestaciones de la Dirección), etcétera.

(10) Este punto se propone resaltar la importancia de los "hechos posteriores"; esto es

cierto tiempo entre la fecha de cierre de un ejercicio comercial anual o trimestral, y el momento en que el auditor decide concluir su tarea y fechar su informe. Esta extensión —por ley y norma profesional establecida— significa que ciertos procedimientos (por ejemplo, circulares a abogados) deberán continuar activos —y estar atentos en la medida necesaria— con el fin de detectar variaciones significativas respecto de situaciones existentes al cierre, o bien hechos nuevos.

(11) Modificado por Res. C. 201/1995; CD. 137/2008; CD. 67/2009 y CD. 93/2016.