

Papeles de trabajo: documentación del encargo Cobelli, Beatriz del Carmen

Abstract: En el artículo se analiza la importancia que tiene la documentación del encargo, que no solo aplica en la tarea del contador/auditor, sino también en la implicancia que esta puede tener ante situaciones conflictivas y que pongan en duda las responsabilidades profesionales.

I. Introducción al tema

Los llamados hasta hace poco "papeles de trabajo" se refieren a la documentación necesaria que otorgan las evidencias para que el contador público respalde su encargo y pueda realizar su informe.

Hoy la expresión "papeles de trabajo" en la nueva RT 37 modificada por la RT 53, ha sido reemplazada por "documentación del encargo", ya que se considera más apropiado por ser más amplio y adecuado a las circunstancias actuales.

La documentación del encargo no se circunscribe solo a la auditoría de estados contables, si bien el mayor énfasis está puesto en esa tarea, todos los encargos DEBEN tener los Papeles de Trabajo/Documentación del Encargo correspondiente.

II. Importancia de la documentación del encargo

La importancia de los papeles de trabajo o la documentación del encargo radica en que respaldan las aseveraciones formuladas por el contador público en su informe objeto del encargo.

También sirven como prueba de que el profesional realizó su tarea de conformidad con las normas y requerimientos legales y reglamentarios aplicables y como evidencia del control de calidad seguido durante el proceso del encargo.

De esta manera los objetivos de la documentación se pueden dividir en:

Principales: servir de base para la emisión del informe y constituir luego su respaldo.

Secundarios:

- Facilitar el desarrollo del trabajo y supervisión de los colaboradores.
- Constituir un antecedente para programar nuevas revisiones.
- Informar al cliente sobre deficiencias observadas.

Son propiedad exclusiva del auditor/contador.

III. Aspectos para tener en cuenta en su preparación

- a) Nombre del ente que se audita.
- b) Fecha de cierre de ejercicio o período.
- c) Identificación del rubro y de la cuenta auditada.
- d) Incluir los saldos del ejercicio o período anterior a efectos comparativos.
- e) Las cuentas analizadas deben estar conciliadas.

f) Todas las tareas realizadas deben estar redactadas de forma tal que surja con claridad: el criterio utilizado para determinar el tamaño de las muestras y seleccionar los ítems; los comprobantes revisados o cotejados por el circuito examinado.

g) Deben eliminarse comentarios o datos triviales.

h) En caso de encontrar inconvenientes, problemas o defectos, ya sean de control interno,

registración, valuación o exposición u otros que merezcan su consideración, incluir un comentario descriptivo en la hoja de trabajo de cada rubro.

i) Todos los papeles de trabajo deben tener una codificación que permita mantenerlos separados y a la vez interdependientes en uno o más legajos.

j) Cada auditor (excepto que sea uno solo), debe identificar con su firma las tareas por él realizadas.

k) Todos los papeles de trabajo deben incluir la fecha en la que se terminó la revisión/control de su contenido o preparación.

IV. Tratamiento en la RT 37 actualizada por RT 53

Dentro de la norma nacional en el Capítulo II punto B Normas para el Desarrollo del Encargo se trata el tema bajo el título "Documentación del Encargo" y de esta manera se observa que bajo este subtítulo se rigen todos los encargos (no solamente circunscribiéndolo a la Auditoría):

"El contador documentará su trabajo de modo tal que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables- La cantidad y calidad de los elementos de juicio obtenidos deberán ser suficientes como para permitir que otro contador, a partir de la documentación, pueda comprender el trabajo realizado".

V. Contenido mínimo que debe tener la documentación del encargo

La documentación contendrá como mínimo:

- la descripción de la tarea realizada;
- los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratara de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros; y
- las conclusiones particulares y generales.

"El contador conservará, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, la documentación de su trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables o de la información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan".

De esta manera se observa que al expresar "soporte adecuado" da total flexibilidad en la forma que pueden realizarse y guardarse que se considere más atinada: papel físico, pendrive, back up, nube, dominio de big data, automatización de procesos, etc.

La tecnología de la información y comunicaciones (TIC), omnipresente en cada aspecto de los negocios transforma la vida de las organizaciones y procesos.

VI. Tratamiento en las normas internacionales

En el contexto de las normas internacionales tratan el tema en la Norma Internacional de Auditoría 230- Si bien esta norma se refiere específicamente a los encargos de auditoría, contiene conceptos aplicables al resto de los encargos.

La NIA 230 los denomina "documentación de auditoría" y los define como "el registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor".

VI.1. Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

La documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA y los

requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona:

- a) evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor y
- b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.

La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:

- Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
- Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades
- Permitir al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo.
- Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
- Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones

VI.2. Forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría

Necesidad que sea preparada adecuadamente y se entiendan la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría realizados.

El auditor deberá documentar las discusiones de los asuntos importantes con la gerencia/administración, encargados del gobierno de la entidad y con quienes se considere relevante.

VI.3. Asuntos que pueden surgir luego de la fecha del dictamen del auditor

Si en circunstancias excepcionales el profesional realizara nuevos procedimientos o sacara nuevas conclusiones luego de fechar su dictamen el auditor deberá documentar:

- Las circunstancias encontradas.
- Los procedimientos adicionales o nuevos realizados, la evidencia obtenida, a que se arribó y el efecto sobre el dictamen.
- Motivo de los cambios y momento en el que se realizaron.

VII. Ejemplos

Algunos ejemplos que pueden resultar muy útiles a considerar, de papeles de trabajo/documentación del encargo, son entre otros:

Si los pensamos en forma genérica:

a) Preparados por terceros ajenos al cliente

- Carta de los asesores legales
- Carta de confirmación de compañías de seguros.

b) Preparados por el cliente

- Carta con manifestaciones de la gerencia
- Borrador de los estados contables
- Balance de comprobación de sumas y saldos

c) Preparados por el auditor

- Aspectos para tener en cuenta por el profesional dictaminante en el informe.
- Ajustes sugeridos por auditoría y aceptados por el cliente.

- Resumen de ajustes no contabilizados.
- Programa de trabajo resumido o recordatorio de procedimientos de auditoría.
- Sugerencia para futuros exámenes.
- Conclusiones a las que arribó en la evaluación de las actividades de control.
- Planilla de control del tiempo.

De manera más específica:

a) Preparados por terceros ajenos al cliente

- Confirmación de saldos de bancos, deudores y acreedores.
- Confirmaciones por bienes del ente en poder de terceros y viceversa.
- Resúmenes de cuenta.

b) Preparados por el cliente

- Composición del saldo de cuentas.
- Declaraciones juradas de impuestos.
- Planillas de diferimiento de seguros.
- Conciliaciones bancarias.

c) Preparados por el auditor

- Planillas resumen de cada rubro.
- Hojas de comentarios o notas.
- Hojas de trabajo realizado o programa de trabajo específico.
- Detalles de arqueos.
- Detalles de recuentos selectivos.
- Copias resúmenes o fotocopias de documentos de importancia utilizado.

Confirmación de saldos o circularización de cuentas: preferentemente debe ser a ciegas. Se realiza mediante el envío de una comunicación donde se solicita que se brinde información vinculada en el documento de solicitud, con el objetivo de constatar información y verificar la validez de los Estados Contables.

Estudio xx y Asociados Auditores

Lugar y fecha

Referencia información al ...

De nuestra consideración

De acuerdo con lo solicitado a nuestra empresa XX informamos que el saldo total adeudado a vuestra compañía asciende a \$...- al ...

Dicho importe está compuesto por \$ Valor Nominal ...- y \$ Intereses devengados ...

Esperando haber cumplido con lo solicitado, saludamos con distinguida consideración

Carta de manifestaciones de la gerencia: El siguiente ejemplo incluye manifestaciones escritas requeridas por el punto 3.8.16 de la RT 37 modificada por RT 53

(Membrete de la Entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados contables de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de

20XX, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados contables presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, de conformidad con las Normas contables profesionales argentinas.

Somos responsables por la razonable presentación de los Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados, las variaciones del Patrimonio Neto y los flujos de efectivo

Confirmamos que (según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente)

Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas contables profesionales argentinas,

Hemos puesto a disposición todos los libros contables y documentación de respaldo y todas las actas de asamblea de accionistas, reuniones de Directorio, a saber ...

Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables son razonables

Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Contables vigentes.

La empresa está funcionando normalmente y tenemos todas las intenciones que continúe de esa manera.

Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las normas contables profesionales argentinas exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados.

Les hemos proporcionado:

- Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados contables, tal como registros, documentación y otro material;

- Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y

- Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.

- La empresa ha cumplido con todos sus contratos que podría haber tenido efecto significativo ...

- No tenemos planes o intenciones que puedan afectar significativamente el valor de los activos y pasivos reflejados en los estados contables.

- No tenemos planes de abandonar líneas de productos u otros.

- La empresa es la titular de todos los activos y no existen gravámenes sobre ellos.

- Hemos registrado todas las obligaciones tanto reales como contingentes.

- Además de lo descrito en la Nota xx, no ha habido hechos posteriores al final del período que requieran ajuste.

- No existen mecanismos de compensación de saldos para ninguna de nuestras cuentas.

- El reclamo descrito en la nota ww ha sido cancelado por la suma total, no teniéndose posibilidades de ningún litigio.

- Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria.

- Sin otro particular, saludamos a ustedes atentamente.

- Firma de los responsables del ente.

VIII. Conclusión

De todo lo expuesto se observa la trascendencia que tiene la documentación del encargo/papeles de trabajo, no solo en la tarea del contador/auditor, sino en la implicancia que esta puede tener ante situaciones conflictivas y que pongan en duda las responsabilidades profesionales.

Por último y no menos importante debe considerarse para la confección y conservación de los papeles de trabajo/documentación del encargo, lo relacionado a la normativa de la Unidad de Información Financiera y la Ley Penal Tributaria.

Con respecto a la UIF: la res. 65 de la UIF y la 420 de la FACPCE hacen especial énfasis a los legajos de clientes, su preparación y conservación.

En relación a Ley Penal Tributaria cabe recordar que el art. 15 de ley 24.769 expresa: "El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena", tomando vital importancia la realización de la tarea.

Las situaciones antes enunciadas ameritan cuidar al extremo lo relativo a la documentación ya que está en íntima relación al encargo, su forma de realizarlo, cuestiones éticas y la responsabilidad profesional.