

**Sección 1230: La documentación de una fiscalización.
Guía para la preparación de los papeles de trabajo**

Referencia: ISSAI-ES 100 y 200, NIA-ES 230 e ISSAI 1230 y
Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas

Aprobado por el Consell de la Sindicatura de Comptes el 29/03/2016

| | | |
|------|--|----|
| I. | Introducción | 1 |
| II. | Objetivo | 3 |
| III. | Concepto y requisitos | |
| | Concepto | 4 |
| | Requisitos | 6 |
| | Inaplicación de un requerimiento | 10 |
| IV. | Características, estructura y contenido de la documentación de auditoría | |
| | Características | 11 |
| | Estructura y contenido | 13 |
| | Sistema de referencias | 16 |
| | Conclusiones de área | 19 |
| | Marcas de comprobación | 22 |
| | Notas de seguimiento | 23 |
| | Evidencia informática | 24 |
| V. | Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría | 25 |
| VI. | Compilación del archivo final de auditoría | 26 |
| VII. | Confidencialidad de los papeles de trabajo | 28 |
| | Anexo I: Modelo de la organización de los Papeles de trabajo | |
| | Archivo general | |
| | Archivo corriente | |
| | Archivo permanente | |

Nota: Para facilitar el análisis y utilización de esta sección del Manual de fiscalización se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo correspondientes.

I. Introducción

1. Todas las fiscalizaciones se deben documentar con el detalle suficiente para proporcionar una clara comprensión del trabajo realizado, la fuente de la información utilizada y las conclusiones alcanzadas.

Se debe aplicar el **juicio o criterio profesional** a la hora de determinar la cantidad, tipo y contenido de dicha documentación, que sea conforme con las normas técnicas de aplicación.

La finalidad de los papeles de trabajo es facilitar la planificación y la realización de la auditoría, la supervisión y revisión de la misma y suministrar evidencia del trabajo realizado, de tal modo que sirvan de soporte a las conclusiones, comentarios y recomendaciones incluidos en el informe. Una adecuada documentación del trabajo contribuye a la **calidad** de la auditoría.

2. La NIA-ES 230 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación correspondiente a una auditoría de estados financieros. La ISSAI-ES 200 (apartados 63 a 65) recoge diversos requerimientos para los auditores públicos en relación con la documentación de una fiscalización. Esta Guía práctica de fiscalización incorpora y sintetiza lo dispuesto en ambas normas, adaptando sus disposiciones a las características de las auditorías de los OCEX.

También se ha tenido en consideración determinadas disposiciones relativas a la documentación del trabajo establecidas en el Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

II. Objetivo

3. El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione: *(NIA-ES 230; P5)*
 - (a) un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de fiscalización; y
 - (b) evidencia de que la fiscalización se planificó y ejecutó de conformidad con las ISSAI-ES/NIA-ES y las exigencias legales y reglamentarias aplicables.

III. Concepto y requisitos

Concepto

4. Los papeles de trabajo, bien sean en papel o en soporte electrónico, comprenden, la totalidad de los documentos elaborados y recibidos en el desarrollo de la fiscalización destinados a dar cumplimiento al programa de trabajo y acreditar su realización. *(MPFR TCu apartado 3.4.1)*

Constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la fiscalización, teniendo por objeto que el equipo fiscalizador disponga de un registro suficiente y adecuado en el que apoyar sus resultados, conclusiones y recomendaciones, siendo el nexo de unión entre el trabajo de campo y el informe de fiscalización.

La forma y contenido de los papeles de trabajo variará en función de las circunstancias y características de la fiscalización, sin perjuicio de la utilización, cuando sea posible, de modelos normalizados que faciliten su preparación, supervisión y control de calidad.

5. La documentación adecuada de auditoría es importante por varias razones: *(ISSAI-ES 200; P64) (NIA-ES 230; P3)*
 - confirma y respalda las opiniones e informes de auditoría;
 - soporta las bases tenidas en cuenta para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor;
 - evidencia que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las normas de auditoría y las exigencias legales o reglamentarias aplicables;
 - sirve como fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte de la entidad auditada o de alguna otra parte;
 - facilita la labor al equipo encargado de la planificación y ejecución de la auditoría;
 - permite al equipo encargado rendir cuentas de su trabajo;
 - ayuda al desarrollo profesional del auditor;
 - facilita a los miembros del equipo encargado de la supervisión, la dirección y revisión del trabajo de auditoría el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión, de acuerdo con las normas de auditoría;
 - posibilita mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras; permite realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con las normas internacionales de calidad o con los requerimientos requisitos nacionales y particulares de la ICEX, que sean al menos igual de exigentes.

Requisitos

6. El auditor preparará la documentación de la auditoría de forma oportuna. *(ISSAI-ES 200; P63) (NIA-ES 230; P7)*

La preparación oportuna, en el momento en que se realiza el trabajo, de la documentación de la auditoría suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice. *(NIA-ES 230; PA1)*
7. El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, la comprensión de: *(ISSAI-ES 200; P63) (NIA-ES 230; P8)*
 - la naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y reglamentarios aplicables;

- los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida;
- así como las cuestiones significativas que surgieran durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales relevantes aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

Un auditor experimentado es una persona (tanto interna como externa al OCEX) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:

- (i) los procesos de auditoría;
- (ii) las ISSAI-ES/NIA-ES y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- (iii) el entorno en el que la entidad opera; y
- (iv) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector público.

8. El auditor dejará constancia de: *(NIA-ES 230; P9)*

- las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
- la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y
- la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.

También documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. *(NIA-ES 230; P10)*

La comunicación y discusión con la dirección, y en su caso con los responsables del gobierno de la entidad, de las incorrecciones materiales identificadas en el curso de la auditoría se puede realizar a lo largo de la misma, y en todo caso cuando se haya elaborado un borrador preliminar del informe, que será discutido por el auditor con la dirección en una reunión con carácter previo al envío formal a alegaciones del informe de fiscalización. Se documentará en los papeles de trabajo la fecha de la reunión, los asistentes y los principales aspectos tratados.

9. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia. *(NIA-ES 230; P11)*

Inaplicación de un requerimiento

10. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una ISSAI-ES/NIA-ES/GPF-OCEX, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. *(NIA-ES 230; P12) (ISSAI-ES 200; P65)*

IV. Características, estructura y contenido de la documentación de auditoría

Características

11. Los papeles de trabajo elaborados deben reunir, entre otras, las siguientes características: *(MPFR TCU apartado 3.4.2)*

- **Oportunidad:** realizarse en los tiempos establecidos según la organización de la fiscalización y ser acordes con los objetivos de cada área de la fiscalización.
- **Integridad:** contener toda la información necesaria que fundamente los resultados de la fiscalización, la evidencia obtenida, así como las cuestiones importantes que surjan durante la fiscalización, las conclusiones alcanzadas al respecto, y los juicios profesionales realizados para llegar a esas conclusiones.
- **Concisión:** resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.
- **Claridad** y detalle: elaboración de forma que sea posible su comprensión por quien haya de revisarlos, o por quien, sin haber participado en dicha elaboración, deba consultarlos o utilizarlos, sin necesidad de solicitar aclaraciones adicionales.
Por ello, deben exponerse de forma clara y sin ambigüedades los elementos de juicio obtenidos, las explicaciones o comentarios y las descripciones.
- **Relevancia:** incluir aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar, no extendiéndose a cuestiones que no estén relacionadas con el mismo.

Debemos concentrarnos en la calidad de los papeles de trabajo e intentar limitar su cantidad. Se debe evitar incluir fotocopias innecesarias.

12. La terminología utilizada debe ser equilibrada. Las manifestaciones contenidas en los papeles de trabajo deben ser lo más conceptual y objetivas posible y deben ser escritas en forma concisa pero completa. Se debe evitar el lenguaje pomposo o con connotaciones exageradas o emotivas.

Los miembros del equipo de trabajo no deben otorgar mayor importancia a sus hallazgos de auditoría de lo que demuestran los hechos. Además, no se deben formular aseveraciones que pueden caracterizar a una situación como una irregularidad, o realizar determinadas calificaciones jurídicas, sin la suficiente evidencia y fundamento jurídico.

Estructura y contenido

13. La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerá de factores tales como: (NIA-ES 230; PA2)
- La dimensión y la complejidad de la entidad.
 - La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar.
 - Los riesgos identificados de incorrección material.
 - La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida.
 - La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
 - La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.
 - La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.
 - El tipo de informe que se vaya a emitir.
14. La documentación de auditoría puede registrarse en papel o por **medios electrónicos**, según se establezca en cada OCEX. (NIA-ES 230; PA3)
15. El contenido de los papeles de trabajo vendrá determinado por las circunstancias y características de la fiscalización. En ellos el equipo fiscalizador dejará constancia, al menos, de los siguientes aspectos: (MPFR TCu apartado 3.4.3) (ISSAI-ES 200; P65)
- Encabezamiento: incluirá el ejercicio económico (*), la identificación de la fiscalización (*), el área(*), la referencia(*), el objetivo del papel de trabajo, la identificación de las personas que lo han elaborado(*) y supervisado(*) y las fechas de realización(*).
 - Fuente: documentos que sirven de base y en su caso, procedimiento de obtención.
 - Objetivos y pruebas: referencia cruzada a las pruebas del programa de trabajo llevadas a cabo para la consecución de los objetivos perseguidos.
 - Alcance del trabajo: indica el tamaño de las muestras y la forma de obtención.
 - Referencias: además de que cada papel de trabajo tenga su propia referencia(*), deberá incluir las referencias cruzadas a los papeles de trabajo relacionados con esa prueba, así como a la documentación que le sirva de soporte, con objeto de facilitar su revisión.
 - Resultados del trabajo: verificaciones efectuadas, problemas planteados, deficiencias e incidencias encontradas.
 - Conclusiones: valoración de los resultados del trabajo en relación con los objetivos recogidos en el programa de trabajo.

(*) Información asignada automáticamente en un sistema de papeles de trabajo electrónico.

Cada tipo de auditoría tiene una estructura de áreas y papeles de trabajo diferente: empresas públicas, fundaciones, ayuntamientos, comunidad autónoma, hospitales, etc. No obstante, el uso de papeles normalizados contribuye a mejorar la eficacia en la preparación y revisión, y facilita también la delegación de tareas proporcionando un elemento para controlar su calidad.

En el Anexo I se incluye un esquema modelo de la organización de los Papeles de trabajo.

Sistema de referencias

16. Para facilitar la administración y revisión de los papeles de trabajo, la documentación se preparará y ordenará de manera lógica, mediante un sistema de índices de referencia y de referencias cruzadas que se adecue a las necesidades de cada fiscalización. *(MPFR TCu apartado 3.4.4)*

El sistema de referencia debe reunir, al menos, las siguientes tres características, siendo, por tanto:

- Completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado.
- Sencillo, evitando las referencias demasiado complejas.
- Capaz de permitir la diferenciación de los papeles de trabajo recibidos de los elaborados.

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar los distintos documentos que integran los archivos de la fiscalización, de forma que permita conseguir un triple objetivo:

- Facilitar una organización lógica de los mismos, debiendo ser flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de fiscalizaciones. Con carácter general, el programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área.
- Identificar ágilmente su ubicación, basándose en una combinación de números y letras (código alfanumérico). El orden asignado a cada prueba contenida en el programa de trabajo determinará la referencia de los papeles de trabajo y, en consecuencia, su orden de archivo, facilitando la labor de registro y localización.
- Relacionar la información contenida en un papel de trabajo con la incluida en otro, permitiendo comprobaciones internas mediante la utilización de referencias cruzadas.

17. Se denomina cruzar referencias al hecho de relacionar los datos o comentarios de un papel de trabajo con datos que figuran en otro papel de trabajo para corroborar su exactitud, o explicar con detalle su origen. Por medio del cruce de referencias se aclaran los datos que se incluyen en un papel de trabajo mediante su remisión a otro en el que se analiza, y tiene por objeto vincular los datos reflejados en distintos papeles de trabajo, facilitando su seguimiento. Para ello se coloca al lado de los datos del primer papel la referencia del segundo papel y al lado de los datos del segundo papel la referencia del primero.
18. En un sistema de papeles de trabajo electrónicos la asignación de referencias se realiza automáticamente.

Conclusiones de área

19. Es la exposición concisa del contenido y resultado del trabajo en cada una de las áreas en que se divide aquel. Contendrá la siguiente información:
- Breve descripción de la información analizada en el área. Si esta información está claramente definida en la sumaria, se hará referencia a ella.
 - Trabajo realizado. Se hará referencia al programa de trabajo donde previamente y de forma detallada se ha descrito el trabajo a realizar en el área correspondiente. Sólo en el caso de que alguna de las pruebas señaladas en el programa no se haya realizado o se haya añadido una nueva comprobación, se indicará en este apartado.
 - Resultados del trabajo. Se describirán los puntos relevantes (incidencias superiores a la materialidad del área) o de interés para llegar a las conclusiones.
 - Referencia a las hojas donde se recogen las incidencias observadas: puntos de control interno, ajustes, reclasificaciones, incumplimientos, etc...
 - Conclusiones generales del área y puntos para el informe
20. Para cada área significativa deben existir conclusiones documentadas preparadas por el miembro del equipo de auditoría responsable de la misma. Las conclusiones deben ser claras y redactadas de una forma razonada y estar soportadas por evidencia archivada en los papeles de trabajo. Todas las conclusiones y comentarios deben estar redactados en primera persona por quién debe, obviamente, poder ser identificado.
21. Para poder escribir conclusiones de áreas se debe tener un conocimiento global de la auditoría y establecer relaciones entre el trabajo hecho en cada una de las secciones. Todo el trabajo de auditoría es interactivo y los resultados de las pruebas en las diferentes áreas tienden a confirmar o a contradecir los resultados de las pruebas en otras áreas.

Marcas de comprobación

22. Se llaman marcas de comprobación o simplemente “tildes” a los símbolos utilizados para:

- Explicar la documentación examinada
- Evidenciar el trabajo realizado

Las tildes deben ser sencillas con objeto de no perder tiempo en hacerlos y facilitar su uso uniforme.

Deberá evitarse en la medida de lo posible el abuso en el empleo de tildes en un mismo papel de trabajo, para mantener la claridad y facilitar la revisión. Al inicio de cada auditoría se determinará el significado de cada uno de las tildes con el fin de que exista uniformidad en su utilización por todos los miembros del equipo (se pondrá una hoja al principio de cada carpeta con el significado de los mismos). En el caso de que se utilicen tildes específicos su significado quedará explicado en el propio papel de trabajo.

Se utilizarán colores llamativos (rojo) para las tildes de manera que se distingan fácilmente del resto de anotaciones del papel de trabajo.

En un sistema de papeles de trabajo electrónicos vienen predefinidas las tildes más utilizadas.

Cuando se efectúen comentarios adicionales o que expliquen el trabajo realizado en un análisis en particular, es preferible utilizar notas en lugar de tildes.

Notas de seguimiento

23. Una vez efectuada la revisión de los papeles de trabajo, el revisor anotará aquellas cuestiones que deben ser objeto de aclaración, con el fin de asegurarse de que las conclusiones generales del trabajo a incluir en el informe están suficientemente soportadas y de que se ha completado el trabajo planificado.

También se recogerá la información solicitada a la entidad que esté pendiente de recibir, así como el trabajo pendiente de realizar como consecuencia de esa falta de información o por cualquier otro motivo.

Evidencia informática

24. Cuando se emplee evidencia informática, o se utilicen técnicas o herramientas de auditoría asistida por ordenador los documentos mediante ellas generados se integrarán en los papeles de trabajo, así como la descripción, manual o automatizada, de los procesos y tratamientos efectuados para llegar a los resultados finales partiendo de la evidencia primaria.

V. Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría

25. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor documentará (*NIA-ES 230; P13*) (*ISSAI-ES 200; P65*)

- las circunstancias observadas;
- los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y
- la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.

Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos, muy significativos, que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría. (*NIA-ES 230; PA20*)

VI. Compilación del archivo final de auditoría

26. El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. (*NIA-ES 230; 14*) (*ISSAI-ES 200; P65*)

27. Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza. (*NIA-ES 230; 15*)

IV. Confidencialidad de los papeles de trabajo

28. Los auditores deberán mantener y garantizar la confidencialidad sobre la información obtenida en el curso de sus actuaciones. *(ISSAI-ES 100; P30)*

Los datos relativos a los entes fiscalizados obtenidos por los auditores en el ejercicio de sus funciones no deberán ser utilizados para fines distintos de la propia fiscalización. La información obtenida no deberá ser facilitada a terceros ni utilizada en provecho propio. En concreto, y salvo que una ley establezca expresamente lo contrario, no se facilitará acceso a los papeles de trabajo ni a la información que tenga carácter auxiliar o de apoyo, como la contenida en notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos de la ICEX o con otras entidades.

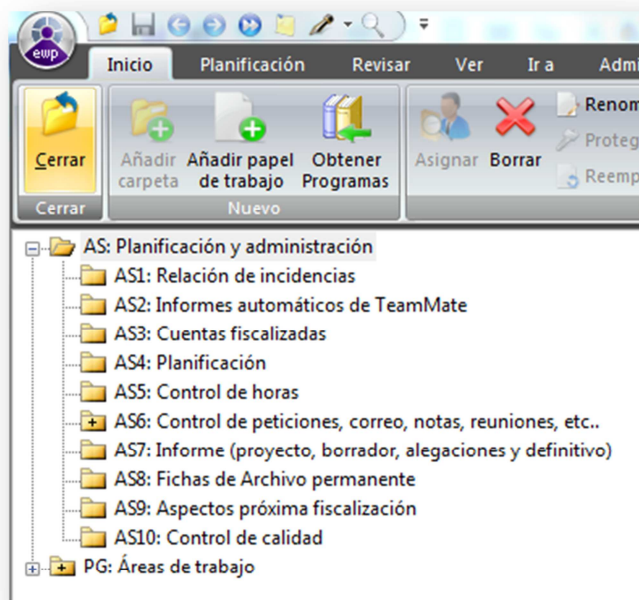
29. El OCEX deberá conservar debidamente custodiados en sus archivos los papeles de trabajo que constituyen el soporte de sus conclusiones, estableciendo los procedimientos que garanticen su protección y conservación durante el tiempo que se regule como necesario. *(ISSAI-ES 100; P30)*

La custodia y conservación de la documentación de las fiscalizaciones finalizadas, tanto si están realizadas en soporte papel como en soporte electrónico, es responsabilidad del Servicio de archivo y documentación del OCEX, que adoptará las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación y su accesibilidad.

30. En algunos casos, el trabajo de auditoría es subcontratado, total o parcialmente, por el OCEX a auditores privados. La aceptación de este tipo de encargos implica que el auditor que realiza el trabajo reconozca que la documentación de auditoría está sujeta a la inspección del OCEX o bien pertenecer al OCEX, según se establezca contractualmente. Las exigencias de confidencialidad también deben recogerse en el contrato correspondiente. *(ISSAI 1230; P14)*

Anexo I: Modelo de la organización de los Papeles de trabajo

Archivo general (ejemplo de papeles electrónicos)



Archivo corriente

Se abrirá una carpeta para cada área de trabajo

Archivo permanente

| | |
|------|--|
| 1. | DATOS GENERALES |
| 1.1 | Ficha de la entidad |
| 1.2 | Antecedentes y objeto |
| 1.3 | Órganos representativos de la entidad |
| 1.4 | Nombramiento auditores |
| 1.5 | Otorgamiento de poderes |
| 2. | LEGISLACIÓN APLICABLE |
| 2.1 | General |
| 2.2 | Norma legal de creación |
| 2.3 | Reglamento |
| 2.4 | Escrituras de constitución y modificaciones estatutarias |
| 2.5 | Estatutos sociales |
| 2.6 | Otros |
| 3. | PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN |
| 3.1 | Compras |
| 3.2 | Personal |
| 3.3 | Subvenciones |
| 3.4 | Ingresos |
| 3.10 | Controles generales TI |
| 3.11 | Sistemas de información |
| 4. | EVOLUCIÓN CIFRAS SIGNIFICATIVAS DE LA ENTIDAD |
| 4.1 | Evolución cifras significativas |
| 4.2 | Patrimonio inicial y modificaciones |
| 5. | CONTRATOS/CONVENIOS CON VIGENCIA INTERANUAL |
| 6. | PERSONAL |
| 6.1 | Organigrama |
| 6.2 | Relación puestos trabajo |
| 6.3 | Convenio colectivo |
| 6.4 | Normativa aplicable |
| 7. | INFORMACIÓN FISCAL |
| 7.1 | Resumen situación tributaria |
| 7.2 | Informes fiscales |
| 7.3 | Actas inspección |
| 7.4 | Recursos planteados |
| 8. | ACTAS DE LOS ÓRGANOS DE LA ENTIDAD. RESUMEN |
| 8.1 | Junta general |
| 8.2 | Consejo administración |
| 8.3 | Comisión ejecutiva u otros órganos de gobierno |
| 9. | SOCIEDADES PARTICIPADAS |
| 9.10 | Datos generales |
| 10. | INMOVILIZADO |
| 10.1 | Inventario |
| 10.2 | Contratos más relevantes |
| 11. | LITIGIOS EN CURSO |