

UNIVERSIDAD MAYOR DE “SAN ANDRÉS”

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA



PETAENG

Plan Excepcional de Titulación para Estudiantes Antiguos No Graduados

MÓDULO DE ACTUALIZACIÓN

**“ANÁLISIS DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN AUDITORÍA EN BASE A
LAS NIAS”**

Autor: Emily Aleida Bustillos Lopez

LA PAZ – BOLIVIA

2022

Dedicatoria:

A todo aquel que quieran conocer un poco más sobre la importancia de los papeles de trabajo en auditoría y se dedique a leer el presente trabajo.

Agradecimiento a:

*Díos "Más Él conoce mi camino me probará y saldré como oro"
Job 23:10*

A mis papás por su paciencia y apoyo incondicional.

A mí misma por mi perseverancia.

*Y a todos muchos amigas, amigos,
que me brindaron palabras de aliento,
ánimo cuando todo se veía difícil.*

RESUMEN

El presente trabajo analiza a los papeles de trabajo y los lineamientos que plantean las NIAs al entender a los papeles de trabajo como evidencia dentro del campo de trabajo de auditoría.

Dentro del ensayo se describe definiciones para que los lectores puedan comprender desde lo simple de que son los papeles de trabajo, objetivo de los mismos, sus características, estructura, historia de las NIAs, las NIAs como guía y lineamientos para desarrollar los papeles de trabajo como evidencia de auditoría, sobre los que recaerá las opiniones del auditor de los informes.

Se pretende que el lector conforme lea el documento, comprenda que los papeles de trabajo no solo tratan de hojas físicas, sino de evidencias de diferentes tipos como por ejemplo base de datos, documentos virtuales, entre otros, que se explican en el presente análisis.

Los tiempos actuales hacen referencia a una marcada nueva era tecnológica donde toda la población tuvo que aliarse de la tecnología más que antes, utilizando los documentos virtuales con mayor relevancia, frecuencia, ya sea por la era o debido a contingencias como las que el mundo entero vivió durante el año 2020 y el 2021 por la pandemia debido al COVID-19.

También se podrá conocer las causas de las diferentes opiniones emitidas por los auditores en los informes, entre otros análisis con referencia a los papeles de trabajo en auditoría.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
II.	ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS.....	2
II.1	Objetivo General.....	2
II.2	Objetivos específicos.....	2
II.3	Justificación.....	2
II.4	Alcance.....	2
II.5	Nivel de investigación.....	3
II.6	Técnica de investigación.....	3
III.	MARCO PRÁCTICO.....	3
	Qué son las Normas Internacionales de Auditoría “NIA”.....	4
	NIAs que regulan sobre evidencia de auditoría.....	5
	Aplicación de las NIAs en Bolivia.....	7
	Qué son los papeles de trabajo.....	8
	Características de los papeles de trabajo.....	15
	Elementos de los papeles de trabajo.....	16
	Estructura de los papeles de trabajo.....	17
	Clasificación de los papeles de trabajo.....	19
	Reglas para elaborar cédulas de auditoría.....	26
	Índice de los papeles de trabajo. (Véase anexo 1).....	27
	Marcas de auditoría en los papeles de trabajo (Véase anexo 2).....	28
	Revisión de los papeles de trabajo.....	29

Naturaleza de los papeles de trabajo.....	30
Propiedad de los papeles de trabajo.....	31
Confidencialidad de los papeles de trabajo.....	31
Responsabilidad de los papeles de trabajo.....	32
Los papeles de trabajo virtuales.....	33
Procesamiento electrónico de datos.....	33
Complejidad técnica.....	34
Reunión de clausura de auditoría virtual.....	36
Limitaciones de la auditoría remota.....	36
Uso práctico de la tecnología.....	38
Utilización de medios informáticos para la realización de una auditoría.....	38
La documentación de auditoría relacionada con el covid-19.....	40
Cómo documentar la supervisión y revisión del trabajo.....	41
Dónde archivar y custodiar la documentación de auditoría.....	42
Sobre cómo documentar las comunicaciones con la entidad.....	43
Compilación.....	43
¿Qué es el archivo electrónico de auditoría?.....	45
Contenido del archivo electrónico.....	46
Procedimientos de confección de los archivos electrónicos.....	46
Medidas de seguridad informática.....	47
El reglamento y la nube.....	47

Algunas otras consideraciones relacionadas con la documentación en formato electrónico.	49
Consideraciones para auditores de entidades pequeñas.....	50
Manual para la preparación de papeles de trabajo	51
Tipos de opinión en auditoría en base a la evidencia.....	52
Fundamento de la opinión	57
IV. CONCLUSIONES.....	59
V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60
VI. ANEXOS	61

ANÁLISIS DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN AUDITORÍA EN BASE A LAS NIAs

I. INTRODUCCIÓN

Los papeles de trabajo hacen referencia a la evidencia en auditoría; cuando se habla de papeles de trabajo se debe tener en cuenta que no existe Normas de Auditoría que explique la forma de los mismos, por lo cual el presente trabajo pretende analizar y abordar bibliografía para poder explicar sobre los papeles de trabajo y su utilización como evidencia en el campo de auditoría.

Generalmente cuando se hace referencia a los papeles de trabajo se viene a la mente hojas físicas y es preciso mencionar y aclarar que los papeles de trabajo en auditoría no solo se limita a hojas físicas sino también a bases de datos entre otros.

Teniendo en cuenta la actualidad y la era de la tecnología también se aborda temáticas de auditoría en tiempos donde los papeles de trabajo se caracterizan por ser virtuales trabajados de forma virtual.

En los diferentes acápite se encontrará desde una breve explicación de las Normas Internacionales de Auditoría NIAs, el significado de papeles de trabajo, las NIAs que nos dan lineamientos para los tratados de los papeles de trabajo, objetivos y todo referente para conocer a detalle sobre la evidencia máxima que tiene el auditor en el desarrollo de su trabajo profesional.

II. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS

2.1 Objetivo General

Analizar los papeles de trabajo de auditoría en base de las NIAs para tener conocimiento de su aplicación

2.2 Objetivos específicos

- Analizar las NIAs y cuales se encuentran vinculadas con la aplicación de los papeles de trabajo.
- Detallar el tema de los papeles de trabajo
- Dar a conocer el tratamiento de los papeles de trabajo en los diferentes ámbitos (normales y remotos).

2.3 Justificación

El presente trabajo emerge al ver que los papeles de trabajo tienen importancia significativa dentro del campo profesional de auditoría, al no ser estos limitados y/o normados bajo ninguna norma específica de auditoría es necesario conocer a profundidad sobre el tema de los papeles de trabajo y analizar las NIAs, si bien los papeles de trabajo no tienen una norma específica que los limite, las NIAs presentan lineamientos sobre evidencias en auditoría, mismos que son desarrollados en el presente trabajo, para tener una idea clara sobre el tema y poder tener referencia de su tratamiento.

2.4 Alcance

El presente trabajo al referirse a los papeles de trabajo evidencia de auditoría, necesaria para que el auditor pueda realizar sus procedimientos de auditoría y formular el informe con opinión, el trabajo presente alcanza de manera general al desarrollo del trabajo de auditoría ya sea auditoría operativa, auditoría financiera, auditoría forense, en marcado en las NIAs.

2.5 Nivel de investigación

Nivel explicativo

El presente trabajo brinda una explicación sobre los papeles de trabajo evidencia de auditoría, analiza las Normas Internacionales de Auditoría como lineamientos para su realización.

2.6 Técnica de investigación

El presente trabajo surgió mediante la revisión de las clases de actualización, recordando lo avanzado en pregrado, utilizando como base fundamental el texto del Lic. Carlos Coronel Tapia, Auditoría Financiera Basada en Riesgos, y toda la bibliografía que se pudo recabar en cuanto al tema.

De referencia:

Apuntes de la clase, diapositivas de material de apoyo obtenido en clases de actualización de PETAENG 2020, y pregrado de la UMSA.

Se recurrió también a bibliografía brindada por la red internet, cabe recalcar que en la actualidad nos encontramos en Pandemia y Cuarentenas, e ir a revisar a bibliotecas se anuló, por lo que la red internet fue un aliado para el desarrollo del presente trabajo, se recurrió a diferentes autores en la red internet.

Se accedió a la Normativa de Auditoría, diccionarios, todo de manera virtual.

III. MARCO PRÁCTICO

En toda profesión se tiene tecnicismos, con los cuales se hace referencias a algo determinado que los profesionales del área conocen o reconocen, el tecnicismo de “papeles de trabajo”, no se encuentra enmarcado en las Normas Internacionales de Auditoría, pero hacen referencia a las evidencias que se van obteniendo en el transcurso del trabajo de auditoría.

Los papeles de trabajo “... constituyen los registros del trabajo realizado por los auditores...” (Carlos & Coronel Tapia, 2012) , hace referencia a que el auditor en el desempeño del trabajo que va realizando recopila evidencia a lo que llamará papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo, constituyen valor al convertirse en evidencia, la auditoría se verá respaldada en los mismos, para las diferentes opiniones que vaya a emitirse en los informes, ya sean con opinión limpia, adversa, negativa o una abstención de opinión.

La NIA 500 menciona “**Objetivo, 4.** El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener **evidencia** de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión” (“Evidencia de Auditoría” NIA 500), los papeles de trabajo se constituyen en la evidencia sobre la cual el auditor sustentará conclusiones razonables, sobre las cuales pueda fundamentar y respaldar su opinión, cabe recalcar que menciona que la evidencia debe ser suficiente y adecuada (calidades específicas que se desarrollaran más adelante).

Qué son las Normas Internacionales de Auditoría “NIA”

Las Normas Internacionales de Auditoría NIA, son normas emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través de la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), son un conjunto único de estándares que se aplican a las auditorías para todas las organizaciones, como componente guías mundiales básicas para auditores independiente o firmas de auditoría.

Estándares que ayuda a crear un lenguaje de auditoría común para fortalecer a todas las organizaciones centrado en promover la calidad de la auditoría y las habilidades de los auditores para trabajar en diferentes tipos de entidades: cotizadas y privadas, grandes y pequeñas.

“Hoy en día los procesos de auditoría se hacen indispensables, debido a que vivimos en un mundo que cambia cada segundo, y la tecnología va demandando cambios en el manejo de los sistemas de información, como resultado de la globalización; además la información financiera se ha convertido en uno de los principales insumos del desarrollo del comercio internacional, al momento de tomar decisiones financieras y económicas. Lo que hace necesario conocer el manejo adecuado del sistema de información financiera para poder establecer su veracidad. Es por esto que surgen las normas internacionales de Auditoría, un estándar internacional emitido por la el comité IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) de la IFAC (International Federation of Accounts), el cual se considera un conjunto de requisitos y cualidades personales y profesionales que debe tener un Contador Público y Auditor al realizar su trabajo de Auditoría y emitir un dictamen o informe, garantizando calidad y veracidad en su trabajo. Las normas internacionales están siendo adoptadas por la mayoría de los países alrededor del mundo, al realizar un trabajo de auditoría de calidad”. (Auditol, 2020)

Las normas de auditoría son medidas establecidas por la profesión, que instauran la calidad, los procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en la auditoría. Las nuevas normas internacionales, resultado del Proyecto Claridad, el cual ha realizado una revisión sustancial de las normas para alcanzar una mayor claridad y ajustar la estructura de las mismas para facilitar su adecuación a diferentes países alrededor del mundo, están vigentes desde Diciembre 15 de 2009, establecidas y aclaradas por la profesión contable en los Estados Unidos para el desarrollo de auditorías de estados financieros.

Establecen objetivos generales del auditor cuando conduce una auditoría de acuerdo a las normas internacionales de auditoría, y cada norma presenta un objetivo específico estableciendo la obligación del auditor en relación a dichos objetivos mediante la presentación de requisitos en cada norma. Buscando un mayor entendimiento y claridad las normas presentan introducción, objetivos, definiciones, requisitos, y material de aplicación y otro material explicativo.

NIAs que regulan sobre evidencia de auditoría

El proyecto comprende 36 normas de auditoría clarificadas y la norma de calidad (ISQC) que están organizadas en secciones separadas que permiten entender la norma completamente y que el auditor desarrolle la auditoría apropiadamente mejorando la credibilidad de la información financiera y la calidad del trabajo de auditoría. Además establecen los objetivos generales del auditor cuando conduce una auditoría de acuerdo a las normas internacionales de auditoría, y cada norma presenta un objetivo específico estableciendo la obligación del auditor en relación a dichos objetivos mediante la presentación de requisitos en cada norma. Buscando un mayor entendimiento y claridad las normas presentan introducción, objetivos, definiciones, requisitos, y material de aplicación y otro material explicativo.

Las NIAs que departen específicamente de evidencia de auditoria son:

- NIA 500 Evidencia de auditoría.
- NIA 501 Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para partidas seleccionadas.
- NIA 505 Confirmaciones externas. NIA 510 Trabajos iniciales de auditoría – Saldo iniciales
- NIA 520 Procedimientos analíticos.
- NIA 530 Muestreo de auditoría.
- NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonables y revelaciones relacionadas.
- NIA 550 Partes relacionadas.

- NIA 560 Hechos posteriores
- NIA 570 Negocio en marcha.
- NIA 580 Declaraciones escritas.

Sin embargo todas las NIAs tienen relación.

NIAs que hablan sobre los principios y responsabilidades globales:

- NIA 200 Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA 210 Acuerdo de los términos de los trabajos de Auditoría
- NIA 220 Control de calidad para una auditoría de Estados financieros.
- NIA 230 Documentación de auditoría.
- NIA 240 Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.
- NIA 250 Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.
- NIA 260 Comunicación con los encargados del gobierno corporativo.
- NIA 265 Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración.

NIAs que regulan planificación, riesgos y respuestas:

- NIA 300 Planeación de una auditoría de estados financieros
- NIA 315 Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.
- NIA 320 Importancia relativa en la planeación y realización de una auditoría.
- NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.
- NIA 402 Consideraciones de auditorías relativas a una entidad que usa una organización de servicios.
- NIA 450 Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría.

NIAS que departen sobre la utilización del trabajo realizado por otros:

- NIA 600 Consideraciones especiales: Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
- NIA 610 Uso del trabajo de auditores internos.
- NIA 620 Uso del trabajo de un experto.

NIAs en las que se encuentra regulaciones sobre las conclusiones e informe de auditoría:

- NIA 700 Formación de una opinión e informe sobre estados financieros.
- NIA 705 Modificaciones a la opinión en el informe .del auditor independiente.
- NIA 706 Párrafos de énfasis sobre asuntos y párrafos de "otros asuntos" en el informe del auditor independiente.
- NIA 710 Información comparativa. Cifras correspondientes y estados financieros comparativos.
- NIA 720 La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.

Consideraciones especiales:

- NIA 800 Consideraciones especiales: Auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales.
- NIA 805 Consideraciones especiales: Auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.
- NIA 810 Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos.
- NICC 1 Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica y otros compromisos de seguridad y servicios relacionados.

Aplicación de las NIAs en Bolivia

“El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Bolivia (CAUB) fue establecido en 1989 y ratificado por la Resolución 20934343 en 1991. Ley 3911 (1957) regula la profesión contable y de auditoría en Bolivia. En Bolivia, la entidad del gobierno nacional autorizado por la Ley de 2495 para aprobar las normas de contabilidad y auditoría es la Autoridad de Control Fiscal y Social de las Empresas (AEMP). Ésta ha delegado en el CAUB la facultad de elaborar las normas de contabilidad y auditoría. La aprobación final legal y la emisión de la normas se realiza por la AEMP. En marzo de 2006, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) aprobó la financiación para un proyecto FOMIN para ayudar al CAUB en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en Bolivia. Sin embargo, CAUB es un ente de afiliación voluntaria y no tiene la autoridad legal para cambiar los estándares educativos o cambiar el plan de estudios de contabilidad. El proyecto FOMIN llegó a su fin el 31 de marzo de 2011...

... En Bolivia, la entidad del gobierno nacional autorizado por la Ley de 2495 para aprobar las normas de contabilidad y auditoría es la Autoridad de Control Fiscal y Social de las Empresas

(AEMP). La AEMP ha delegado en el CAUB a través Acuerdo la facultad de elaborar las normas de contabilidad y auditoría. La aprobación final legal y la emisión de la normas se realiza por la AEMP. El CAUB ha ejecutado, con fondos del Proyecto FOMIN, un proyecto de convergencia a Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En el marco de este proyecto, se han elaborado y aprobado 32 normas de auditoría convergentes y un marco de referencia. El proyecto concluyó en 2010 con el desarrollo del 100% de las Normas de Auditoría de Bolivia a la convergencia de NIA (El CAUB está utilizando la última traducción al español de las NIA por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) en 2007 y parte de 2008, de la adaptación IAASB. El CAUB solo agrega un glosario de términos que son utilizados en Bolivia para dar cuenta pública de las diferencias dialectales regionales en el lenguaje. En 2009, CAUB se unió al grupo de revisión de traducción del Manual de 2009 IAASB, que incluye las traducciones de la Normas del IAASB realizado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (España) en colaboración con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y revisado por un Comité de Revisión dirigido por la FACPCE y compuesto por representantes de los organismos miembros de IFAC en Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Panamá, Paraguay y Uruguay.

... En Bolivia, la única institución que elabora normas gubernamentales es la Contraloría General de la República. El Gobierno ha adoptado las IPSAS sin modificaciones. Se trata de un cumplimiento obligatorio para todos los profesionales que pertenecen a las instituciones gubernamentales o empresas privadas que los trabajos de auditoría de entidades del sector público para cumplir con las normas del gobierno. CAUB colabora con el Gobierno con el fin de facilitar la aplicación de esas normas...” (2020)

Qué son los papeles de trabajo

Los **papeles de trabajo** se constituyen en evidencia, según las NIAS se entiende por evidencia a la “... información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión”. En el diccionario de la lengua castellana por evidencia se encuentra que es palabra derivada de evidente y evidente significa: “Que es tan claro y patente que no puede ser puesto en duda o negado”.

Es el conjunto de cédulas, archivos, documentos que contienen los datos e información obtenida por el auditor en su revisión, en los cuales se describen las pruebas realizadas, los procedimientos aplicados y los resultados con los que se sustentan y apoyan las observaciones, recomendaciones, acciones, opiniones y conclusiones del informe correspondiente.

También es importante conocer la definición de cédulas de auditoría, mismas que son hojas en la que refleja los procedimientos de auditoría efectuados durante la revisión, así como de los resultados obtenidos.

Objetivos de los papeles de trabajo

El objetivo principal de los papeles de trabajo es que estos nos sirvan como base fundamental dentro del trabajo de auditoría para las decisiones, opiniones, conclusiones, sugerencias, respuestas que el auditor presenten una vez concluido el trabajo de auditoría, mismo que se plasmará en el informe de auditoría.

“En cierto sentido, constituyen una prueba de la validez o corrección de los registros del cliente, así como del informe de auditoría. Los papeles de trabajo también señalan el grado de confiabilidad que se puede tener sobre los sistemas de control interno y de auditoría interna...”

Otra finalidad que se persigue con los papeles de trabajo de auditoría es permitir que un socio del despacho pueda tener una base para revisar la labor de investigación que hayan realizado otros miembros del despacho.

“Los papeles de trabajo también sirven como guía para auditorías subsecuentes” (Jacome, 2002)

Entendiendo los objetivos y finalidades de los papeles de trabajo el autor Carlos Coronel en su texto cita 4 objetivos de los papeles de trabajo:

- Respalda la opinión de auditoría
- Cumplir con las Normas del trabajo de Campo
- Facilitar la asignación y coordinación del trabajo de auditoría
- Ayudan a planear y efectuar la auditorías futuras del cliente

1. Respalda la opinión de auditoría.

Los lineamientos de la opinión de auditoría se encuentran en la Norma Internacional de Auditoría 700 donde se señala:

“El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando: (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material.

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 7001 , concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros

Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de: (a) la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros...”

Es así que el auditor en el desarrollo de la auditoría debe recabar “evidencia” “papeles de trabajo”, mismos que darán respaldo a la opinión emitida por el auditor, en la obtención de los mismos se podrá comprobar si los estados financieros se encuentran enmarcados en el Marco de Referencia de Información Financiera Aplicada (MIRFA), una vez obtenidos la evidencia suficiente y adecuada, el auditor podrá emitir una opinión, caso contrario podría abstenerse de emitir opinión alguna.

2. Cumplir con las normas del trabajo de campo.

Las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas emitidas en 1948 se clasifican en tres según el autor Roger Vara Rojas:

- **Normas Generales o Personales**

Las normas generales son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo a diferencia de aquellas normas que se refieren a la ejecución del trabajo a las relativas al informe.

Estas normas personales o generales se aplican por igual a las áreas del trabajo de campo y al informe. Las personas que desempeñan una profesión constituyen el factor más importante de la misma por tanto, la calidad de la gente marca la calidad de la profesión. Dicen como debe ser el auditor para garantizar que su trabajo sea de calidad.

“Es difícil determinar cuáles son los rasgos deseables para una persona; es más difícil aún especificar cuáles son los rasgos deseables para una profesión. En consecuencia, estas normas generales son bastante amplias y permiten un considerable grado de interpretación... La auditoría debe desempeñarse por una persona o personas que posean un adiestramiento técnico adecuado y pericia profesional”. (Bailey, 1998)

- **Normas de Ejecución del Trabajo**

El segundo grupo de Normas de Auditoría se refieren a los requisitos mínimos que deben cumplirse en el desarrollo del trabajo para ofrecer calidad. Este grupo de normas suministrar al auditor la base para efectuar un juicio profesional sobre la calidad de los estados financieros sometidos a su escrutinio.

El trabajo debe planificarse adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben supervisarse apropiadamente. [Bailey, 1998]

El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.

La planeación del trabajo tiene como significado, decidir con anticipación todos y cada uno de los pasos a seguir para realizar el examen de auditoría. Para cumplir con esta norma, el auditor debe conocer a fondo la Empresa que va a ser objeto de su investigación, para así planear el trabajo a realizar, determinar el número de personas necesarias para desarrollar el trabajo, decidir los procedimientos y técnicas a aplicar así como la extensión de las pruebas a realizar. La planificación del trabajo incluye aspectos tales como el conocimiento del cliente, su negocio, instalaciones físicas, colaboración del mismo etc.

Al analizar la primera norma sobre la ejecución del trabajo debe tenerse en cuenta que la designación del auditor con suficiente antelación presenta muchas ventajas tanto para éste como también para el cliente. Para el auditor es ventajoso porque el nombramiento con anticipación le permitirá realizar una adecuada planeación de su trabajo para así ejecutarlo de manera rápida y eficaz y para determinar la extensión de la labor que pueda llevarse a cabo antes de la fecha del balance.

El trabajo preliminar del auditor es benéfico para el cliente por cuanto permite que la revisión se ejecute más eficientemente y también hace posible que se pueda completar la revisión en un tiempo más corto después de la fecha del balance. La ejecución de parte del trabajo de auditoría antes del fin del año también facilita el que se consideren con

tiempo cualesquiera problemas contables que puedan afectar los estados financieros y el que puedan ser modificados a tiempo los procedimientos contables de acuerdo con las recomendaciones del auditor.

La designación anticipada tiene influencia crucial en la planificación de pruebas tales como la observación de inventarios físicos, la cual de no llevarse a cabo implica necesariamente una salvedad por limitación al alcance de las pruebas. Tiene también importancia en la medida que permite que parte del trabajo pueda ejecutarse en diversas fechas del año para evitar el recargo de trabajo en las fechas inmediatamente siguientes al corte de los estados financieros examinados.

A pesar de que un nombramiento con anticipación es preferible, puede darse el caso de que un auditor acepte un trabajo cerca a la fecha de fin de año. En estos casos antes dar su aceptación, éste debe cerciorarse de sí las circunstancias son tales que le permitan efectuar un examen adecuado y la expresión de una opinión limpia, o de lo contrario él debe discutir con el cliente la posible necesidad de una opinión con salvedades o de que no se puede expresar una opinión. Algunas veces las limitaciones encontradas para la revisión pueden ser remediadas; por ejemplo, la toma del inventario físico puede ser aplazada o puede llevarse a cabo otro inventario para que sea observado por el auditor.

Las pruebas de auditoría pueden ejecutarse casi en cualquier época del año. Durante la revisión preliminar, el auditor puede llevar a cabo pruebas de los registros del cliente y sus procedimientos para determinar hasta qué grado puede tenerse confianza en ellos. Las conclusiones a las cuales llegue a través de las pruebas le servirán para determinar los procedimientos de auditoría necesarios para completar el examen. Es pues una práctica aceptable el que el auditor ejecute partes substanciales de su examen durante revisiones o visitas preliminares.

Cuando el auditor ejecuta gran parte del examen antes del cierre de los estados financieros y la evaluación del control interno le indica que puede confiar en este, los procedimientos de auditoría de la visita final año pueden consistir principalmente en contrastaciones de las cifras finales contra saldos anteriores y revisión e investigación de transacciones poco usuales y fluctuaciones importantes. La oportunidad de los procedimientos de auditoría implica una adecuada programación y un orden en su aplicación, y por lo tanto, comprende la posible necesidad de exámenes simultáneos de, por ejemplo, caja y bancos, inversiones, préstamos bancarios y de otras partidas relacionadas.

También puede requerir la necesidad de un elemento de sorpresa, de implantar un control sobre activos fácil negociación y el establecimiento de un corte adecuado a una fecha distinta a la del balance. Todos estos puntos deben ser resueltos con base en la efectividad del control interno contable existente en cada situación.

La necesidad de orden en la ejecución de los procedimientos de auditoría es aparente, por ejemplo, en la aplicación de los procedimientos para observación de inventarios físicos. Una revisión de los procedimientos propuestos por el cliente para la toma del inventario es tan esencial para el objetivo como lo es la revisión de los procedimientos del cliente para obtener un corte adecuado de ventas y compras en los registros.

Otro ejemplo se encuentra en la revisión de documentos negociables cuando son de volumen, ya que debe hacerse el planeamiento necesario para evitar la sustitución de inversiones ya arqueadas por otras que debieran estar en existencia y no lo están.

El asistente al comenzar su carrera como auditor, debe obtener su experiencia profesional con una adecuada supervisión y revisión de su trabajo por un supervisor experimentado. La naturaleza y grado de la supervisión y de la revisión, varían grandemente en la práctica. El auditor que tiene a su cargo la responsabilidad final del trabajo, debe ejercer un juicio maduro en los diversos grados de su supervisión y revisión del trabajo ejecutado y el criterio seguido por sus subordinados, que a su vez deben hacer frente a la responsabilidad vinculada con los diversos grados y funciones de su trabajo.

- **Normas de Preparación del Informe**

El dictamen de un auditor es el documento por el cual un contador público, actuando en forma independiente, expresa su opinión sobre los estados financieros sometidos a su examen. La importancia del dictamen ha hecho necesario el establecimiento de normas que regulen la calidad y los requisitos para su adecuada preparación. Está compuesto por cuatro NAGAS:

Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA): El informe debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los PCGA. Esta norma requiere que el auditor conozca los principios de contabilidad y procedimientos, incluyendo los métodos de su aplicación.

Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados: para que la información financiera pueda ser comparable con ejercicios anteriores y

posteriores, es necesario que se considere el mismo criterio y las mismas bases de aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, en caso contrario, el auditor debe expresar con toda claridad la naturaleza de los cambios habidos.

Revelación suficiente. A menos que el informe del auditor lo indique, se entenderá que los estados financieros presentan en forma razonable y apropiada, toda la información necesaria para mostrarlos e interpretarlos apropiadamente.

Opinión del auditor. El dictamen debe expresar una opinión con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o una afirmación a los efectos de que no puede expresar una opinión en conjunto. El objetivo de esta norma, relativa a la información del dictamen, es evitar una mala interpretación del grado de responsabilidad que se está asumiendo. El auditor no debe olvidar que la justificación para expresar una opinión, ya sea con salvedades o sin ellas, se basa en el grado en que el alcance de su examen se haya ajustado a las NAGAS.

Mediante los papeles de trabajo el auditor podrá comprobar que su trabajo se sujetó a las normas básicas de auditoría en cuanto a los procedimientos del trabajo, planificación adecuada del trabajo de auditoría (Primera norma), en la existencia de un adecuado estudio y evaluación de control interno (Segunda norma) (ejemplo aplicación de cuestionarios, gráficos descriptivos, organigramas, entre otros). En la tercera norma indica que los informes emitidos por el auditor deben estar presentados de acuerdo a los Principios.

Los papeles de trabajo documentarán el cumplimiento de las normas, brindando autenticidad del trabajo de auditoría.

3. Facilitar la asignación y coordinación del trabajo de auditoría.

Los programas del trabajo de auditoría, se deben encontrar en los papeles de trabajo, que ayudaran al equipo de trabajo a coordinar el trabajo conjunto.

“Considerando que el programa de auditoría documenta en detalle los procedimientos seguidos para la obtención de evidencia necesaria para lograr los objetivos del examen, los papeles de trabajo sirven como evidencia que se han completado debidamente los procedimientos requeridos para el programa de auditoría.

Por lo tanto:

- Ayudan a los miembros del equipo a adoptar una estructura ordenada y uniforme en su tarea.
- Facilitar la supervisión y revisión de las tareas efectuadas y proporcionan evidencia de dichas funciones.
- Documentan la información que puede ser utilizada en exámenes futuros.” (Carlos & Coronel Tapia, 2012)

4. Ayudan a planear y efectuar las auditorías futuras del cliente.

Cuando se realiza un trabajo de auditoría de una gestión determinada se recaban bastantes papeles de trabajo, con información relevante que serán de utilidad para la planificación del siguiente trabajo de auditoría, sobre los mismos que el auditor podrá trabajar, revisar y en muchos casos mejorar los mismos papeles de trabajo.

Para que el trabajo realizado por el auditor sea de calidad se debe brindar la importancia necesaria a los papeles de trabajo, estos deben obtener evidencias suficientes, adecuadas, recabados durante todo el proceso de trabajo de auditoría, desde que se dé inicio, hasta el final de la misma, formando parte fundamental de en todo trabajo de auditoría.

Características de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben cuidar algunas características al ser evidencia de auditoría los papeles de trabajo deben basarse en las características que señala la NIA 500, donde señala:

La evidencia debe ser **suficiente y adecuada**

“El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada...”
(Normas Internacionales de Auditoría 500)

La **suficiencia** es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría, sería apropiado mencionar “calidad de evidencia de auditoría”, pero la suficiencia es un criterio necesario dentro la auditoría, la cantidad de evidencia de auditoría necesaria se funda por el riesgo de representación errónea de importancia relativa (a mayor riesgo, es probable que se requiera más evidencia de auditoría).

Sin embargo, obtener más evidencia de auditoría no puede compensar a la mala calidad.

Se refiere a ser **adecuada**, cuando la evidencia de auditoría da respuesta a lo que se quiere evidenciar o evaluar, para que sea adecuada, la evidencia deberá ser **válida y confiable**; es decir, las pruebas practicadas deberán corresponder a la naturaleza y características de las materias examinadas.

También la información que contengan los papeles de trabajo deben ser **importantes**, la información será importante cuando guarde una relación lógica y patente con el hecho que se desee demostrar o refutar.

Y de **pertinencia**, la evidencia deberá ser congruente con los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

Entonces se dice que será suficiente la evidencia objetiva y convincente que baste para sustentar los resultados y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.

Otras características que deben presentar los papeles de trabajo es que den “ser **completos**”, deben incluir todos los procedimientos aplicados, la totalidad de las observaciones encontradas, la conclusión a que se llegó, la fuente de datos, marcas e índices, así como el cruce o conexión con otras cédulas.

“Debe ser **entendible**”, deberá ser de fácil interpretación al enfoque de la revisión, de los procedimientos que se aplicaron, así como su alcance y el motivo de aplicar determinados procedimientos, los resultados que se obtuvieron, si estos constituyen irregularidades o deficiencias y las pruebas que lo respaldan.

“De fácil lectura”, debe incluir los datos por orden de importancia e identificables y escribir con letra legible, a fin de facilitar la lectura.

Elementos de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo deben ser claros y concisos respecto de la cuenta u operación a la que se refieran, del trabajo desarrollado y de las conclusiones obtenidas, esto se logra estableciendo un mínimo de elementos que es conveniente tener en cuenta al elaborarlos, cumpliendo ciertas formalidades como por ejemplo ser entendibles, estar marcados debidamente, ser fehacientes.

Algunos de estos elementos que deben contener toda cédula o papel de trabajo de auditoría, son:

- Nombre de la empresa a la que se audita.

- Fecha del cierre del ejercicio examinado.
- Título o descripción breve de su contenido.
- Fecha en que se preparó.
- Nombre de quien lo preparó.
- Fuentes de donde se obtuvieron los datos.
- Descripción concisa del trabajo efectuado.
- Conclusión.

Estructura de los papeles de trabajo

El diseño de los papeles de trabajo son a criterio, responsabilidad, experiencia de cada auditor o firma, por lo cual no existen estructuras estándares al respecto, ni formato limitante. Como los estados financieros, su estructura física destaca el encabezado, cuerpo y pie.

Sin embargo se debe tener claro que los papeles de trabajo deben cumplir con las finalidades y objetivos, es así que se señalan dos componentes básicos:

- Encabezamiento
- Cuerpo

1. Encabezamiento

El encabezado es la parte superior de la cédula los diferentes autores citan que en el encabezamiento deben ir datos importantes como:

- Nombre de la empresa o cliente.
- Fecha de los saldos que se están revisando.
- Fecha de cuando se están realizando el trabajo.
- Nombre de quien prepara los papeles de trabajo.
- Índice de los papeles de trabajo (referenciación)

2. Cuerpo

El cuerpo de los papeles de trabajo es la parte donde se asienta la información obtenida por el auditor y los resultados de la revisión, en la estructura del cuerpo de los papeles de trabajo se debe tener:

- Aplicación y detalle del procedimiento de auditoría aplicado.
- Registro del trabajo, cálculos de comparación, informes de lo encontrado observado.
- Cifras y conceptos sujetos a revisión.
- Datos de los libros de contabilidad o de los elementos de control establecidos en el ente fiscalizador.
- Confirmaciones recibidas.
- Actas recibidas revisadas.
- Observaciones respecto a las irregularidades o deficiencias detectadas.
- Vaciado de declaraciones o comprobantes de contribuciones pagadas.
- Imágenes.
- Gráficos.
- Diagramas.
- Organigramas.
- Conclusiones debidamente fundamentadas con el desglose y determinación del monto de los hechos e irregularidades detectados.
- Referencias.
- Descripción de las marcas utilizadas y cruces que indiquen en forma sistematizada las pruebas realizadas y remitan a otras cédulas relacionadas o complementarias

Citaremos también una parte de la estructura de los papeles de trabajo que muchos no la consideran, muchos solo consideran parte de la estructura al encabezado y al cuerpo pero haremos referencia también al pie.

3. Pie o calce.

El pie o calce es la parte inferior de la cédula; en ella se asientan principalmente los siguientes datos:

- Notas para aclarar o complementar algún concepto asentado en el cuerpo de la cédula, para aclarar o ampliar información o para señalar situaciones especiales.
- Marcas de auditoría empleadas y su significado (si no se elabora una cédula especial para ello).

- Fuente de los datos asentados en el cuerpo de la cédula.
- Normalmente se anotará la preposición DE en color rojo, y enseguida la fuente de información (auxiliares, pólizas, cuentas por liquidar certificadas, contratos, etc.)

Clasificación de los papeles de trabajo

Diferentes autores clasifican a los papeles de trabajo en dos:

- Por su uso
- Por su contenido

1. por su uso

“Denominado así por el aporte de información que dan a la auditoría sobre información de consulta dinámica o estática...” (Carlos & Coronel Tapia, 2012)

La clasificación por su uso que se da a los papeles de trabajo a la vez se subdivide en dos tipos de archivos llamados legajos (“Conjunto de informaciones, documentos o papeles recopilados, referentes a una persona o un asunto”) (Diccionario, 2020) , estos legajos se clasifican en continuos o permanentes, de acuerdo a la forma como se los podrá utilizar.

- Legajo permanente
- Legajo corriente
 - Legajo corriente
 - Legajo resumen
 - Otros tipos de legajo

Cabe recalcar como se dijo en un principio no existe un modelo limitante, específico de los papeles de trabajo, es de esta forma que el auditor debe ver lo más conveniente para clasificar los legajos que vaya utilizando.

- Legajo permanente

Hace referencia a los archivos de documentos que el auditor va recaudando de la empresa y podrá utilizarlo más de una gestión según el autor Carlos Coronel este archivo cumple con las siguientes características:

- ✓ Recuerda a los auditores sobre información útil y aplicable para un periodo de muchos años.
- ✓ Proporciona un resumen de las políticas y la organización del cliente.

- ✓ Conserva información y documentación que no sufren cambios eliminando la necesidad de elaborar un legajo año por año.

El legajo permanente es elaborado durante la primera gestión de auditoría y podrá servir a los auditores para las siguientes gestiones, que sea permanente no quiere decir que no esté sujeto a revisiones o pueda ser cambiado, este legajo debe ser revisado y si algún componente cambia debe desplazarse, podrían ocurrir cambios con el paso de los años.

Entre este tipo de legajo permanente podemos citar:

- Actas de constitución de la Empresa.
- Estatutos.
- Registros de la empresa (registro en autoridades de supervisión si corresponde, SIN, AFPs, GAM, entre otros).
- Plan de cuentas.
- Manual de funciones.
- Políticas de adquisiciones, ventas, entre las que tenga y utilice.
- Organigrama.
- Contratos a más de 5 años.
- Documentos de préstamos a más de 5 años.
- Otros que considere pertinentes el auditor.

- **Legajos corrientes**

Este legajo contendrá y conservar toda aquella información que nos permita realizar una programación efectiva y una auditoría eficiente, hace mención a los documentos que se recabará de una gestión y servirán de evidencia y se utilizaron durante la gestión y o trabajo de auditoría.

Entre este tipo de legajo corriente podemos citar:

- Programas de trabajo
El programa de auditoría es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. Dado que los programas de auditoría se preparan anticipadamente en la etapa de planeación, estos pueden ser modificados en la medida en que se ejecute el trabajo, teniendo en cuenta los hechos concretos que se vayan observando.

➤ Confirmaciones

El objetivo del auditor, cuando usa procedimientos de confirmación externa, es diseñar y ejecutar estos procedimientos para obtener evidencia de auditoría adecuada y confiable.

Confirmación externa: Es la evidencia de auditoría que se obtiene como una respuesta escrita directa al auditor de parte de un tercero (la parte confirmante), en papel, medio electrónico u otro.

No todas las cuentas necesitan confirmaciones al cien por ciento, sin embargo existen cuentas que necesitan confirmaciones al cien por ciento, ejemplo las cuentas bancarias, procedimientos legales, y otras a consideración del auditor.

➤ Comprobaciones

Consiste básicamente en comprobar hechos a través de la documentación comprobatoria. En la revisión de la documentación de gastos o desembolsos, el auditor deberá tener en cuenta la legalidad, autoridad, propiedad y autenticidad del documento.

- La legalidad, se refiere a que toda operación se sustente con su respectivo documento que reúnan los requisitos legales de comprobantes de pago (Ejm.: factura).
 - La autoridad, se refiere a que todo desembolso debe estar autorizado por las personas facultadas para ello.
 - La propiedad, se refiere a que el gasto o desembolso se relacione con la empresa examinada y no para uso de funcionarios o terceros.
 - La autenticidad del documento, se refiere a que deben ser documentos verdaderos, auténticos, que no sean fraudulentos.
- Entre otros documentos que el auditor considere pertinentes agregar en este legajo, siempre que formen parte de la evidencia y sean útiles para el trabajo de auditoría, y/o hayan formado parte de la gestión a la cual se realiza la auditoría.
- Préstamos a corto plazo
 - Contratos a corto plazo
 - Narraciones, informes, actas.
 - Kárdex de inventarios

El legajo corriente puede subagrupar a su vez en dos tipos de legajo como:

- Legajos corrientes

“Archiva el análisis de las cuentas de los estados financieros...” (Carlos & Coronel Tapia, 2012)

Agrupar a los balances de sumas y saldos, estado de resultados, estados de situación financiera, flujos de caja proyectados, confirmaciones, confirmaciones de cuentas, contratos a corto plazo, entre otros.

- Legajos resumen

Se refiere al resumen de hallazgos realizados durante el trabajo, observaciones, narraciones, son evidencia del trabajo de campo realizado por el auditor.

En este legajo resumen podemos citar memorándum de planificación, carta de presentación de gerencia, copia del informe de auditoría, actas de reuniones en cuanto a la base de trabajo de auditoría.

- Otros legajos

Al no tener una norma que limite el formato de los papeles de trabajo queda a consideración del auditor sumar más legajos o más agrupaciones de los legajos. Dentro de los otros legajos corrientes.

- Asientos de reclasificación

Los asientos de reclasificación deben ser registrados únicamente en los papeles de trabajo del auditor y corresponden a la debida presentación de estados financieros de la agrupación correcta de cuentas, sin importar que las operaciones realizadas en un periodo estén debidamente registradas.

Para determinar el asiento de reclasificación que se requiere, el auditor deberá asegurarse de la debida composición del saldo de la cuenta. Por lo tanto si el saldo de la partida de obligaciones en circulación incluya algunas obligaciones que vencen el próximo año, estas deberán presentarse como pasivo circulante. El asiento que corresponde a este caso será cargo a obligaciones en circulación con abono a porción vencida de obligaciones en circulación.

El auditor deberá resumir estos asientos en una lista dentro de los papeles de trabajo, codificarlos mediante una letra y explicarlos al cliente si es necesario, pero no deberá registrarlos; porque su trabajo no es hacer la contabilidad.

Para facilitar la identificación, los asientos de reclasificación deben estar debidamente agrupados.

- Asientos de ajuste

Cuando el auditor descubre errores importantes en los registros de contabilidad, deben corregirse los estados financieros. Por ejemplo, si el cliente no redujo de forma adecuada el inventario en cuanto a materias primas obsoletas, el auditor puede hacer un ajuste para reflejar el valor de realización del inventario. Aunque el asiento de ajuste descubierto en la auditoría típicamente lo prepara el auditor, éstos deben ser aprobados por el cliente porque la administración tiene la responsabilidad principal por la presentación razonable de los estados financieros.

Sólo los asientos que afecten en forma relevante la presentación razonable de los estados financieros, deben ser hechos. La determinación de cuándo ajustar un error se basa en el impacto que tendrá dicho error en los estados financieros de la empresa que se trate. El auditor debe recordar que varios errores no importantes que no se ajustan pueden ocasionar un error global importante cuando se combinan. Es común que los auditores resuman todos los asientos que no hayan sido registrados en un papel de trabajo aparte como medio para determinar su efecto acumulativo.

2. Por su contenido

Al no existir formatos y limitaciones acerca de los papeles de trabajo varios autores entre los papeles de trabajo clasificados por su contenido hace referencia a diferentes clasificaciones.

El autor Carlos Coronel en su libro de auditoría financiera basada en riesgos hace referencia: “los papeles de trabajo proporcionan diversidad de evidencias según la información que contienen...”

- Papeles de trabajo de planificación o administración
Hace referencia los hojas donde se plasma la planificación, seguimiento y administración de contratos con los clientes, también hace referencia a la planificación del trabajo de auditoría, las evaluaciones, observaciones realizadas, cuestionarios aplicados, actas de reuniones entre otros.
- Papeles de trabajo preparados por el cliente

El trabajo de auditoria si bien es recabar y evaluar la información y las aseveraciones realizadas por el cliente, también puede y debererá en muchos casos utilizar hojas de trabajo realizadas por el cliente como por ejemplo libros de compras y ventas, kardex, comprobaciones de sumas y saldos, registros contables,

- Planillas llave conocidas también como hojas sumarias u hoja matriz, presentan la apertura de los saldos que se encuentran agrupados en los estados financieros.

Ejemplo la cuenta inventarios se puede presentar en una sola cuenta que puede albergar ejemplo inventarios de materia prima, Inventarios en procesos, inventario de productos terminados.

“Consiste en la exposición de cada una de las cuentas y los respectivos saldos que conforman los capítulos integrantes de los estados financieros con cifras comparativas del año anterior. En las planillas llave resulta conveniente dejar columnas libres para registrar cualquier ajuste que se determine a medida que se desarrolla el trabajo. Para ello se pueden preparar en formato de tres columnas, con una columna para los montos registrados en los libros, otra para los ajustes y la tercera para los montos finales que aparecen en los estados contables” (M, 2020)

- Hojas de trabajo de detalle
- Donde se plasman los procedimientos de auditoría aplicados a cada cuenta, pueden ser hojas manuales, planillas Excel y documentos impresos de Word. En estos papeles se describe el trabajo realizado, las observaciones identificadas, aplicables y las conclusiones a las que se arribaron. Incluyen: re-conciliaciones, composiciones de saldos cálculos globales (gastos de intereses, depreciaciones, etc) extractos, narrativas, etc.

Los saldos de las hojas de trabajo de detalle deben tener un índice correlativo seguido al índice de la planilla llave y deben contar con referencia cruzada con los saldos de las planillas llave.

- Planillas de ajuste y/o reclasificación propuestos.
Si bien, en las planilla llave se encuentran las columnas de ajustes y reclasificaciones que afectan las cuentas, es conveniente elaborar una planilla individual que reúna todos los ajustes y reclasificaciones identificados con la

finalidad de: facilitar la revisión por parte del socio; cuantificar el efecto de los mismos en los estados financieros y demás para verificar si los mismos fueron aceptados y registrados por el cliente.

Otros autores los clasifican en:

- Cédulas Sumarias

En las cédulas sumarias se resumen las cifras, procedimientos y conclusiones del área, programa, rubro o grupo de cuentas sujeto a examen; por ejemplo, ingresos, gastos o asignaciones presupuestales.

Es conveniente que estas cédulas contengan los principales indicadores contables o estadísticos de la operación, así como su comparación con los estándares del período anterior, con el propósito de que se detecten desde ese momento desviaciones importantes que requieran explicación, aclaración o ampliación de algún procedimiento.

- Cédulas Analíticas

Además de contener la desagregación o análisis de un saldo, concepto, cifra, operación o movimiento del área por revisar, en las cédulas analíticas se detallan la información obtenida, las pruebas realizadas y los resultados obtenidos.

Es conveniente que la información recabada se agrupe o clasifique de tal forma que permita detectar fácilmente desviaciones o aspectos sobresalientes de las operaciones, y que a ella se agreguen los comentarios o aclaraciones que se requieran para su debida interpretación.

Las pruebas que deben consignarse en las cédulas analíticas se refieren a las investigaciones necesarias para cumplir los objetivos establecidos en los programas de trabajo, considerando las cifras y datos asentados en la cédula sumaria.

En dichas cédulas se incluye, además, el análisis de cifras específicas o la verificación de algún cálculo, que son útiles para reforzar el resultado de las pruebas. Su aplicación parte de razonamientos de tipo financiero o estadístico; algunas aplicaciones se pueden referir, por ejemplo, a razones de rentabilidad o

producción per cápita, la determinación del costo-beneficio, las variaciones entre el gasto ejercido y el presupuesto, conciliaciones, etc.

Asimismo, en las cédulas analíticas se incluyen los resultados finales, representados por las observaciones.

- **Cédulas Subanalíticas**

Por medio de las cédulas subanalíticas, se desagregan o analizan con detalle los datos contenidos en una cédula analítica. Si se examina, por ejemplo, la cuenta de inversiones en valores, la cédula subanalítica sería aquella en que se mostraran los saldos mensuales de las cuentas de inversión.

- **Cédula de Observaciones**

Las deficiencias e irregularidades que se hayan encontrado en el transcurso de la revisión, se resumirán en esta cédula de observaciones, debidamente identificados con el número de cédula correspondiente, a fin de facilitar su consulta y revisión.

- **Cédula de Informes**

Una vez concluido el trabajo de auditoría, y de manera adicional a las cédulas en que se presenten las conclusiones, se integrará, al inicio del expediente de papeles de trabajo, un informe donde se expongan brevemente los antecedentes de auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y sus resultados, a fin de ofrecer un panorama de trabajo realizado y de las posibles acciones por emprender.

- **Cédula de seguimiento de recomendaciones**

Si del trabajo de auditoría se derivan recomendaciones u otro tipo de acciones legales, será necesario dejar constancia de ello, primeramente en cédulas de discusión o de comentarios y después en cédulas de control de seguimiento. (Actas de Notificación de Observaciones).

Reglas para elaborar cédulas de auditoría

A efecto de que las cédulas que integrarán los papeles de trabajo reúnan los requisitos mencionados anteriormente, enseguida se establecen de manera enunciativa, no limitativa, algunas reglas o principios que servirán de guía general para su diseño y elaboración.

- Decidir si es necesaria su formulación, en función del objetivo y procedimientos aplicados.
- Efectuar un diseño previo a su elaboración.

- Aprovechar los elementos solicitados, proporcionados y localizados en el ente sujeto a revisión.
- Escribir los datos y cifras siempre con letra legible.
- Anotar los datos en forma de columna.
- Tener cuidado de asentar en la cédula los datos necesarios y suficientes.
- Ordenar y redactar los datos de tal forma que el lector llegue al mismo conocimiento de la información y a la misma conclusión que el auditor que elaboró la cédula.
- Efectuar los cruces de cifras que sean necesarios para relacionar los datos tanto con los contenidos en la misma cédula como con los asentados en otras.
- Para efectos de corrección, las palabras o número incorrectos se tacharán, y los correctos se escribirán en la parte inmediata superior.
- Una vez elaborada una cédula, esta no deberá desecharse ni pasarse en limpio; por eso siempre es necesario trabajar con limpieza y precisión.
- Respetar el orden en que aparezca la información en los documentos fuente.
- Registrar de inmediato las observaciones y conclusiones que se deriven de las pruebas.

Índice de los papeles de trabajo. (Véase anexo 1)

Dentro de la realización de los papeles de trabajo de un auditor este se ve en la obligación de incluir dentro de estos una serie de símbolos o abreviaciones alfabéticas que permitan que su trabajo se encuentre más organizado y con una clara relación entre ambos al igual que un ahorro de tiempo. En la auditoria estas abreviaciones se conocen como índices y los símbolos que se utilizan son conocidos como marcas de auditoria.

La finalidad del índice en los papeles de trabajo es mantener el orden y poder encontrar con prontitud cada hoja de trabajo que se utilizó o sobre la que se trabajó.

Los índices persiguen los siguientes propósitos:

- Simplificar la revisión de los papeles de trabajo, porque se presentan en forma ordenada y permiten ir de lo general a lo particular.
- Evitar la duplicación del trabajo, puesto que al asignar un lugar específico a cada cédula se elimina el riesgo de que ésta se elabore nuevamente.
- Interrelacionar dos o más cédulas de auditoría.
- Facilitar la elaboración del informe, pues permiten localizar en cédulas específicas las irregularidades y deficiencias detectadas en la revisión.

Cada firma de auditoría determina el sistema de índice que empleará, pero pueden ser de las siguientes clases:

- Alfabéticos (A, a, AA, A-B, a-B, etc)
- Numéricos (1, 10, 20, 10.1, 22.21, etc)
- Alfanuméricos (A1, B-3, AA-1, etc)

Todos ellos con variantes de utilización de mayúsculas, minúsculas o ambas.

Marcas de auditoría en los papeles de trabajo (Véase anexo 2)

Al generalizarse la utilización de hojas de cálculo y software especializado para elaborar los papeles de trabajo, se abrieron las posibilidades de asignar significados no solo a símbolos manuscritos, sino también a distintos caracteres (&, #, @, +, -, *) o combinación de letras (CI, CA, (a), r). Solamente recuerde que deberá de ser consistente con el método de asignación de significados que elabore y, del mismo, deberá constar una explicación dentro de su legajo de auditoría.

Todo hecho, técnica o procedimiento que el auditor efectúe en la realización del examen debe quedar consignado en la respectiva cédula, pero esto llenaría demasiado espacio de la misma haciéndola prácticamente ilegible no solo para los terceros, sino aún para el mismo auditor.

Para dejar comprobación de los hechos, técnicas y procedimientos utilizados en las cédulas o planillas, con ahorro de espacio y tiempo, se usan marcas de auditoría, las cuales son símbolos especiales creados por el auditor con una significación especial, (por ejemplo al efectuar una reconciliación bancaria, los cheques pendientes de cobrar y las consignaciones bancarias deben ser cotejadas con el libro de bancos para comprobar que están bien girados y elaboradas, en cuanto al importe, número, fecha, beneficiario, número de cuenta etc., cada uno de los cheques y consignaciones cotejadas debe tener una descripción de lo realizado). En lugar de escribir toda esta operación junto a cada cheque y consignación, se utiliza un símbolo o marca de comprobación, cuyo significado se explica una sola vez en el lugar apropiado de la cédula a manera de convención detallando todo el procedimiento realizado.

Para las marcas de auditoría por lo general se utilizan colores diferentes al del color del texto que se utiliza en la planilla para hacer los índices.

Las marcas deben ser sencillas, claras y fáciles de distinguir una de otra.

El primer papel de trabajo del archivo de la auditoría debe ser la cédula de las marcas de auditoría.

El auditor deberá utilizar determinadas marcas de revisión con la finalidad de evitar comentarios demasiado detallados sobre verificaciones llevadas a cabo en libros, formularios u otros documentos que examinare, dejando así constancia fehaciente de que la comprobación se realizó y para indicar cualquier otra observación que considere necesaria.

Nunca deberán anotarse las marcas antes que el procedimiento que amparan haya sido ejecutado.

Las marcas de auditoría que se utilicen deben ser racionales y uniformes para que sean comprensibles para los auditores en general, y para cualquier persona autorizada que pudiere tener acceso a los papeles de trabajo. Dentro de cada una de las divisiones de los legajos se usará numeración corrida: A1, A2, A3, etc. Este número consignará en la esquina inferior derecha. Cuando el papel de trabajo está referenciado a un documento de donde proviene la información, la marca se coloca del lado derecho del papel de trabajo en la parte superior, si existen varios documentos de referencia, la marca se coloca al lado derecho cerca del área referenciada. En situación contraria, si la información del documento a codificar es base para otro documento (“va para”), se codifica al lado izquierdo del documento en la parte inferior, el auditor deberá utilizar determinadas marcas de revisión con la finalidad de evitar comentarios demasiado detallados sobre verificaciones llevadas a cabo en libros, formularios u otros documentos que examinare, dejando así constancia fehaciente de que la comprobación se realizó y para indicar cualquier otra observación que considere necesaria. Nunca deberán anotarse las marcas antes que el procedimiento que amparan haya sido ejecutado. Las marcas de auditoría que se utilicen deben ser racionales y uniformes para que sean comprensibles para los auditores en general, y para cualquier persona autorizada que pudiere tener acceso a los papeles de trabajo. Dentro de cada una de las divisiones de los legajos se usará numeración corrida: A1, A2, A3, etc. Este número consignará en la esquina inferior derecha. Cuando el papel de trabajo está referenciado a un documento de donde proviene la información (“viene de”), la marca se coloca del lado derecho del papel de trabajo en la parte superior, si existen varios documentos de referencia, la marca se coloca al lado derecho cerca del área referenciada. En situación contraria, si la información del documento a codificar es base para otro documento (“va para”), se codifica al lado izquierdo del documento en la parte inferior.

Revisión de los papeles de trabajo

El propósito de la revisión sobre la ejecución del trabajo, incluyendo a los papeles de trabajo, es el asegurar que el examen sea realizado de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas y que se han logrado todos los objetivos.

El revisor se satisface que los papeles de trabajo (incluyendo los programas y cuestionarios) se prepararon debidamente, respaldan adecuadamente el informe a emitir, y que los informes y estados financieros cumplen con las normas profesionales.

La revisión generalmente se hace en cascada: del socio al gerente, del gerente al senior y del senior al asistente. El senior realiza la primera revisión una vez que el papel de trabajo fue terminado y se asegura que los hallazgos estén detallados con claridad. Los gerentes y socios generalmente revisan el trabajo cuando la totalidad de los papeles han sido incluidos (para una auditoría más eficiente se recomienda la supervisión constante del gerente de auditoría). Socio y gerente están interesados en si la auditoría fue realizada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y si los papeles de trabajo respaldan la opinión que se emitirá en el dictamen.

En ocasiones y desde la planificación se designa un segundo socio (considerando el riesgo de auditoría identificado para cada cliente en particular), cuyo trabajo de revisión tiene el propósito de proporcionar seguridad de que las políticas de control de calidad internas de la firma de auditoría han sido cumplidas; además proporciona una “segunda opinión” que respalda que la auditoría fue realizada de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Naturaleza de los papeles de trabajo

El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguardar de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con los requisitos legales y profesionales de retención de registro.

En calidad de auditores tenemos acceso a información confidencial de los clientes, tales como lanzamientos de productos, inversiones a largo plazo, planes de negocio, planilla de sueldos, confidenciales, etc.

Incluso existen documentos tan confidenciales que, los altos ejecutivos los enseñan al gerente y socio del equipo de auditoría y cuya evidencia se obtiene en presencia de dichos ejecutivos, al registrar esta evidencia en los papeles de trabajo y en general todo papel de trabajo adquiere un carácter de CONFIDENCIAL. Lo cual está de acuerdo con las normas básicas de auditoría de los estados financieros.

Las restricciones en cuanto a la confidencialidad incluyen que la información registrada no sea comunicada ni divulgada a otras áreas dentro del cliente, distintas de las que originaron la

información, por otra parte nuestros papeles deben estar adecuadamente resguardados (oficinas cerradas).

Propiedad de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo preparados durante la auditoria, incluyendo aquellos que preparó el cliente para el auditor son de propiedad del auditor independiente o firma de auditoría. El auditor debe custodiar con cuidado y vigilancia la integridad de los papeles de trabajo, debiendo asegurar en todo momento y bajo cualquier circunstancia, el carácter secreto de la información contenida en los mismos.

Confidencialidad de los papeles de trabajo

La circunstancia de que los papeles de trabajo sean de naturaleza confidencial exige que estos deben ser protegidos en forma permanente. Los papeles de trabajo son preparados en las oficinas del cliente, de los registros del cliente, y a expensas del cliente; pero aun así, estos papeles de trabajo son propiedad exclusiva del auditor.

La propiedad de los papeles de trabajo, no obstante, está sujeta a las limitaciones de ética profesional sobre violaciones de información ante las autoridades competentes. En algunas ocasiones, ciertos papeles de trabajo pueden servir como punto de referencia para una entidad, pero nunca como soporte o sustituto de un registro contable.

De la misma manera que los libros, registros y documentos de la contabilidad respaldan y comprueban los balances y los estados financieros de las empresas, así también los papeles de trabajo constituyen la base del dictamen que el contador público rinde con relación a esos mismos balances y estados financieros.

Cuando una empresa da a conocer el resultado de sus operaciones, siempre lo hace a través de los estados financieros que ha preparado, y no mediante los libros y registros contables o procedimientos administrativos.

El dictamen del auditor debe ser suficiente para los efectos de informar, por lo tanto no revelará ninguna información confidencial que haya obtenido en el curso de una auditoria profesional excepto con el consentimiento del cliente.

Si el dictamen del auditor fuera objetado o refutado el profesional puede recurrir -y en algunos casos se ve obligado-, a presentar sus papeles de trabajo, tanto como prueba de su buena fe, como de la corrección técnica de sus procedimientos para llegar a su dictamen.

La única vez en que otra persona, incluyendo el cliente, tiene derechos legales de examinar los papeles es cuando los requiere un tribunal como evidencia legal. Al término de la auditoría los papeles de trabajo se conservan en las oficinas del despacho de contadores para referencia futura.

La propiedad de los papeles de trabajo del contador público es consecuencia lógica de las relaciones entre el auditor y el cliente, ya que él no es un empleado común del mismo. Es un profesional independiente que tiene la libertad para determinar los procedimientos necesarios para llevar a cabo sus funciones profesionales.

No existe una norma específica que determine el tiempo por el cual el auditor debe conservar sus papeles de trabajo.

La recomendación de Sarbanes Oxley que los auditores de compañías SEC deben conservar los papeles de trabajo por un periodo de siete años. Las grandes firmas de auditoría guardan los papeles de trabajo por un lapso de 5,5 años promedio, en Bolivia se considera un periodo de 5 años.

Responsabilidad de los papeles de trabajo

Al pertenecer al auditor independiente o a la firma de auditores, la responsabilidad de los papeles de trabajo también cae sobre el auditor independiente o sobre la firma de auditoría, teniendo en cuenta que el auditor podrá respaldar su trabajo sobre los papeles de trabajo, se hace referencia al tiempo de mantenimiento de documentación como se señaló con antelación.

Primera auditoría y revisión de los papeles de trabajo del anterior auditor

La norma internacional de auditoría NIA 510 “Auditoría inicial – balance apertura”, con relación a si la auditoría anterior fue realizada por otros auditores, señala que:

- “cuando los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por otro auditor, el auditor actual puede estar en responsabilidad de obtener evidencia suficiente, apropiada de auditoría respecto a los saldos de apertura al revisar los papeles de trabajo del auditor antecesor. Si el dictamen del auditor del periodo anterior fue calificado, el auditor deberá prestar especial atención en el periodo actual al asunto resultado de la calificación.
- Antes de comunicarse con el auditor antecesor, el auditor actual necesitará considerar el Código de Ética para Contadores Profesionales emitido por la Federación Internacional de Contadores IFAC”.

Por lo tanto el auditor predecesor solamente nos mostrara sus papeles cuando resiva una carta emitida por el cliente a su persona, autorizando a que el auditor predecesor nos enseñe los mismo. En este caso los papeles nos serán proporcionados con las siguientes limitaciones:

- Los papales de trabajo del año se deberán revisar en oficinas del auditor predecesor.
- No se pueden obtener copias de los papeles de trabajo.
- Las dudas que surjan deben ser disipadas por el gerente de auditoría que estuvo a cargo del cliente.

Generalmente se firme una “carta de resguardo” en la que el auditor del año corriente se compromete a no “calificar”, revelar ni poner en tela de juicio el dictamen emitido por el auditor predecesor, aunque haya encontrado evidencia de que exista un error en la opinión emitida por lo identificado en los papeles de trabajo revisados.

Sin embargo, si las observaciones de nuestra revisión son muy significativas y de acuerdo con la norma internacional de auditoría, NIA 510 “Auditoría Inicial – Balance de Apertura”, el auditor puede realizar procedimientos adicionales, sin embargo si no se encuentra satisfecho, puede llegar a calificar el dictamen actual por las observaciones que identificó en los saldos de apertura.

Los papeles de trabajo virtuales

Los papeles de trabajo no se limitan solo a hojas físicas, cuando se hace referencia a evidencia en auditoría podemos hacer referencia a base de datos, software, una memoria con datos importantes, imágenes, entrevistas de audios, videos, fotografías, entre otros.

En la actualidad en una era de la tecnología donde todo trabajo se realiza de modo virtual, en plataforma a base de datos, (Base de datos es un sistema formado por un conjunto de datos almacenados en discos que permiten el acceso directo a ellos y un conjunto de programas que manipulen ese conjunto de datos).

Procesamiento electrónico de datos

Con los avances de la tecnología , es necesario que el auditor conozca los equipos electrónicos que utilice su cliente para aprovecharlos al practicar su auditoria. No es necesario que el auditor sea experto en la programación, pero sí que conozca los programas de contabilidad que utiliza el cliente.

Complejidad técnica

Los sistemas procesamiento electrónico de datos se definen por su complejidad técnica y el grado en que se utilizan en una organización. Una mejor medida de la complejidad es la capacidad de un sistema en comparación con la capacidad de un sistema conceptuado como mejor norma, y se define como complejo.

Grado de uso

Hay dos maneras de las cuales el auditor podría servirse de los equipos electrónicos

- Para obtener estados, relaciones, análisis de cuentas, etc. que podrá utilizar como cédulas cuyo contenido facilite la verificación de ciertas partidas.
- Como medio para comprobar el funcionamiento del control interno, en caso que se trate de una auditoria operacional.
- El grado en que el procesamiento electrónico de datos se utiliza en un sistema también está relacionado con la complejidad. Por lo general, cuando más funciones de negocios y contabilidad se realizan mediante computadora, el sistema tiene que irse haciendo más complejo para acomodar las necesidades de procesamiento. Una forma en que un sistema puede hacerse más complejo es incrementando el número de ciclos de transacciones que se basan en la computadora.
- La complejidad también se incrementa a medida que se incrementa el número de funciones basadas en computadora en un ciclo dado.

Revisión de documentos de forma virtual

Las revisiones remotas de documentos son de muchas maneras análogas a la revisión de documentos en la instalación, con un par de advertencias importantes. La instalación puede tardar mucho más tiempo en preparar y cargar documentos en una plataforma de uso compartido de archivos (SharePoint, unidades compartidas, etc.) que en proporcionar acceso a una gaveta o portafolio de archivos en sitio. Dependiendo del método de documentación (registros en papel, sistema de almacenamientos de la base de datos, etc.), el personal de la instalación tendrá que tomar el tiempo necesario para convertir estos registros en un formato revisable (como PDF) y cargar los archivos. Los auditores deben estar abiertos a recibir y revisar la información en cualquier formato que se obtenga más fácilmente, de modo que se reduzca al mínimo la carga

para la instalación. Si es posible, se debe tener en cuenta la accesibilidad del sistema de archivos digitales utilizado por la instalación donde se almacenan los registros.

A menudo, el acceso directo puede concederse de forma temporal, únicamente durante la duración de la auditoría. Se debe considerar cuidadosamente la creación de estrategias eficaces para revisar los datos de forma remota. Por ejemplo, dependiendo del número de registros a revisar, el muestreo puede ser la mejor opción. Ya sea revisando la totalidad o parte de los datos disponibles, la estrategia debe discutirse con los auditados para asegurar que proporcionan la información correcta para apoyar la estrategia de muestreo. A diferencia de las revisiones de registros en sitio, las revisiones remotas no suelen permitir preguntas contemporáneas. Al revisar los registros de forma remota, el auditor debe tomar notas y escribir las preguntas que se formularán durante las entrevistas remotas.

Sin embargo, una forma de incorporar preguntas sincrónicas durante las revisiones remotas es establecer una videoconferencia entre el auditor de la materia y la persona encargada de implementar el programa que se está revisando. Esto permite compartir y revisar los documentos, y dar preguntas y respuestas en tiempo real.

Entrevistas remotas Las entrevistas remotas se realizan de la misma manera que las entrevistas en persona y se pueden realizar programando videollamadas con personas clave utilizando cualquier número de tecnologías disponibles (por ejemplo, equipos de Microsoft, Skype y Zoom). Se deben planificar entrevistas con los propietarios del programa de instalación. Se pueden realizar entrevistas cortas con el personal designado que tenga responsabilidades de implementación, con empleados seleccionados de las instalaciones generales que tengan responsabilidades auxiliares al enfoque de la auditoría. Esto ayuda al auditor interno a adquirir conocimiento de la cultura general. Las videollamadas son preferidas sobre las llamadas de voz solamente porque las señales no verbales son una parte importante de la comunicación y a menudo se pierden sin video. La preparación para entrevistas remotas requiere tiempo adicional para el auditor. Cada auditor debe preparar una lista de preguntas y puntos sobre qué información adicional se necesita, basada en la información de la revisión del documento. Cuando más de un auditor participa en una entrevista, se debe tener cuidado para evitar hablar sobre el entrevistador u otros auditores. Tenga en cuenta que muchas personas pueden no estar cómodas comunicándose por video, especialmente siendo auditados lo cual no hacen regularmente (por ejemplo, un supervisor de comercio experto). Aunque esto es inevitable, trate de establecer un tono cómodo y ser consciente de que el video por sí solo puede cambiar el lenguaje corporal o la percepción.

Reunión de clausura de auditoría virtual

El objeto de la reunión final es presentar al responsable o responsables del área auditada todas las no conformidades detectadas, con el fin de que se comprendan los resultados de la auditoría. Los auditores deben formular recomendaciones para la mejora, proponer acciones correctivas o preventivas. Esto no significa que el auditor sea el responsable de implantar tales recomendaciones, responsabilidad que ha de asumir el auditado. No debe olvidarse que entre los objetivos de la auditoría interna están los de eficacia, eficiencia y los de mejora. Pasos a seguir:

- Una vez terminada la recolección de evidencias se procederá a la reunión de cierre en la cual se hará la presentación de los resultados de la auditoría (no conformidades, observaciones y oportunidades de mejora).
- Una copia de los registros de las no conformidades y observaciones debe ser entregada al responsable del área auditada.

La reunión de cierre de una auditoría remota es prácticamente la misma que la reunión de cierre de una auditoría presencial. Se sugiere programar la reunión de cierre de uno a dos días después de las entrevistas remotas. Esto permite a los miembros del equipo de auditoría revisar sus propias notas y conclusiones, así como celebrar una reunión remota del equipo de auditoría para compilar los resultados preliminares de las auditorías. La reunión de cierre de la auditoría es una oportunidad para presentar estos resultados preliminares de la auditoría a la audiencia de las partes interesadas, resolver cualquier pregunta o preocupación, y discutir el camino a seguir para la finalización de los resultados de la auditoría y la mejora continua.

Limitaciones de la auditoría remota

Dentro del desempeño de auditoría existen limitaciones inherentes a la auditoría

Cualquier trabajo de auditoría en general o de fiscalización en particular sólo proporciona a los destinatarios del informe una certeza razonable acerca de que la opinión emitida esté libre de errores.

Entre los factores que impiden la posibilidad de brindar una certeza total sobre la veracidad del contenido de un informe podemos citar:

- La ejecución de pruebas selectivas, tanto sobre los procedimientos de control como sobre las cifras de los estados financieros;

- El hecho de que los sistemas de control interno son diseñados y operados por seres humanos los cuales, con alguna frecuencia, cometemos errores y eventualmente, podemos incurrir en fraudes o actos ilegales;
- El hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que conclusiva;
- El uso del juicio profesional del auditor en relación con la definición de la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas que realiza y el análisis e interpretación de la evidencia, que sirve de base para sustentar la opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros;
- La existencia de transacciones complejas de auditar, tales como las transacciones entre partes vinculadas, los hechos que ocurren después de la fecha de cierre o los activos y pasivos contingentes, entre otros;
- Cambios legislativos que dificultan la determinación de la naturaleza jurídica de determinadas operaciones.

Al tomar en consideración los elementos antes descritos, es posible concluir que un auditor siempre va a enfrentar algún nivel de riesgo de auditoría. Las NIA establecen la necesidad de que todos los auditores independientes planifiquen y ejecuten procedimientos de auditoría de manera que puedan obtener evidencia adecuada y suficiente y así conseguir reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Algunas limitaciones del enfoque de **auditoría remota** ejecutado por las empresas son:

- Las observaciones de primera mano no se pueden sustituir.
- No hay nada como observar los procesos personalmente, observar el lenguaje corporal, o incluso notar un olor que no debería estar ahí.
- La auditoría en línea también tiene límites bajo ciertas condiciones, como cuando las operaciones son seguras, altamente restringidas, o en entornos sensibles.
- No se puede atravesar una sala esterilizada con un dispositivo de video, ni se puede llevar a muchas plantas químicas o refinerías.
- La auditoría remota hace difícil crear relaciones con los auditados.
- Se pierden oportunidades de proporcionar sugerencias, consejos y observaciones para mejorar.
- Es difícil identificar las mejores prácticas o describir cosas de las que otros pueden beneficiarse, fuera del proceso de documentación.

- Los buenos auditores hacen esto, y estas son a menudo las cosas más útiles que los auditados consiguen de la práctica.
- La falta de interacción en persona abre otras oportunidades de fraude.
- Se aumenta la oportunidad de presentar documentos adulterados y omitir la información pertinente.

Esto puede requerir planificación adicional, algunos procedimientos de auditoría adicionales/diferentes, o un seguimiento una vez que las barreras a una auditoría tradicional se levanten.

Existen obstáculos en el proceso, fallas tecnológicas. Los puentes de conferencia fallan. La gente no puede oír y olvidarse de encender sus micrófonos. Algunos cortafuegos (firewalls) de la empresa tienen límites de tamaño para archivos de video y fotos y pueden requerir que el personal de las instalaciones busque ayuda con el departamento de informática al cargarlos. Todos estos obstáculos se pueden superar con el tiempo y la experiencia.

Uso práctico de la tecnología

La innovación y la transformación son el foco de atención de las empresas y de los programas de auditoría en todo el mundo hoy en día. La auditoría remota no es una solución única. No es un reemplazo para una auditoría en persona. Sin embargo, como parte de un programa de garantía de varios años, la auditoría remota puede desempeñar un papel y proporcionar una garantía cuando circunstancias especiales impiden que las operaciones se realicen de forma habitual.

Utilización de medios informáticos para la realización de una auditoría

Los auditores están obligados por las Normas Técnicas de Auditoría, a preparar, organizar, controlar y conservar los papeles de trabajo donde plasmar las pruebas realizadas, las evidencias obtenidas y las conclusiones alcanzadas.

Por otro lado, y como parte de su metodología, los auditores normalizan sus procedimientos para sistematizar su trabajo, máxime cuando participan equipos de profesionales. Dicha normalización obliga a establecer esquemas y patrones que, unas veces se traducen en métodos propios de organización y referenciación de los papeles, y en otras, en el establecimiento de procedimientos o programas predefinidos.

En el proceso de normalizar los sistemas de trabajo, la informática ha tenido una especial relevancia en los últimos años al permitir llevarlo a cabo de forma fácil y económica. Tomando estos dos aspectos, el de la normalización y el de la necesidad de confeccionar los papeles, y situando, con las nuevas tecnologías existentes, lo primero que llama la atención por un lado, es el anacronismo de muchos de estos sistemas y por otro, los altos costes que estas viejas prácticas suponen, tanto en términos de horas, y en espacio para su archivo.

Esta práctica, todavía utilizada por muchos despachos y firmas de auditoría, conlleva la confección y conservación de gruesos legajos de papeles, unidos por pinchos, arandelas, o simplemente archivados en carpetas, que necesitan la utilización de voluminosas carteras e incluso, dependiendo del tamaño de la empresa auditada, de maletas especiales para su transporte.

Esta documentación no debe destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de futuras Auditorías. Esto obliga a disponer de espacios habilitados con determinadas medidas de seguridad en las oficinas de los auditores con el elevado coste que ello supone.

Por otra parte, uno de los cambios que se está produciendo es la clásica equiparación de los denominados papeles de trabajo con un determinado tipo de soporte. Papeles que, obviamente, no tienen por qué ser físicos, sino que pueden materializarse en otros soportes como el informático.

“Cambio que va a revolucionar muchos de los actuales esquemas de los auditores. (como ejemplo podemos ver la Red.Coa de la IGAE en la que depositan de forma oficial las cuentas anuales de los Organismos Autónomos, así como el informe de auditoría de las mismas, todo ello garantizado mediante la firma digital de todos los documentos por los interesados).

Los sistemas para lograr mecanizar los papeles de trabajo se basan en la utilización de las siguientes herramientas:

- Ofimática (Procesadores de texto y Hojas de cálculo)
- Digitalización de documentos a través de scanners
- Aplicaciones específicas de auditoría.

Como ejemplo, se reproduce la noticia de la recuperación de la información de la empresa de auditorías Delloite en el incendio del edificio Windsor en febrero de 2005. Únicamente se

perdieron los papeles de trabajo correspondientes a la auditoría FG Valores y que por haber transcurrido ya más de 5 años, no tenía obligación legal de conservar...” (htt)

La documentación de auditoría relacionada con el covid-19

A estas alturas ya todos tenemos claro que no existen unas NIA COVID y que, por tanto, por más excepcional que sea la situación debemos seguir auditando con el marco normativo que utilizábamos antes del confinamiento.

Pero si el COVID-19 no ha cambiado el marco normativo, sí que ha cambiado la forma en que veníamos trabajando. Bien es cierto que todos vosotros, en menor o mayor medida, ya estabais preparados y trabajabais a distancia, pero con este nuevo escenario es muy posible que completéis alguno de los encargos de auditoría sin prácticamente haber visitado a vuestro cliente. Adicionalmente, con este nuevo escenario algunas de las NIA, como pueden ser la 570 de Empresa en funcionamiento o la 560 de Hechos posteriores, pasan a tener una mayor relevancia.

Por todo ello, hemos considerado que podía ser de ayuda revisar el conjunto de las NIA identificando aquellos párrafos y aspectos que a nuestro entender pueden verse más impactados por el COVID-19. Como suponemos que además todos vosotros en estos momentos estáis sobrepasados por la cantidad de información que recibís y que las urgencias diarias como mucho os permiten leer en diagonal, hemos intentado en las tres primeras páginas de este documento resumir de forma visual la evaluación de dichos impactos.

Como he tenido ocasión de comentar en diferentes charlas y seminarios, la pandemia ha provocado nuevas y graves situaciones que, además de sus consecuencias trágicas, ha supuesto la paralización de la actividad de un gran número de sectores económicos con el consiguiente impacto sobre sus operaciones, patrimonio y expectativas futuras, y cuya afectación económica está por determinar, pero que a la vista de los últimos datos, va a tener un efecto devastador.

Dadas las fechas en las que se han producido, los procesos y plazos para la confección, formulación y revisión de las cuentas anuales se han visto afectados, obligando al Gobierno a suspender determinados requerimientos legales a la espera del cese del estado de alarma y reinicio de la actividad.

El impacto de la pandemia difiere según sectores y empresas; mientras que en determinadas actividades, el efecto ha sido no relevante e incluso favorable, en otras el confinamiento impuesto por el Gobierno ha obligado al cierre total o parcial de empresas y comercios, con la consiguiente aparición de serias incertidumbres de futuro.

Las condiciones adversas sobrevenidas por la pandemia han supuesto la aparición de nuevos y significativos riesgos que han obligado a los auditores a replantear muchos de los procedimientos y estrategias clásicas inicialmente diseñadas y planificadas al comienzo de los trabajos. Cambios y justificación que, por supuesto, han de constar en los correspondientes papeles de trabajo, lo que plantea la duda de cómo documentar todos los hechos, procedimientos, evidencias, comunicaciones y efectos sobre el informe sobrevenidos por las nuevas circunstancias.

Ambas son perfectamente válidas, sin embargo, y bajo un punto de vista estrictamente práctico, parece más lógico el adoptar la segunda opción, lo que supondría recopilar en una sección específica de nuestros papeles, todo lo relacionado con la pandemia, desde la forma y grado del impacto sobre la entidad como los procedimientos específicos que diseñemos y realicemos para verificar la ausencia de incorrecciones materiales derivadas de los nuevos riesgos. Ello, además de la ventaja de su fácil localización, impediría la “contaminación” de todas las demás áreas con aspectos de exclusiva aplicación en la auditoría del ejercicio 2019 y por lo no aplicables en las auditorías siguientes caso de trabajos recurrentes.

Cómo documentar la supervisión y revisión del trabajo

La labor de supervisión y revisión de los trabajos de auditoría se ha visto bruscamente alterada por los cambios producidos en la práctica profesional, como es el caso, entre otros, del teletrabajo, lo que ha obligado a modificar la forma de controlar y monitorizar los trabajos tal y como prescribe la normativa aplicable.

Como es sabido, la supervisión hace referencia al control y seguimiento del proceso de auditoría, mientras que la revisión tiene por finalidad comprobar el adecuado y correcto cumplimiento de los procedimientos planificados. Ambas funciones son difíciles de llevar a cabo en remoto, especialmente si no se dispone de las herramientas informáticas adecuadas ni de eficientes protocolos para su aplicación práctica, y que es imprescindible para realizar el cierre del trabajo y compilación de la documentación de auditoría.

Otra de las cuestiones que surge en la realización de la revisión del trabajo es la validez y suficiencia de las evidencias obtenidas. El no acceso a información original o su obtención mediante procedimientos no suficientes y no siempre adecuados puede ser fuente de problemas y dudas respecto a su fiabilidad y fuerza probatoria.

La plasmación del proceso de revisión en los papeles de trabajo dependerá de las prestaciones que ofrezca la aplicación informática utilizada. Muchas de ellas permiten identificar quién y cuándo completó y verificó el correspondiente formulario o papel de trabajo, en cambio otras lo

hacen a nivel global, por áreas o por responsable. Sea cual fuere el método, lo importante es poder reflejar y documentar la realización del preceptivo control incluso trabajando en remoto.

Dónde archivar y custodiar la documentación de auditoría

Otro de los retos provocados por el teletrabajo es el archivo de la documentación. En situaciones normales, los papeles de trabajo se conservan de forma física en carpetas (formato papel) o en el servidor central del despacho (formato digital). Entre las diferentes alternativas actuales —cada vez más implementadas—, es la contratación de espacio en la nube bien para el trabajo corporativo o como para la conservación de copias de seguridad.

Sin embargo al trabajar en remoto y dependiendo del grado de mecanización y digitalización alcanzado por cada firma, la creación y actualización de los archivos digitalizados presenta problemas operativos importantes que dificultan el trabajar de forma ordenada y eficaz debido a la ausencia de adecuados protocolos de seguridad y de acceso a la documentación de acuerdo a perfiles y responsabilidades del personal. La realización de pruebas en equipo resultan complicadas con el teletrabajo ya que requieren de una adecuada y bien diseñada asignación y revisión de tareas y subtareas, junto a una eficaz supervisión por personal de mayor nivel. La secuencia de ejecución de los diferentes pasos de los programas de trabajo requiere de atención por parte de los gerentes y jefes de equipo a realizar mediante sistemas de chats y videoconferencias.

Uno de los muchos problemas que han ido surgiendo en el teletrabajo se relaciona con caídas o colapsos de los sistemas, consecuencia de su inadecuado diseño y mantenimiento, lo que provoca la inevitable paralización de los trabajos. En otros casos, son los propios programas informáticos los que no permiten la rápida actualización de la información remitida, lo que ralentiza y dificulta sobremanera el trabajo.

En determinados casos puede ser válido realizar y archivar los ficheros en los portátiles individuales para su volcado posterior a los servidores centrales, sin embargo ello supone un serio riesgo de perder información o archivar documentación incorrecta.

No hay una solución de general aplicación. Cada firma deberá poner en marcha las medidas y sistemas que mejor se adapten a su dimensión, tipo de trabajos o dispersión geográfica. Su diseño, implementación y mantenimiento deberá contar necesariamente con profesionales especializados. El estado de pandemia ha puesto en evidencia la necesidad de disponer de unos adecuados y bien diseñados sistemas informáticos.

Sobre cómo documentar las comunicaciones con la entidad

Las comunicaciones con la dirección y administradores de la entidad han de figurar en los papeles de trabajo del auditor y en especial aquellos relativos a las cuestiones relacionadas con la aparición y gestión de la pandemia. En este sentido, de conformidad con la NIA-ES 260, es importante disponer de acreditaron relativa a los siguientes aspectos referidos al COVID-19:

- Comunicación nuevo riesgo significativo o modificación de otros ya identificados.
- Afectación a la planificación y calendarios previstos.
- Posible efecto sobre el contenido del informe
- Nuevos procedimientos de colaboración con la entidad
- Dificultades sobrevenidas en el desarrollo del trabajo y en la obtención y validación de la documentación soporte.
- Eventuales situaciones de fraude ante la temporal suspensión de determinados controles internos instaurados por la entidad.
- Solicitud de manifestaciones y declaraciones sobre ciertos aspectos o hechos.
- Petición de documentación relacionada con las medidas adoptadas y planificadas, así como sobre la mejor estimación de las perspectivas futuras consecuencia de la crisis provocada por la pandemia.

Comunicaciones que pueden materializarse en escritos específicos o formando parte de memorándums de seguimiento o incluso en el comunicado final del trabajo contemplado.

Compilación

Compilar significa acción en la que se recogen varios libros o documentos o partes de ellos.

La compilación dentro de los 60 días siguientes a la fecha de emisión del informe de auditoría es un requerimiento legal que no ha sido ni suspendido ni modificado como consecuencia de las medidas y decretos gubernamentales. Por tanto su cumplimiento sigue siendo obligatorio.

Sin embargo la nueva situación ha provocado serias dificultades para la obtención de documentación lo que unido al teletrabajo, suponen un cúmulo de circunstancias que complican de forma notable el proceso de cierre y posterior compilación de la documentación de auditoría.

Como primera idea aclaratoria señalar que la compilación de la documentación no es asimilable ni sustituible por la o las copias de seguridad que realicemos al finalizar el trabajo, lo cual suele ser una más que común confusión.

A la espera de la publicación del Reglamento que desarrolle el artículo 29.1 de la LAC, la compilación deberá realizarse de forma que no solo cumpla con el requerimiento legal sino con los objetivos y requisitos establecidos en la norma de control de calidad (NIC) en su apartados 45 y A54 al A55 y con las políticas y procedimientos que consten en el manual de control de calidad interno de la firma.

No es objeto de este post el desarrollar todas las cuestiones relacionadas con la compilación, sino destacar algunas de las dificultades surgidas entre las cuales la más destacable es la provocada por la obtención de información o documentación adicional con posterioridad a la emisión y entrega del informe de auditoría.

Una situación, bastante probable, puede producirse cuando, como ejemplo, la recepción a mediados de junio de 2020 de documentación correspondiente a la auditoría del 2019, cuyo informe fue emitido el 10 de abril y cuya documentación, dentro del plazo legal, fue compilada el 5 de junio (56 día). La documentación complementaria recibida, no contradice ni altera las conclusiones y opinión que figura en nuestro informe pero que obliga a incorporarla al resto de papeles compilados y por lo tanto a reabrir el fichero compilado y repetir el proceso.

La reapertura de los ficheros compilados puede resultar una labor costosa y complicada en términos administrativos por lo que sugiero una solución alternativa consistente en crear un archivo compilado complementario que, mediante la oportuna autorización y justificación por el responsable del trabajo, se indique el contenido de la nueva documentación que amplía y en su caso complementa la compilada anteriormente. Esta es la medida que hemos adoptado con carácter excepcional en nuestra red para este tipo de situaciones.

Otra cuestión, que requeriría un más profundo debate, es qué hacer cuando la documentación recibida suponga cambios en las cuentas anuales formuladas, en el informe de auditoría, o en ambos.

En el momento de publicar este post, la vuelta gradual a la normalidad está permitiendo resolver bastantes de los problemas comentados, no obstante, y centrados en el trabajo del auditor, algunos de ellos como los relacionados con la documentación y cumplimiento de su normativa relacionada van a persistir. La vuelta paulatina de los auditores a sus puestos de trabajo facilitará la organización y cierre de los trabajos pendientes, así como la recopilación de la documentación de los ya terminados. En lo que todos estamos de acuerdo es que el COVID-19 ha puesto a prueba la calidad de los sistemas y procedimientos de trabajo obligando a muchos auditores a replantear y sustituir viejos esquemas por otros que permitan responder a situaciones como las sufridas en estos últimos y convulsos meses.

¿Qué es el archivo electrónico de auditoría?

Con independencia de su definitiva redacción, el borrador del reglamento en su artículo 65, al desarrollar el artículo 29.2 de la LAC citado establece:

“Toda la referida documentación, con independencia de su formato, formará parte de dicho archivo. A estos efectos, con independencia de la posible existencia de documentación en formato papel, el archivo de auditoría deberá compilarse en formato electrónico e integrar toda la documentación en su formato original en el caso de los ficheros informáticos, así como los documentos, en su caso, en formato papel escaneados.”

1. Concepto de integridad. Es decir, este archivo contendrá toda, la documentación relativa a la ejecución del encargo de auditoría, sea cual fuere su formato. Lo cual quiere decir que **todos los papeles de trabajo** han de estar **digitalizados** en su formato original. Lo que significa que, a partir de la fecha de entrada en vigor del nuevo reglamento, todos los documentos, incluidos los de formato papel, que formen parte de la documentación del encargo, deberán estar digitalizados (escaneados) incluidos aquellos que, como indico más adelante, formen parte del Archivo Permanente.
2. En su formato original. Ello significa que no será válido los listados en PDF obtenidos de hojas de cálculo o de otros programas, sino que deberá conservarse el fichero en Excel, Word o la aplicación informática que se utilice. Este requerimiento puede generar problemas de orden práctico cuando se utilicen programas específicos de auditoría.
3. La documentación del archivo permanente a incorporar en este archivo electrónico de auditoría será aquella que constituya soporte o evidencia de las conclusiones, comentarios o resultados de la auditoría corriente, siendo válidos resúmenes sobre contratos, actas o cualquier otro tipo de documento que formando parte del archivo permanente haga

referencia a saldos, transacciones o información revelada en la memoria relativos al ejercicio auditado.

Contenido del archivo electrónico.

El Archivo Electrónico es una herramienta que permite almacenar de forma electrónica los documentos de una entidad para garantizar su disponibilidad, legibilidad y accesibilidad a largo plazo.

Como se ha indicado, contendrá toda la documentación de auditoría y por si quedara alguna duda, el reglamento añade: *“La documentación del trabajo de auditoría realizado será la que conste en el archivo electrónico del trabajo. No podrá considerarse que constituya evidencia del trabajo de auditoría realizado documentación no incluida en el citado archivo del trabajo de auditoría”*. Lo cual se incardina con el concepto de integridad comentada anteriormente en cuanto que la documentación de auditoría ha de contener de forma inequívoca toda aquella que constituya evidencias relacionadas con la ejecución del encargo y que permita soportar y respaldar el contenido de nuestro informe de auditoría.

El artículo 65 del borrador de reglamento establece la información a incluir en la documentación o “archivo electrónico de auditoría” de conformidad con la normativa y regulación aplicable. La novedad se centra en la obligación de incluir en los archivos de cada encargo “la información relativa al detalle de las horas incurridas por categoría profesional y área en la realización del trabajo de auditoría de cuentas”, requerimiento que no consta en las NIA ni en la norma de calidad.

Procedimientos de confección de los archivos electrónicos.

El reglamento al tratar el artículo 28 de la LAC sobre la organización Interna de los auditores, establece que el auditor ha de disponer de *procedimientos para su elaboración y mantenimiento y que permitan dejar evidencia para cada trabajo de:*

1. que se han alcanzado los objetivos generales del auditor,
2. que el encargo se planificó y ejecutó conforme a NIAs y demás regulación aplicable y,
3. quien es el responsable de garantizar la integridad del archivo electrónico a medida que se desarrolla el trabajo, y una vez compilado, de su acceso y recuperación.

Ello conllevará obviamente cambios en los manuales de calidad en los que, entre otros, se deberá incluir estos nuevos requerimientos.

Medidas de seguridad informática.

El reglamento concede una atención muy especial a las medidas que los auditores han de adoptar para asegurar la integridad, acceso y conservación de los papeles de trabajo en formato electrónico.

La obligación de hacer copias de seguridad *lo antes posible*, deja de ser una medida de seguridad para convertirse en un requisito legal vía reglamento. Aunque no dice cuántas copias, tiempo al tiempo, sí menciona que han de realizarse inmediatamente después de cerrar (compilar) la documentación.

Lo que sí está claro es la necesidad de que todos los auditores, con independencia de su tamaño, adopten las medidas de seguridad necesarias, acordes con lo dispuesto en la NCCI A58, *“para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación”*; medidas que deberán estar en consonancia con la dimensión y demás circunstancias de cada despacho o firma de auditoría.

En cuanto a la documentación en formato papel, con independencia de la necesidad de estar disponible en formato digital, *“no podrá desplazarse fuera del lugar de archivo físico o de las dependencias del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría documentación original en formato papel, salvo requerimiento legal”*.

El reglamento y la nube.

En términos simples, la nube permite almacenar y acceder a datos y programas a través de Internet en lugar del disco duro de su computadora. La nube es solo una metáfora de Internet. Se remonta a los días de los diagramas de flujo y a las presentaciones que representaban la gigantesca infraestructura de servidores de Internet como nada más que un cúmulo blanco e hinchado, que acepta conexiones y reparte información mientras flota.

Para entender cómo funciona la nube, tienes que olvidarte del disco duro. Cuando almacenas datos o ejecutas programas desde el disco duro, estás usando el almacenamiento local donde todo lo que necesita está físicamente cerca tuyo, de manera que puedes acceder a tus datos rápida y fácilmente. La industria de la informática funcionó durante décadas trabajando desde el disco duro. Para algunos, este sistema sigue siendo superior a la nube.

El sistema de almacenamiento en la nube no consiste en tener un hardware o servidor dedicado de almacenamiento conectado a la red (NAS) en la residencia. Almacenar datos en una red doméstica o de oficina es algo distinto a utilizar la nube. Hablamos de nube o “cloud computing”, cuando accedemos a datos o programas a través de Internet, o al menos, tener esos datos sincronizados con otra información a través de la Web.

Al usar Google Drive, que tiene un procesador de textos basado en la nube, todo lo que escribes se guarda automáticamente en la nube. No hay necesidad de jugar con la configuración para asegurarse de que el trabajo se guarde, o de designar una carpeta en tu computador para almacenar el contenido guardado. Los servicios basados en la nube, como Google Drive, permiten a los usuarios simplemente disfrutar de los beneficios de la tecnología y confiar en que el proveedor del servicio se encargará del almacenamiento de archivos.

Muchos servicios de computación en la nube están disponibles bajo demanda y son bastante económicos. Si tus necesidades varían de un mes a otro, vas a pagar dependiendo de cómo cambies su uso. Tradicionalmente, estaba presente el riesgo de comprar una red informática costosa y darse cuenta de que era más grande de lo que necesitabas, o quizás descubrir que la configuración que tenías era demasiado pequeña para lo que necesitabas hacer. La computación en la nube hace que estos escenarios sean menos probables porque puedes suscribirte a la mayoría de los servicios de computación en la nube sin amarrarse a contratos largos.

La computación en la nube también ofrece sus respectivos servicios públicos o privados. Una cuenta de correo electrónico basada en la nube es un ejemplo de un servicio público de computación en la nube. Sin embargo, muchas empresas usan redes privadas virtuales (VPN) para acceder a nubes privadas seguras, como las que solo son accesibles para personas que trabajan en una empresa o departamento en particular.

Es bien sabido que muchos auditores trabajan con la información en la *nube*, bien en sistemas como Dropbox –sin entrar en cuestiones de seguridad– o en otras plataformas tanto públicas como privadas y que permiten trabajar vía Internet con la información y documentación de un encargo. La dinámica de la auditoría se encamina cada vez más hacia el uso de estos sistemas.

El reglamento no hace mención expresa a la *nube*, únicamente al tratar la protección de datos de carácter personal, indica: “...cuando se externalicen los servicios de conservación y custodia de la documentación deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica 15/1999.”.

Considero adecuado que el reglamento, a diferencia de otras cuestiones relacionadas con la seguridad informática, no entre a regular temas complejos sujetos a rápidos y profundos cambios tecnológicos.

Algunas otras consideraciones relacionadas con la documentación en formato electrónico.

La nueva regulación va a generar dudas respecto al alcance y aplicación práctica de muchas de las nuevas disposiciones reglamentarias entre las que cabe destacar, no con carácter exhaustivo, las siguientes:

1. ¿Los correos electrónicos intercambiados entre el auditor se han de considerar como documentación de auditoría?, ¿se han de archivar todos o sólo los relevantes?, ¿quién y en base a qué criterios se ha de considerar un Email como relevante?
2. ¿Se han de conservar los correos electrónicos en su formato original o en PDF? ¿Qué pasa si cambio de navegador y los correos antiguos no los puedo leer con el nuevo?
3. En cuanto a la documentación confeccionada con aplicaciones informáticas de auditoría especializadas, ¿qué pasa si se cambia de sistema y al cabo de varios años no es posible recuperar la información al cancelar la licencia con el anterior proveedor?
4. La obligación de digitalizar toda la documentación va a requerir una mayor capacidad de almacenamiento en los servidores de los despachos y firmas, lo que conllevará equipos más potentes y sistemas de copias de seguridad más complejos.
5. Los nuevos requerimientos obligarán a los auditores a establecer protocolos para el escaneo de la documentación y sobre todo para la selección de los documentos, tanto en papel como en formato electrónico, que deberán formar parte del archivo del encargo.
6. El archivo electrónico no es un concepto aplicable únicamente al cierre y compilación de la documentación, una vez terminado el trabajo, si no que se ha ir completando como un todo a lo largo del proceso de auditoría.
7. Muchos auditores disponemos de documentación de carácter permanente en formato papel que, consecuencia de la nueva regulación, deberemos escanear a fin de que forme parte del archivo electrónico. Información que engrosará año tras año los correspondientes archivos de cada ejercicio.

Consideraciones para auditores de entidades pequeñas.

La auditoría de cuentas anuales es una revisión de los estados financieros de una empresa grande, mediana o pequeña realizada por un experto contable, ajeno a la empresa. El objetivo es que ese contable confirme que los estados financieros reflejan una imagen fiel de la contabilidad, estado patrimonial y actividad de la empresa.

Los procedimientos simplificados que podrán aplicar los auditores, no de pequeña dimensión, si no aquellos que realicen trabajos de entidades pequeñas entendidas.

Según el texto del borrador: *“La organización interna y sus procedimientos administrativos, así como la documentación justificativa, serán proporcionados a la dimensión y estructura organizativa del auditor o sociedad de auditoría”*. Redacción que por su inconcreción no ayuda para determinar el grado de simplificación a adoptar. La remisión que el reglamento a las disposiciones de la norma de calidad NCCI, tampoco aporta nada nuevo.

La indicación de que: *“Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en estos auditores de cuentas y sociedades de auditoría podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de auditoría de mayor dimensión. El alcance y grado de dicha formalidad y extensión guardarán proporcionalidad y adecuación con la dimensión y estructura organizativa de aquellos auditores”*, tampoco aporta líneas de actuación que permitan saber hasta qué nivel de simplificación podrá llevarse a cabo.

Las dudas se intensifican cuando al final del artículo referido a los trabajos de entidades de pequeña dimensión, se indica: *“La menor formalidad permitida no eximirá de la obligación de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y de los resultados obtenidos”*.

En definitiva, de cara a los despachos y firmas de pequeña dimensión que realicen este tipo de trabajos seguimos estando sujetos a las interpretaciones que el ente regulador haga respecto a la aplicación del marco legal y normativo aplicable.

Si ninguna duda, las nuevas disposiciones van a provocar cambios importantes en el funcionamiento de muchos despachos y firmas, que tendrán, una vez más, un especial impacto en los de pequeña dimensión.

Queda un tema por abordar, el de la compilación de la documentación de auditoría que, dada su complejidad, lo dejo para una segunda y posterior entrega.

Manual para la preparación de papeles de trabajo

Durante la ejecución de la auditoría los papeles de trabajo son de acceso restringido, por lo que el personal que participa en el proceso de auditoría en el sector público debe mantener reserva y la discreción debidas respecto de la información obtenida durante el proceso de auditoría, y no deberá revelarla a terceros, salvo para los efectos de cumplir con requerimientos de las instancias públicas autorizadas legalmente

Si no se cuenta con computadora para la elaboración de los papeles, estos deben prepararse preferiblemente a lápiz para facilitar las correcciones, excepto aquellos que deben ser firmadas por el auditado. (Por ej. Arqueos).

Llevar las iniciales del auditor que los preparó en parte inferior al lado izquierdo de la hoja. – Tener la fecha en que se inició la confección del papel de trabajo.

Contener la evidencia suficiente, adecuada y pertinente y los comentarios adecuados en relación con los objetivos.

Al final de cada prueba de auditoría se debe incluir la conclusión (opinión del auditor sobre el resultado).

Evitar o reducir al mínimo las notas al pie, y la recopilación de demasiada información en un solo papel.

Consignar la información por un solo lado del papel.

Dejar claramente establecidos la identidad y la finalidad de cada papel de trabajo e incluir una guía de las marcas o simbología utilizada.

Evitar contener información intrascendente para los objetivos del estudio que se realiza.

Contener una descripción clara de las actividades de la institución u órgano auditado.

Tener evidencia de que se han estudiado todas las actividades escogidas o señaladas para examen.

Contener el propósito del examen.

Proveer información para resolver cualquier problema que se presente durante la presentación del informe.

Tomar en cuenta la duración y el costo del trabajo.

Claros y comprensibles para que sean útiles.

En su presentación, tener como objetivos la brevedad y la concisión.

Al menos deben contener, entre otra, la siguiente información:

- Encabezado
- Título de la hoja, que indique claramente de que se trata o proceso que se analiza.
- Período que cubre dicha prueba.
- Firma o iniciales de quien elaboró la cédula y fecha.
- Método de muestreo utilizado y porcentaje de transacciones examinadas, en caso de aplicarse.
- Fuentes de donde se extrajo la información.
- Códigos y simbología de las marcas de auditoría.
- Referencias cruzadas con otras cédulas (sumarias o específicas).
- Otros datos pertinentes al trabajo.

A las fotocopias que respalden hallazgos y cuyo original no pueda ser retenido por la Auditoría Interna, se les debe IMPRIMIR UNA LEYENDA que contenga la siguiente información:

Tipos de opinión en auditoría en base a la evidencia

Partiendo de las NIAs y de las evidencias encontradas en el trabajo de auditoría los contenidos del informe de auditoría, se encuentran con lineamientos de aplicación en las NIAs 700, 705, 706, 710 y 720.

Los tipos de opinión, pueden ser:

- Opinión limpia.
- Opinión no modificada o calificada.
- Opinión negativa o adversa.

Cada una de las opiniones se fundamenta en que si el auditor ha encontrado evidencia suficiente y adecuada.

Opinión limpia (Véase anexo 3)

La opinión favorable, limpia o sin salvedades significa que el auditor está de acuerdo, sin reservas, sobre la presentación y contenido de los estados financieros.

“Una opinión favorable, limpia, positiva o sin salvedades, expresa que el auditor ha quedado satisfecho, en todos los aspectos importantes, de que los estados financieros objeto de la auditoría reúnen los requisitos siguientes:

- Se han preparado de acuerdo con principios y criterios contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- Se han preparado de acuerdo con las normas y disposiciones estatutarias y reglamentarias que les sean aplicables y que afecten significativamente a la adecuada presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera.
- Dan, en conjunto, una visión que concuerda con la información de que dispone el auditor sobre el negocio o actividades de la entidad.
- Informan adecuadamente sobre todo aquello que puede ser significativo para conseguir una presentación e interpretación apropiadas de la información financiera”. (Arenas, 2020)

El texto normalizado del párrafo de opinión sin salvedades se redactará en los siguientes términos (Boletín nº 14 del ICAC):

"En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior".

El auditor expresará una opinión limpia cuando haya encontrado evidencia suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, cuando no pueda llegar a esa conclusión.

En este último caso, la NIA 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente, indica que pueden ser de distintos tipos.

- Opinión con salvedades o calificada.
- Opinión adversa o negativa.

Opinión con salvedades (Véase anexo 4)

Las salvedades son las excepciones particulares que el auditor realiza sobre una o más de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar, normal o no calificado. Se emite una opinión con salvedades cuando el auditor concluye que no puede emitir una opinión limpia o no calificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo, incertidumbre o limitación al alcance, no es tan importante que requiera una opinión negativa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedades debe expresarse como un "excepto por" los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.

Se dará una opinión con salvedad, cuando se expresa que "excepto por" el efecto del asunto al que, se refiere la salvedad, los estados financieros se presentan razonablemente de conformidad con los Principios de Contabilidad de General Aceptación.

La frase "excepto por" generalmente se usa en caso de salvedades relativas a desacuerdos con la administración respecto de los estados financieros, cuando el alcance del examen ha sido restringido, las revelaciones son inadecuadas o incompletas, no hay presentación de los estados financieros conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptación o estos han sido aplicados sobre bases no uniformes con años anteriores sin que esto tenga una importancia tal que amerite una opinión negativa.

Siempre que el auditor emita un dictamen distinto al no calificado, debe incluir en el mismo una clara descripción de todas las razones sustanciales y una cuantificación de los posibles efectos sobre los estados financieros a menos que esto último sea materialmente imposible. Esta información de preferencia debe establecerse en un párrafo separado que precede a la opinión o a la negación de opinión, y puede también incluir una referencia a las notas de los estados financieros que informen del caso con mayor amplitud.

La Declaración Profesional No. 6 define así el dictamen con salvedades:

“Un dictamen con excepciones (sic), declara que a excepción del asunto(s) a los que este se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”

Puede suceder que durante el transcurso de la auditoría se presente una limitación al alcance de las pruebas que pretende realizar el auditor, esto origina necesariamente una salvedad en el párrafo del alcance que puede o no tener repercusiones en el párrafo de la opinión pues éste tiene la obligación de subsanar la limitación de la prueba con otras de distinto tenor.

El auditor debe tratar de obtener evidencia suficiente y competente de las cuentas utilizando técnicas diferentes a la circularización, si lo logra en su dictamen solo existirá una salvedad en el alcance sin repercusiones en la opinión, pero si no obtiene evidencia válida y suficiente por otras técnicas, debe además de la salvedad en el alcance, efectuar una salvedad en la opinión.

Opinión negativa o adversa (Véase anexo 5)

Una opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas generalmente aceptados, la entidad no está cumpliendo con el Marco de Referencias de Información Financiera.

Para que un auditor llegue a expresar una opinión negativa o adversa, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos que hacen que concluya de forma desfavorable.

Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existen incertidumbres o cambios de principios y normas contables generalmente aceptados, al auditor deberá detallar estas salvedades en su informe.

Abstención de opinión (Véase anexo 6)

El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando **no pueda obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las desviaciones (incorrecciones) no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Las consecuencias de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

Puede ocurrir, que una vez el auditor se ha posesionado en el cargo, éste se percata con evidencia sólida que la Dirección de la Compañía ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría o intenta manipular su trabajo, el auditor debe considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

- Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades.
- Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:
 - Debe renunciar al trabajo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible.

- Si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

Fundamento de la opinión

Cuando el auditor emita una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700:

- a. Sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda.
- b. Dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.
 - Si existe desviaciones materiales en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los estados financieros), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en esa sección.
 - Si existe desviaciones materiales en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
 - Si existe desviaciones materiales en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor: i) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad; ii) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y iii) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.

- Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de dicha imposibilidad.
- Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.
- Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría incluirá los siguientes elementos son: i) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y ii) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
- Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

Se ve conveniente insertar el siguiente cuadro el que nos resume cuando considerar el tipo de opinión que el auditor podría dar en su informe según la naturaleza del asunto, lo material del impacto y la generalización sobre los estados financieros:

Naturaleza del asunto que origina la opinión modificada.	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material generalizado
Los estados financieros contienen desviaciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

IV. CONCLUSIONES

Después del análisis desarrollado se menciona que los papeles de trabajo son evidencia importante significativa dentro del trabajo de la auditoría.

No existe una normativa rígida aplicable para la realización de los papeles de trabajo, sin embargo debemos aclarar que las NIAs nos brindan lineamientos para poder realizarlos, mismos que no son rígidos.

Los papeles de trabajo no son solo hojas físicas, sino pueden ser elaborados de forma manual (tradicionales) y obtenidos a través de medios electrónicos (Word, Excel, entre otros), como también en base de datos.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arenas, P. (2020). Obtenido de

<https://ciberconta.unizar.es/leccion/auditoria03/600.HTM#:~:text=La%20opini%C3%B3n%20favorable%2C%20limpia%20o,contenido%20de%20los%20estados%20financieros.&text=Por%20%C3%BAltimo%2C%20la%20opini%C3%B3n%20de%20negada,dictamen%20sobre%20los%20estados%20financ>

Auditool. (18 de Agosto de 2020). *www.auditool.com*. Obtenido de

<https://www.ccpdistritocapital.org.ve/uploads/descargas/fddcb2ae5541d5f49e87158a6b39a1ae4571a152.pdf>

Carlos, & Coronel Tapia, C. (2012). *Auditoría Financiera Basada en Riesgos*. La Paz.

Diccionario. (15 de Agosto de 2020). Obtenido de Buscador Google:

<https://www.google.com/search?q=legajo&oq=legajo&aqs=chrome..69i57j0l7.1606j1j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8>

"Evidencia de Auditoría" NIA 500. (s.f.).

Jacome, R. (2002). *Guía Práctica de Auditoría*. México.

(15 de agosto de 2020). Obtenido de

<http://fccea.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse126.html>

(s.f.). Obtenido de

<https://publicaciones.defensa.gob.es/media/downloadable/files/links/P/D/PDF312.pdf>

(2020). Obtenido de [https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-](https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/espanol_y_otros_adopcion_de_normas_internacionales.pdf)

[nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/espanol_y_otros_adopcion_de_normas_internacionales.pdf](https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/espanol_y_otros_adopcion_de_normas_internacionales.pdf)

M, G. A. (16 de agosto de 2020). Obtenido de

<http://artemisa.unicauca.edu.co/~gcuellar/papeles.htm>

Normas Internacionales de Auditoría 500. (s.f.). *Evidencias de Auditoría*.

VI. ANEXOS

ANEXO 1 EJEMPLO DE INDICE EN LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA

ÍNDICE (A.P.)	CONCEPTO AL QUE SE REFIERE ARCHIVO PERMANENTE DE AUDITORÍA
100	Sumaria de conclusiones.
200	Sumaria de ingresos.
300	Sumaria de costo de ventas.
400	Sumaria de gastos.
500	Activo.
600	Pasivo.
700	Capital contable.
800	Cuenta de orden.
900	Otros papeles que surjan con motivo de la revisión.
HT	Hoja de Trabajo
BC	Balanza de Comprobación
CP	Control Presupuestal

ANEXO 2 EJEMPLO DE MARCAS EN LOS PAPELES DE TRABAJO

	Sumas cuadradas (correctas)
	Importe no considerado en suma, es decir, no incluido en tabulaciones, sumatorias, inventarios, etc.
	Confrontado con la documentación comprobatoria
	Cotejado con registros presupuestales autorizados
	Verificado físicamente
	Cotejado con registros contables
	Verificado con registros del presupuesto ejercido
	Cotejado con Cuenta Pública
	Punto por aclarar, revisar o localizar
	Unidad autorizada, verificada y comprobada

ANEXO 3 INFORME CON OPINIÓN LIMPIA (informe estándar)

INFORME DEL REVISOR FISCAL

A los Accionistas de la Compañía XXXXXX S.A.

He auditado los Estados de Situación Financiera de la COMPAÑÍA XXXXXX S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B y sus correspondientes Estados de Pérdida y Ganancias, de Cambios en el Patrimonio, de Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que se planifique y se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencias que respalda las cifras y las notas informativas sobre en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la COMPAÑÍA XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B, los Cambios en el Patrimonio, los resultados de sus operaciones y los Cambios en la Situación Financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad, se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y conservan debidamente; y la compañía ha observado las medidas adecuadas de control interno, de conservación y custodia de sus bienes y de los terceros que pueden estar en su poder.

Nombre y Firma
Tarjeta Profesional

Santafé de Bogotá, 30 de marzo de 200B

ANEXO 4 INFORME CON OPINIÓN CON SALVEDADES

AUDITORES ANDINOS LTDA.
Avenida El Dorado Santa Fe de Bogotá
INFORME DEL REVISOR FISCAL

A los señores accionistas de
INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A

He examinado los Estados de Situación Financiera de INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, de Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que el examen sea realizado por un contador público con entrenamiento adecuado, debidamente inscrito en la Junta Central de Contadores que actúe con independencia mental para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios, que proceda con diligencia y cuidado profesional, que su trabajo sea técnicamente planeado y supervisado, que se realice un apropiado estudio y evaluación del sistema de control interno para establecer el grado de confianza que le merece y así determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, que se obtenga evidencia válida y suficiente por medio de técnicas de auditoría para obtener una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico para emitir su opinión sobre la misma. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencias que respalda las cifras y las notas informativas sobre en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión, *excepto que por instrucciones de la Gerencia no solicitamos confirmación de los Deudores Clientes mediante correspondencia directa con estos deudores de la Compañía, ni obtuvimos evidencia suficiente y competente por otras técnicas de auditoría.*

En mi opinión, *excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiere solicitado confirmación de los adeudos que hacemos mención en el párrafo precedente,* los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de INDUSTRIAL DE LOS ANDES S.A. al 31 de diciembre de 200A y 200B, los Cambios en el Patrimonio, los resultados de sus operaciones y los Cambios en la Situación Financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad, se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y conservan debidamente; y la compañía ha observado las medidas adecuadas de control interno, de conservación y custodia de sus bienes y de los terceros que pueden estar en su poder.

AUDITORES ANDINOS LTDA.
CONTADORES PÚBLICOS
RUTH ZOÉ FONSECA C
Tarjeta Profesional 400001-T

ANEXO 5 INFORME CON OPINIÓN ADVERSA

AUDITORES ANDINOS LTDA.

Avenida El Dorado Santa Fe de Bogotá

INFORME DEL CONTADOR PBLICO INDEPENDIENTE

A los señores Socios de OFIMUEBLES LTDA

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas vigentes en Colombia. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan la cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

La empresa sigue la práctica de capitalizar los costos de investigación y desarrollo y de amortizarlos a lo largo de la vida su útil estimada. Esta práctica en nuestra opinión no está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Debido a esta desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los inventarios aumentaron \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente; el costo de la mercancía vendida se incrementó \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente; los gastos de operación disminuyeron \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente; la utilidad neta aumentó \$XXX,XXX y \$XXX,XXX respectivamente, y las utilidades acumuladas aumentaron \$XXX,XXX y \$XXX,XXX.

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos que se acaban de exponer en el párrafo anterior, los estados financieros que acabamos de hacer referencia, no presentan razonablemente, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en Colombia, la situación financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dicha fecha.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.
CONTADORES PBLICOS
RUTH ZOE FONSECA C
Tarjeta Profesional 400001-T**

ANEXO 6 INFORME CON ABSTENCION DE OPINIÓN

AUDITORES ANDINOS LTDA.
Avenida El Dorado Santa Fe de Bogotá

INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE A los señores Socios de OFIMUEBLES LTDA

Fuimos contratados para auditar los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES LTDA al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

La compañía no efectuó un recuento de su inventario físico de mercancía tenida para la venta al 31 de diciembre de 2.00A o al 31 de diciembre de 2.00B y los importes del inventario presentados en los estados financieros adjuntos son \$150'000.000 y \$400'000.000., respectivamente.

Como la Compañía no efectuó un recuento de su inventario físico y no pudimos emplear otros procedimientos para satisfacernos en cuanto a los importes de los inventarios, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para permitirnos expresar una opinión sobre los estados financieros mencionados anteriormente y no la expresamos.

AUDITORES ANDINOS LTDA.
CONTADORES PBLICOS

RUTH ZOE FONSECA C
Tarjeta Profesional 400001-T