

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PUBLICA

PRONUNCIAMIENTO 5

PAPELES DE TRABAJO

PRONUNCIAMIENTO SOBRE PAPELES DE TRABAJO

400. GENERALIDADES

01. La obligación para el contador público de elaborar papeles de trabajo parte de lo regulado por el Artículo 9o. de la Ley 43 de 1990, en los siguientes términos:

Artículo 9o. De los papeles de trabajo. Mediante papeles de trabajo, el contador público dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional. Tales papeles, que son propiedad exclusiva del contador público, se preparan conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Parágrafo. Los papeles de trabajo podrán ser examinados por las entidades estatales y por los funcionarios de la rama jurisdiccional en los casos previstos en las leyes. Dichos papeles están sujetos a reserva y deberán conservarse por un tiempo no inferior a cinco (5) años, contados a partir de la fecha de su elaboración.

02. Los papeles de trabajo que prepara y mantiene el contador público, son soportes que debe elaborar el profesional para evidenciar el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas las que se incluyen en el pronunciamiento No. 4. La tercera norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo (literal c, numeral 2 Artículo 7 de la Ley 43 de 1990) establece: “Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión.”

03. Los papeles de trabajo pueden tomar la forma de:

- Planillas contables, las cuales permiten el análisis de cuentas de la contabilidad. Dichas planillas pueden ser sumarias o de detalle.

- Otros pueden consistir en copias de correspondencia, extractos de actas de Asamblea de Accionistas y Juntas Directivas, gráficas de organización, programas de auditoría, cuestionarios de control interno, confirmaciones obtenidas de clientes, certificaciones, etc.

04. Estas planillas, hojas de análisis, listas y documentos, que integran los papeles de trabajo, debidamente clasificados y comentados, evidencian que:

a. El trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente como lo exige la primera norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.

b. Se ha estudiado y evaluado el control interno para determinar los procedimientos de auditoría, cumpliendo con la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo.

c. Se encuentran soportadas las bases para preparar el informe, el alcance del trabajo y la responsabilidad profesional adquirida en la revisión.

410. OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

05. Los papeles de trabajo constituyen una compilación de la evidencia obtenida por el contador público y cumplen los siguientes objetivos fundamentales:

a. Facilitar la preparación del informe.

b. Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.

c. Proporcionar información para la preparación de declaraciones tributarias e informe para los organismos de control y vigilancia del Estado.

d. Coordinar y organizar todas las fases del trabajo.

e. Proveer un registro histórico permanente de la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados.

f. Servir de guía en revisiones subsecuentes.

g. Cumplir con las disposiciones legales.

420. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LOS PAPELES DE TRABAJO

06. Para realizar el trabajo de acuerdo con las normas profesionales, el contador público debe conceder importancia a la preparación de los papeles de trabajo. Para cumplir con esta finalidad, debe en primer término, efectuar un trabajo completo y libre de información superflua y organizar los papeles de trabajo en forma tal que facilite la rápida localización y entendimiento fácil por parte de otras personas.

07. Los papeles de trabajo, se consideran completos cuando reflejan en forma clara los datos significativos contenidos en los registros, los métodos de comprobación utilizados y la evidencia adicional necesaria para la formación de una opinión y preparación del informe. Además, deben identificar claramente las expresiones informativas y los elementos de juicio o criterio.

08. Cualquiera información o cifras contenidas en el informe del contador público deberá estar respaldada en los papeles de trabajo. A medida que el profesional avanza en su trabajo debe considerar los problemas que pueden presentarse en la preparación de su informe y anticiparse a incluir en los papeles de trabajo los comentarios y explicaciones pertinentes. Se deben hacer amplios comentarios explicativos a cualquier planilla o análisis preparados durante el trabajo.

09. Los papeles de trabajo no están limitados a información cuantitativa, por consiguiente, se deben incluir en ellos notas y explicaciones que registren en forma completa el trabajo efectuado por el contador público, las razones que le asistieron para seguir ciertos procedimientos y omitir otros y su opinión respecto a la calidad de la información examinada, lo razonable de los controles internos en vigor y la competencia de las personas responsables de las operaciones o registros sujetos a revisión.

10. Los papeles de trabajo deben ser revisados por los supervisores para determinar lo adecuado y eficiente del trabajo del auxiliar sujeto a supervisión. En tales revisiones, los papeles de trabajo deberán hablar por sí mismos; estar completos, legibles y organizados sistemáticamente, de tal manera que no sean necesarias informaciones suplementarias e interpretaciones por parte de quien los preparó. Debe tenerse presente que, muchas veces, el informe no es preparado por la persona que efectuó el examen sino por un supervisor, quien debe estar en condiciones de cumplir con su cometido sin la necesidad de interrogar continuamente al auxiliar responsable de la elaboración de los papeles de trabajo.

430. PLANEACION Y CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

11. La preparación adecuada de los papeles de trabajo, requiere una cuidadosa planeación antes y durante el curso del trabajo. A medida que se va desarrollando el proceso de verificación la persona debe revisar el material por cubrir, tratando de visualizar el tipo de papel de trabajo que presente la evidencia en la forma más efectiva.

12. Existen alternativas en la preparación de un tipo determinado de papel de trabajo. Es conveniente estudiar la forma de la cédula u hoja de análisis utilizada en trabajos similares o en el mismo trabajo en oportunidad anterior. En algunos casos, la forma utilizada con anterioridad puede ser copiada sin introducir cambio alguno y en otras ocasiones, la antigua forma podrá considerarse totalmente inapropiada. Regularmente, se utiliza una hoja de trabajo para cada partida o cuenta sujeta a análisis o comprobación; sin embargo, hay ocasiones en que se combinan adecuadamente papeles de trabajo que cubren cuentas diferentes, relacionadas entre sí.

13. En algunas circunstancias es conveniente mostrar en una sola planilla informaciones relacionadas tales como: los documentos por pagar, los intereses acumulados por pagar y los intereses pagados por anticipado; las depreciaciones acumuladas y las depreciaciones causadas y cargadas a gastos. Las hojas de trabajo deben tener un tamaño estándar, lo cual es un requisito esencial para su adecuado y esmerado archivo en el expediente de papeles de trabajo.

14. Dado que los papeles de trabajo incluyen toda la información obtenida por el contador público, existen innumerables variedades y tipos de los mismos. Sin embargo, hay ciertas categorías generales dentro de las cuales se podría agrupar la mayor parte de los papeles de trabajo, a saber:

- a. Programas de auditoría.
- b. Cuestionarios y hojas de puntos pendientes de investigar.
- c. Hojas de trabajo relativas a los saldos de cuentas de control y auxiliares.
- d. Hojas de trabajo con los resultados de las pruebas de cumplimiento.
- e. Cuestionarios con evaluación de los controles.
- f. Asientos de ajustes y de reclasificaciones.
- g. Planillas, hojas de análisis y otros papeles de soporte.
- h. Extractos de actas y otros papeles narrativos.
- i. Certificaciones y confirmaciones.
- j. Escrituras de constitución y reformas.
- k. Borradores del dictamen, de los estados financieros y de las notas.

15. Los papeles de trabajo contendrán los legajos o archivos necesarios de acuerdo con el tamaño del ente que se examina, pero regularmente, se clasifica para cada ente dos clases de expedientes:

a. El expediente o expedientes del trabajo anual que pertenece exclusivamente al examen o revisión del año o período que cubre.

b. El expediente o expedientes del archivo permanente que contiene la información que normalmente no cambia de un período a otro y que por lo tanto no requiere ser duplicada. El archivo permanente cumple entre otros los siguientes objetivos:

- Refrescar la memoria del contador público acerca de partidas aplicables a varios ejercicios.

- Proporcionar a los nuevos auxiliares un breve resumen de las políticas y de la organización del cliente.

- Conservar los papeles de trabajo correspondientes a partidas que muestren relativamente poco o ningún cambio, eliminando consecuentemente, la necesidad de su preparación ejercicio tras ejercicio.

16. La mayor parte de la información contenida en el archivo permanente, es obtenida en el curso del primer trabajo y una considerable parte del tiempo invertido en el primer trabajo se dedica a la obtención y evaluación de información general como la siguiente:

a. Extracto o copia de la Escritura de Constitución de la entidad.

b. Catálogo de cuentas, manuales de procedimiento y políticas contables establecidas.

c. Reglamentos de emisión de acciones y obligaciones.

d. Contratos de arrendamiento, patentes, estudio actuarial de pensiones de jubilación, participación de utilidades y bonificaciones, contratos de obligaciones a largo plazo y garantías.

e. Gráficas de organización y alcance de autoridad y responsabilidad de los funcionarios.

f. Condiciones de la planta, procesos de fabricación y principales productos.

g. Extractos de actas de la Asamblea General de Accionistas y de la Junta Directiva.

h. Análisis de cuentas “permanentes”, tales como terrenos, capital social y pasivo a largo plazo.

17. La información anterior deberá ser cuidadosamente conservada por el contador público en el expediente de archivo permanente, de tal manera que pueda evitar una innecesaria repetición del trabajo durante exámenes subsecuentes. Con esta información, debidamente clasificada y estudiada, los trabajos pueden ser planeados en forma más eficiente, los nuevos auxiliares, pueden obtener, en consecuencia, una conveniente disposición hacia las políticas y problemas del ente. Para que el archivo permanente cumpla con su objetivo, debe ser actualizado en el curso de cada trabajo, haciendo los cambios a que haya lugar. El archivo permanente deberá tener un índice adecuado para permitir una rápida referencia, y ser convenientemente conservado de tal manera que pueda ser utilizado en cada revisión.

450. NORMAS PARA LA PREPARACION DE PAPELES DE TRABAJO

18. Los papeles de trabajo deben ser preparados con debida atención a la planeación, concepción y legibilidad, con títulos completos y explicación en cuanto a la fuente.

19. Los papeles de trabajo deben dar una impresión de metodología y orden, de consciente atención al detalle, aunada a una clara distinción entre lo importante y lo trivial.

20. Los papeles de trabajo deben ser protegidos y archivados cuidadosamente, de manera que puedan ser localizados y consultados fácilmente. Las siguientes normas deben observarse en la preparación de papeles de trabajo.

a. Cada hoja de trabajo debe ser adecuadamente identificada con el nombre del ente, una descripción de la información presentada, el período cubierto.

b. Debe utilizarse una o varias hojas por separado para cada asunto. Cualquier información de valor suficiente para requerir su inclusión en los papeles de trabajo, amerita una hoja completa sobre su título descriptivo.

c. Cada papel de trabajo deberá contener el nombre o iniciales de la persona que los preparó, la fecha en que fue preparado y el nombre o iniciales del encargado del trabajo y del supervisor que los revisó.

21. La completa y específica identificación de las cuentas analizadas, empleados entrevistados y los documentos examinados, es indispensable para lograr un buen trabajo. Omitir detalles tales como el nombre completo y jerarquía de un empleado mencionado en los papeles de trabajo, o la fecha y fuente de un documento revisado pueden provocar situaciones embarazosas para el contador público que efectúa una revisión subsecuente de los resultados del trabajo y, además, consituyen huellas de un apresuramiento, que a la larga se traduce en un sustancial desperdicio de tiempo.

22. Los papeles de trabajo deben contener índices que los relacione con la hoja de trabajo. Debe prepararse una hoja sumaria para cada cuenta control o función básica, a la cual se referirán todos los papeles de trabajo detallados. Cuando sea necesaria una

referencia entre papeles de trabajo, deberá existir un adecuado índice cruzado. La fuente de la información mencionada en cada hoja de trabajo, debe estar claramente establecida.

23. La naturaleza del trabajo de comprobación efectuado por el contador público, debe indicarse en cada hoja de trabajo. Los papeles de trabajo deben describir los procedimientos de verificación aplicados en lugar de ser dedicados al detalle de las cantidades examinadas. La simple copia de cifras sólo reflejan el hecho de que el contador público desconoce cómo conducir la revisión adecuada. En lugar de transcribir amplios documentos y registros, el contador público debe adoptar el más eficiente y práctico procedimiento de obtener duplicados o fotocopias.

24. La extensión y alcance de las pruebas selectivas deben ser claramente mencionadas en cada fase del trabajo en la que el procedimiento sea aplicado. La creciente confianza en las pruebas selectivas tipifica la actual práctica profesional; los papeles de trabajo deben revelar el carácter y el alcance de todas las pruebas efectuadas. La finalidad de cada papel de trabajo y su relación con el objetivo de la revisión, deben ser claros. Cualquier información obtenida que demuestre ser inapropiada debe ser destruida para evitar que cause confusión en los papeles de trabajo.

25. A medida que avanza la revisión, debe elaborarse una hoja o lista de asuntos pendientes de investigación. En el curso de la revisión surgen problemas que no pueden ser solucionados de inmediato y por medio de listado de estos puntos, en una hoja destinada a esa finalidad se pospone su revisión. La lista de asuntos pendientes debe ser revisada y cada punto satisfactoriamente resuelto.

26. Se podrá lograr un ahorro considerable de tiempo, utilizando los servicios del personal del ente. El ente estará normalmente gustoso de proporcionar esta cooperación ya que el costo del trabajo se verá reducido y su eficiencia se incrementará al liberar al contador público de tanto trabajo de detalle como sea posible. Las planillas preparadas por empleados del cliente, deberán sujetarse a verificaciones y pruebas selectivas y no aceptarse sin previa comprobación.

27. Los papeles de trabajo deben ser colocados en el expediente de secciones terminadas tan pronto como sean concluidos. A medida que cada planilla, análisis o memorando sea concluido, debe ser llevado al expediente respectivo. Es recomendable mantener los papeles de trabajo en el orden en que aparecerán al ser finalmente archivados.

460. NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO

28. Para realizar un trabajo satisfactorio el contador público debe tener acceso irrestricto a toda la información concerniente a las operaciones del cliente y mucha de esta información es confidencial. El ente no estaría dispuesto a proporcionar al contador público información a la cual no tienen acceso empleados y competidores, a menos que pudiese confiar en el secreto profesional que deben mantener el contador público según lo establecido por las normas de ética y las disposiciones legales que regulan la profesión de contador público (ver pronunciamiento No. 3).

29. Gran parte de la información obtenida por el contador público, con carácter confidencial, se registra en sus papeles de trabajo, por lo tanto los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial.

30. Los papeles de trabajo deben ser adecuados y permanentemente protegidos y en ninguna circunstancia debe el contador público perder el control sobre sus papeles de trabajo, en el curso de una revisión, ya que ellos constituyen la única prueba de la corrección y razonabilidad de su informe. Cuando los papeles de trabajo se encuentran fuera de control del contador público, pueden perderse, ser robados o alterados. No es buena práctica dejar los papeles de trabajo en la oficina del cliente durante la noche o permitir que los empleados del cliente tengan acceso a ellos.

31. La Ley 43 de 1990 reglamentaria de la Contaduría Pública incluye los siguientes artículos relacionados con el secreto profesional o confidencialidad:

a. Artículo 63. El contador público está obligado a guardar la reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del ejercicio de su profesión, salvo en los casos en que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales.

b. Artículo 64. Las evidencias del trabajo de un contador público, son documentos privados sometidos a reservas que únicamente pueden ser conocidas por terceros, previa autorización del cliente y del mismo contador público, o en los casos previstos por la ley.

c. Artículo 65. El contador público deberá tomar las medidas apropiadas para que tanto el personal a su servicio, como las personas de las que obtenga consejo o asistencia, respeten fielmente los principios de independencia y de confidencialidad.

d. Artículo 66. El contador público que se desempeñe como catedrático podrá dar casos reales de determinados asuntos pero sin identificar de quien se trata.

e. Artículo 67. El contador público está obligado a mantener la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones de personas a cuyo servicio hubiere trabajado o de los que hubiere tenido conocimiento por razón del ejercicio del cargo o funciones públicas, salvo en los casos contemplados por disposiciones legales.

Parágrafo. Las revelaciones incluidas en los estados financieros y en los dictámenes de los contadores públicos sobre los mismos, no constituyen violación de la reserva comercial, bancaria o profesional.

470. PROPIEDAD CONTROL Y PROTECCION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

32. Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva del contador público, la circunstancia de que los papeles de trabajo sean de naturaleza confidencial exige que éstos deben ser protegidos en forma permanente. Los papeles de trabajo son preparados en las oficinas del ente, de los registros del ente, y a expensas del ente; pero aún así, estos papeles de trabajo son propiedad exclusiva del contador público.

33. 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.

34. La propiedad de los papeles de trabajo del contador público, es consecuencia lógica de las relaciones entre el contador público y el ente 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.