

TÍTULO:	DOCUMENTACIÓN DEL ENCARGO. PAPELES DE TRABAJO
AUTOR/ES:	Cobelli, Beatriz del C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

BEATRIZ DEL C. COBELLI [\(1\)](#)

DOCUMENTACIÓN DEL ENCARGO. PAPELES DE TRABAJO

La documentación del encargo o "papeles de trabajo" es de suma importancia en las tareas del profesional en los encargos de la RT 37. La Dra. Beatriz Cobelli nos trae un excelente trabajo sobre la temática, con recomendaciones y guías prácticas.

Breve reseña: La documentación del encargo, también conocida como Papeles de Trabajo, adquiere suma importancia en las tareas del profesional en ciencias económicas en la realización de los trabajos previstos en la [RT \(FACPCE\) 37](#) actualizada por la [RT \(FACPCE\) 53](#), sobre todo teniendo en consideración la cobertura de la responsabilidad del contador/auditor y que el mismo pueda plasmarla en su informe. Si bien se utiliza la palabra "papeles" la documentación puede ser registrada en medios electrónicos o en otros medios, por los que se considera más apropiado el término "documentación del encargo".

- a) Introducción.
- b) Importancia del tema.
- c) Tratamiento en la nueva RT (FACPCE) 37 modificada por la RT (FACPCE) 53.
- d) Contenido mínimo que debe tener la documentación del encargo.
- e) Evidencia Digital.
- f) Aspectos a considerar en su preparación.
- g) Situación en las normas internacionales.
- h) Algunas cuestiones prácticas.
- i) Conclusión.
- j) Bibliografía.

I - INTRODUCCIÓN

El tema seleccionado fue denominado hasta hace poco tiempo “**papeles de trabajo**” refiriéndose a la documentación necesaria que otorgan al profesional en ciencias económicas las evidencias para que respalde su encargo y pueda realizar su informe.

Actualmente la expresión “Papeles de trabajo” en la RT (FACPCE) 37 modificada por la RT (FACPCE) 53, ha sido reemplazada por “Documentación del Encargo”, ya que se considera más apropiado por ser más amplio y adecuado a las circunstancias actuales.

La documentación del encargo no se circunscribe solo a la Auditoría de Estados Contables, si bien el mayor énfasis está puesto en esa tarea, todos los encargos **deben** tener los Papeles de Trabajo/Documentación del Encargo correspondientes.

II - IMPORTANCIA DEL TEMA

Cuando pensamos en la importancia de los papeles de trabajo o la documentación del encargo estamos considerando en que los mismos fundamentalmente, **respaldan las aseveraciones** formuladas por el contador en su informe objeto del encargo.

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

Los objetivos más importantes de la documentación del encargo se pueden dividir en:

Principales y Secundarios.

- Los Principales: sirven de base para la emisión del informe y constituir luego su respaldo.
- Los Secundarios: tienen entre otros:
 - Facilitar el proceso del trabajo y supervisión de los colaboradores.
 - Constituir un antecedente para programar nuevas revisiones.
 - Informar a los clientes sobre deficiencias observadas.

LA DOCUMENTACIÓN DEL ENCARGO ES PROPIEDAD EXCLUSIVA DEL PROFESIONAL.

III - TRATAMIENTO EN LA NUEVA RT (FACPCE) 37 MODIFICADA POR LA RT (FACPCE) 53

Dentro de la norma nacional en el Capítulo II, ítem B, punto 4, “Normas para el Desarrollo del Encargo” se trata el tema con el título “Documentación del Encargo” y de esta manera se observa que bajo este subtítulo se rigen todos los encargos previstos en la RT.

Apartado 4.1. Obligatoriedad: Establece la obligación del contador de llevar un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de acuerdo con las normas y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Período de conservación: Se deben conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias por el plazo que fijan las normas legales o por diez años, el que fuera mayor.

Según el artículo 328 del Código Civil y Comercial (CCyCo.), en términos generales, toda documentación de índole administrativa/comercial, debe conservarse por un plazo de diez (10) años. Se entiende que el momento desde el cual debe computarse el plazo de diez años es la fecha de emisión del informe del encargo.

IV - CONTENIDO MÍNIMO QUE DEBE TENER LA DOCUMENTACIÓN DEL ENCARGO

- La documentación contendrá como mínimo:

- La descripción de la tarea realizada;
- Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratare de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros; y
- Las conclusiones particulares y generales.
- El contador conservará, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el *plazo que fijen las normas legales o por diez años*, el que fuera mayor, la documentación de su trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables o de la información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

V - EVIDENCIA DIGITAL

En la actualidad, las tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC) están llevando a los profesionales a documentar sus tareas utilizando nuevas herramientas, sin el empleo de los tradicionales "papeles físicos", a elaborar documentación digital y, en algunos casos, a trabajar con información en la nube o en plataformas, tanto públicas como privadas, que permiten trabajar vía internet con información y documentación de un encargo.

En consideración a las características especiales de las evidencias electrónicas, se hace imprescindible tomar medidas de seguridad para preservar la confidencialidad, integridad, accesibilidad y recuperación de la información, así como su custodia.

Son variados los riesgos que pueden presentarse, entre los principales riesgos que pueden afectar la información del encargo documentado a través de medios digitales se encuentran el riesgo de la pérdida o alteración de la información, el riesgo de la obsolescencia técnica y el de deterioro físico de los medios de almacenamiento (o soportes).

El riesgo de pérdida o alteración de la información ya sea accidental o intencional, puede producirse en dos momentos:

- durante el tiempo que se realiza el encargo, para lo cual es recomendable realizar copias diarias para el resguardo de la información;
- finalizado el encargo, para lo cual, es recomendable copiar todos los archivos en un dispositivo que solo pueda ser grabado una vez.

El riesgo de obsolescencia técnica se refiere a la posibilidad de que los datos contenidos en un determinado soporte no puedan ser accedidos por resultar obsoleto el soporte. A tal efecto, debe tenerse en cuenta la vida útil de los medios de soporte utilizados y el ciclo de renovación tecnológica, que es cada vez más corto.

Por último, en cuanto al deterioro físico de los medios de almacenamiento, no hay que perder de vista los deterioros que pudieran sufrir en caso de exponerse a condiciones físicas adversas (tales como calor excesivo, agua y otros).

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

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

VI - ASPECTOS A CONSIDERAR EN SU PREPARACIÓN

- a) Nombre del ente que se audita.
- b) Fecha de cierre de ejercicio o período.
- c) Identificación del rubro y de la cuenta auditada.
- d) Incluir los saldos del ejercicio o período anterior a efectos comparativos.
- e) Las cuentas analizadas deben estar conciliadas.
- f) Todas las tareas realizadas deben estar redactadas de forma tal que surja con claridad: el criterio utilizado para determinar el tamaño de las muestras y seleccionar los ítems; los comprobantes revisados o cotejados por el circuito examinado.
- g) Deben eliminarse comentarios o datos triviales.
- h) En caso de encontrar *inconvenientes, problemas o defectos*, ya sean de control interno, registración, valuación o exposición u otros que merezcan su consideración, incluir un *comentario descriptivo* en la hoja de trabajo de cada rubro.
- i) Todos los papeles de trabajo deben tener una *codificación* que permita mantenerlos separados y, a la vez, interdependientes en uno o más legajos.
- j) Cada auditor (excepto que sea uno solo), debe identificar con su *firma las tareas por él realizadas*.
- k) Todos los papeles de trabajo *deben incluir la fecha en la que se terminó la revisión/control* de su contenido o preparación.

VII - SITUACIÓN EN LAS NORMAS INTERNACIONALES

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

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

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

La documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona:

- a) evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor y

b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.

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

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

Forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría

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

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

Asuntos que pueden surgir luego de la fecha del dictamen del auditor

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

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

VIII - ALGUNAS CONSIDERACIONES PRÁCTICAS

Cabe señalar que no es necesario que el contador conserve la totalidad de los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de su tarea, sino solo aquellos que prueben la ejecución del trabajo y respalden el contenido de su informe.

En los casos que el contador efectúe procedimientos apoyándose en el uso de métodos estadísticos o actúe sobre bases selectivas determinadas según su criterio, deben quedar adecuadamente documentados los criterios de determinación y de selección de las muestras utilizadas. Cabe destacar que en los encargos para realizar procedimientos acordados, la utilización de bases selectivas debe ser acordada con el comitente.

Cuando el profesional juzgue necesario dejar de cumplir con algún procedimiento usual enunciado en los capítulos específicos a cada encargo de la norma, es importante que documente el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho procedimiento y los motivos de su falta de aplicación.

Asimismo, aclara que los procedimientos usuales deben ser aplicados en la revisión de hechos u operaciones posteriores a la fecha a que se refiera la información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando fueran aplicables.

La norma señala que como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, servicio de compilación y encargos para la emisión de informes de cumplimiento, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.

Dichas manifestaciones se agrupan en un documento al que se lo conoce habitualmente como "carta de gerencia", que debe ser conservado dentro de la documentación del encargo. Es importante señalar que su obtención no suplanta la obligación de obtener otros elementos de juicio que respalden, con mayor fiabilidad, las afirmaciones a examinar motivo del encargo.

Por último, es importante mencionar que cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, debe evaluar si el experto tiene la competencia, capacidad, objetividad e independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo valorado. Dicha evaluación debe constar en la documentación del encargo.

Podemos pensar algunos ejemplos que pueden resultar muy útiles a considerar, de papeles de trabajo/documentación del encargo:

Si los pensamos **en forma genérica**

a) Preparados por terceros ajenos al cliente:

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

b) Preparados por el cliente:

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

c) Preparados por el auditor:

- Aspectos a tener en cuenta por el profesional dictaminante en el informe.
- Ajustes sugeridos por auditoría y aceptados por el cliente.
- Resumen de ajustes no contabilizados.
- Programa de trabajo resumido o recordatorio de procedimientos de auditoría.
- Sugerencia para futuros exámenes.
- Conclusiones a las que arribó en la evaluación de las actividades de control.
- Planilla de control del tiempo.

De manera más específica:

a) Preparados por terceros ajenos al cliente

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

b) Preparados por el cliente

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

- Conciliaciones bancarias.

c) Preparados por el auditor

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

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

Estudio xx y Asociados Auditores

Lugar y fecha

Referencia información al...

De nuestra consideración

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

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

Esperando haber cumplido con lo solicitado, saludamos con distinguida consideración.

Ejemplo de Carta de manifestaciones de la gerencia: incluye manifestaciones escritas requeridas por el punto 3.8.16 de la RT (FACPCE) 37 modificada por RT (FACPCE) 53

(Membrete de la Entidad)

(Al auditor) ... (Fecha) ...

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados contables de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados contables presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, de conformidad con las Normas contables profesionales argentinas.

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

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

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

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

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

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

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

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

Los sujetos obligados de acuerdo con el artículo 20 de la ley 25246 expresarán: Hemos tomado las medidas, implementado controles internos adecuados y cumplido con todos los requerimientos normativos establecidos en la ley 25246 y modificaciones, así como las resoluciones emitidas por UIF a los efectos de prevenir el lavado de activos y financiación del terrorismo a través de las operaciones de la sociedad.

Los sujetos no obligados de acuerdo al artículo 20 de la ley 25246 expresarán: No tenemos conocimiento que la sociedad haya participado en hechos u operaciones inusuales o sospechosas vinculadas con el lavado de activos y financiación del terrorismo de acuerdo a la normativa UIF.

Les hemos proporcionado:

- Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados contables, tal como registros, documentación y otro material;
- Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
- Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- La empresa ha cumplido con todos sus contratos que podría haber tenido de efecto significativo ...
- No tenemos planes o intenciones que puedan afectar significativamente el valor de los activos y pasivos reflejados en los Estados Contables.
- No tenemos planes de abandonar líneas de productos u otros.
- La empresa es la titular de todos los activos y no existen gravámenes sobre ellos.
- Hemos registrado todas las obligaciones tanto reales como contingentes.
- Además de lo descripto en la Nota xx, no ha habido hechos posteriores al final del período que requieran ajuste.
- No existen mecanismos de compensación de saldos para ninguna de nuestras cuentas.
- El reclamo descripto en la nota ww ha sido cancelado por la suma total, no teniéndose posibilidades de ningún litigio.
- Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria.
- Sin otro particular, saludamos a ustedes atentamente.
- Firma de los responsables del ente.

IX - CONCLUSIÓN

Habiendo analizado las cuestiones más relevantes que tienen que ver con Documentación del Encargo, se observa la importancia que tiene el mismo, no solo en la tarea del contador/auditor, sino en la repercusión que puede tener ante situaciones judiciales o complicadas en materia societaria y otras.

A su vez, debe tenerse en cuenta todo lo atinente a la normativa de la Unidad de Información Financiera -UIF- y a la ley penal tributaria.

En relación a la Unidad de Información Financiera debe tenerse en consideración la resolución 65 de la UIF y la resolución 420 de la FACPCE que hacen especial énfasis a los legajos de clientes. Su preparación y conservación.

En relación a ley penal tributaria cabe recordar que el artículo 15 de ley 24769 expresa: El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. Tomando vital importancia la realización de la tarea.

Como se observa el tema elegido es de una trascendencia fundamental para el profesional en ciencias económicas velando por su responsabilidad, ética el cuidado de su cliente y lo que la sociedad espera del contador/auditor.

X - BIBLIOGRAFÍA

- RT (FACPCE) 37 actualizada por RT (FACPCE) 53.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA) 230.
- Informe de CENCyA N° 23: Temas relevantes para Contadores contenidos en la RT (FACPCE) 53.
- Resoluciones de la UIF relacionadas a los papeles de trabajo.
- Ley penal tributaria 24769.

Nota:

(1) Contadora UNL. Miembro del CENCyA de la FACPCE. ex Gerente de Legalizaciones y Matrículas del Consejo Profesional de Santa Fe. Docente en cursos de la especialidad y de posgrado en la UNL