



**MINISTERIO
DE HACIENDA**

SECRETARÍA DE ESTADO DE
PRESUPUESTOS Y GASTOS

INTERVENCIÓN GENERAL DE
LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

**INSTRUCCIÓN DE 11 DE JUNIO DE 2002,
SOBRE ORGANIZACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN
LAS AUDITORÍAS Y ACTUACIONES DE CONTROL
FINANCIERO**



INSTRUCCIÓN DE DE DE 2002, SOBRE ORGANIZACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LAS AUDITORÍAS Y ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO

Las Normas de Auditoría del Sector Público al enunciar en el apartado 3.2. las normas relativas a la ejecución del trabajo, establecen en el punto 4 que “Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo”.

De esta forma, el cumplimiento de las funciones de verificación que suponen la realización de las auditorías y actuaciones de control financiero debe quedar documentado, con el fin de servir de fundamento de las manifestaciones efectuadas en el correspondiente informe.

En el apartado 5.4. de las citadas Normas, dedicado a los papeles de trabajo, se reitera la citada obligación y se regula el contenido, los requisitos materiales y formales, los tipos de papeles de trabajo, se dictan reglas sobre su conservación y se prevé la posibilidad de su estandarización al establecer en el punto 5.4.5. que “El uso de papeles normalizados contribuye a mejorar la eficacia en la preparación y revisión, facilita también la delegación de tareas proporcionando un elemento para controlar su calidad”.

En aplicación de lo dispuesto en la citada norma, se han elaborado las siguientes instrucciones en las que se determina la forma en que deben organizarse los papeles de trabajo que se generan en las auditorías y controles financieros que realizan las distintas unidades de la Intervención General de la Administración del Estado, y se establece el sistema de referencias aplicable para su identificación y rápida localización.

Mediante la aprobación de estas instrucciones se pretende:

- Disponer de una guía básica en la preparación y organización de la documentación generada en las auditorías y controles financieros.
- Conseguir una mayor eficiencia en el desarrollo de los trabajos.
- Facilitar la revisión de los trabajos a partir de la homogeneidad formal de los mismos.



Por todo lo anterior, y a propuesta del Presidente de la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas, se dictan las instrucciones sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero, aprobadas en la reunión de la Comisión de 11 de junio de 2002, que se recogen en los apartados siguientes.

Madrid, 11 de junio de 2002

LA INTERVENTORA GENERAL,

Fdo.: Alicia Díaz Zurro.



INDICE

	<u>Página</u>
I. INTRODUCCIÓN	4
II. PAPELES DE TRABAJO	5
1. Requisitos	5
2. Contenido	6
3. Clases	8
III. SISTEMA DE REFERENCIAS	9
1. Descripción del sistema de referencias	11
2. Opciones del sistema de referencias	12
IV. ORGANIZACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO.	14
1. Descripción de los papeles de trabajo	14
1.1 Cédula Matriz	14
1.2 Cédula sumaria	15
1.3 Cédula divisionaria	15
1.4 Resumen de Ajustes y Reclasificaciones	15
1.5 Resumen de puntos de control interno	16
1.6 Documentos Probatorios	16
1.7 Memorándum	17
1.8 Otras hojas de trabajo	17
2. Estructura de los papeles de trabajo de cada área	18
3. Referencia de las áreas	19
4. Marcas de comprobación.	20
5. Cruce de referencias	21
6. Archivo de la documentación.	21
6.1 Archivo permanente	22
6.2 Archivo del ejercicio	24
6.3 Referencias en los archivos	26
V. ANEXO: EJEMPLOS	28
1. Sistema de referencias	28
1.1. Auditoría de Cuentas	28
1.2. Control Financiero de subvenciones	32
2. Referencia de las áreas	33
2.1. Entidades sometidas al Plan General de Contabilidad	34
2.2. Entidades sometidas al Plan General de Contabilidad Pública	35
3. Cruce de referencias	37



I. INTRODUCCIÓN

Las Normas de Auditoría del Sector Público establecen la obligatoriedad de formar un archivo con la documentación generada en el curso de una auditoría o una actuación de control financiero.

Esta documentación constituye el registro del que dispone el auditor para recoger los procedimientos empleados, las comprobaciones realizadas, las evidencias obtenidas y las conclusiones que darán lugar a la emisión de su informe.

No es posible establecer la forma exacta que deben adoptar los papeles de trabajo o su contenido, ya que éstos variarán en función de las circunstancias concretas de cada trabajo pero, en todo caso, deben servir de prueba del trabajo realizado, facilitar su ejecución y permitir su revisión posterior.

Las presentes Instrucciones son una especificación concreta para el caso general en que los documentos de trabajo de la auditoría se soporten en papel. No obstante, el auditor podrá emplear sistemas de papeles de trabajo automatizados, también conocidos como sistemas de auditoría sin papeles, empleando documentos electrónicos, siempre que su utilización se ajuste a la filosofía de esta Norma y sean sistemas formalmente propuestos, impulsados o aprobados por la Oficina Nacional de Auditoría.



II. PAPELES DE TRABAJO

Las Normas de Auditoría del Sector Público se refieren a los papeles de trabajo indicando que *“comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por los auditores, de manera que en conjunto constituyan un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que han debido tomar para llegar a formarse la opinión”*.

El objetivo del auditor es conseguir una evidencia suficiente, pertinente y válida que le permita obtener una base de juicio razonable en la que apoyar sus comentarios, conclusiones y recomendaciones. Los papeles de trabajo son los documentos en los que se recogen todos los procedimientos que han sido necesarios para obtener esa evidencia, desde la planificación inicial del trabajo hasta la emisión del informe final.

Las Normas de Auditoría del Sector Público indican cuales son los requisitos de los papeles de trabajo, su contenido mínimo y sus clases.

1. Requisitos

De acuerdo con las citadas normas *“los papeles de trabajo habrán de ser:*

- *Completos y exactos, de manera que puedan documentar los hechos comprobados, los juicios y conclusiones y mostrar la naturaleza y alcance de la auditoría.*

Sin perjuicio de ser completos y exactos, deben ser presentados de forma concisa. Los análisis deben resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.

- *Claros, comprensibles y detallados, de forma que no necesiten aclaraciones adicionales, que cualquiera pueda entender su finalidad, sus fuentes, la naturaleza y alcance del trabajo y las conclusiones alcanzadas por quien los preparó.*

Deben ser confeccionados de forma que sea posible su rápida comprensión por quien haya de revisarlos, o por quien, sin haber participado en su elaboración, deba utilizarlos en futuros controles o consultarlos, sin necesidad de solicitar aclaraciones



verbales adicionales. Por ello, deben exponerse de forma clara los elementos de juicio obtenidos, las explicaciones o comentarios y las descripciones.

- *Relevantes, es decir, que solamente incluyan aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar.”*

Deben resultar de utilidad para la comprensión de los hechos analizados. No deben extenderse a cuestiones que no sean estrictamente necesarias para el propósito perseguido. Cada papel debe incluir, solamente, los datos necesarios para la obtención de la evidencia, sin adicionar detalles irrelevantes a estos efectos.

En consecuencia, los papeles de trabajo deben elaborarse procurando que no sea necesaria la aportación de datos adicionales a la hora de extraer las conclusiones que de los mismos se deriven, para el informe. No deben contener puntos o dudas pendientes de aclaración.

2. Contenido

El contenido concreto de los papeles de trabajo vendrá determinado por la naturaleza y circunstancias de la auditoría o del control financiero al que correspondan y por las características concretas de la prueba que soportan.

Las Normas de Auditoría del Sector Público delimitan un contenido mínimo en su apartado 5.4.7. en el que se dispone que *“En general, todo papel de trabajo debe contener como mínimo:*

- *Encabezamiento: incluirá el nombre de la entidad pública, ejercicio económico, número de codificación y referencia y breve descripción del contenido de la cédula.*
- *Identificación: iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración, fecha de realización, así como constancia de la revisión efectuada.*
- *Fuente: indicación de la manera como se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron.*
- *Explicación: comentarios al trabajo realizado, señalando los objetivos perseguidos y las pruebas llevadas a cabo para su consecución.*



- *Referencias: cada papel de trabajo tendrá su propia referencia, y deberá indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas que permita la revisión.*
- *Alcance del trabajo: indicando el tamaño de las muestras y la forma de su obtención.*
- *Información general: sobre problemas planteados, deficiencias encontradas, etcétera.*
- *Conclusiones: exposición sucinta de los resultados logrados con el trabajo, una vez finalizado.”*

La identificación de la persona que ha elaborado el papel de trabajo y la constancia, de la revisión del mismo sirven para determinar los responsables del trabajo y sirve de registro para el futuro. La inclusión de la fecha resulta útil para poder fijar los hechos en un momento determinado.

La fuente de la información que se contiene en un papel de trabajo puede resultar, en muchos casos evidente, por el encabezamiento o por la descripción del trabajo. Si no es así, debe hacerse constar claramente el nombre y cargo de la persona y el registro o cualquier otra fuente de la que se obtuvieron los datos analizados.

Teniendo en cuenta que los trabajos de auditoría se realizan de acuerdo con un programa de trabajo, no será necesario indicar en los papeles los procedimientos aplicados o las pruebas realizadas. Cuando sea oportuno completar lo previsto en el programa, se describirán en la hoja de trabajo los objetivos y los procedimientos aplicados.

Es imprescindible que los papeles de trabajo se organicen con un orden lógico mediante un sistema de referencias que facilite su manejo y su archivo. Esto precisa que cada papel deba identificarse con una referencia en la parte superior derecha del mismo, que permita su identificación individual. Por otro lado, los datos que figuran en un papel de trabajo se relacionan con los recogidos en otros papeles para corroborar su exactitud, o explicar con detalle su origen. Por medio del cruce de referencias se



aclaran los datos que se incluyen en un papel de trabajo mediante su remisión a otro en el que se realiza el análisis necesario.

Cuando en el papel de trabajo se realiza una prueba selectiva, debe indicarse el alcance de la misma, especificando la proporción que la muestra seleccionada supone sobre el total y el criterio de selección.

Deben explicarse de forma clara las incidencias que se derivan de las comprobaciones efectuadas, así como extraer una conclusión sucinta sobre el objetivo perseguido con dichas comprobaciones.

3. Clases

Las Normas de Auditoría del Sector Público establecen una tipología de papeles de trabajo en su norma 5.4.8, en la que se indica que *“Las cédulas y documentos que integran los papeles de trabajo se clasifican en:*

- *Hojas matrices: son los documentos que muestran la información sujeta a revisión, como son el presupuesto, estados financieros, cuadros de indicadores de eficacia y eficiencia, etcétera.*
- *Hojas sumarias: para cada rúbrica de la cédula matriz debe abrirse una cédula sumaria que desarrolle la información de la cédula matriz.*
- *Cuadros analíticos: su finalidad es la de proporcionar detalle sobre determinados conceptos incluidos en las cédulas sumarias.*
- *Documentos probatorios y accesorios: cuando la importancia de los hechos así lo requiera, debe adjuntarse toda la documentación posible sobre los hechos descritos en las hojas de trabajo.”*

En otros apartados de este documento se describe el contenido de estos y otros papeles de trabajo.



III. SISTEMA DE REFERENCIAS

Las Normas de Auditoría del Sector Público aluden, al regular los papeles de trabajo, a la necesidad de disponer de un sistema de referencias, considerando, en su apartado 5.4.11. *“imprescindible que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada”*.

En consecuencia, cuando las citadas Normas aluden al contenido mínimo de los papeles de trabajo, incluyen en éste las referencias, indicando que cada uno *“tendrá su propia referencia, y debe indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas que permita la revisión.”*

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar las distintas hojas que integran los archivos del control financiero de forma que permita conseguir un triple objetivo:

- Facilitar una lógica organización de los mismos.
- Identificar ágilmente la ubicación de cada hoja de trabajo.
- Relacionar la información contenida en una hoja de trabajo con la incluida en otras, permitiendo comprobaciones internas (referencias cruzadas).

Existen múltiples sistemas de referencia válidos, aunque en todo caso deben reunir dos características:

- Ser completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado.
- Ser sencillo, evitando las secuencias demasiado complejas que dificultan el ágil cumplimiento de los objetivos señalados anteriormente.

Más que el sistema de referencias a utilizar, lo importante es la aplicación que del mismo se haga, en particular mediante la utilización de las llamadas referencias cruzadas. El sistema de referencias se ha elaborado teniendo en cuenta las siguientes premisas:

- El sistema se basa en una combinación de números y letras (índice alfanumérico).



- Es un sistema de referencias sencillo y de fácil manejo que permite la rápida localización de todos los papeles de trabajo.
- Es flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de auditorías y controles financieros.
- Se parte del supuesto de que todo auditor, necesariamente, tiene que seguir un programa de trabajo.

El programa de trabajo recoge el conjunto de pruebas y procedimientos necesarios para la obtención de la evidencia. Constituye un elemento de planificación que refleja los objetivos perseguidos y las actuaciones necesarias para conseguirlos. Además el programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área.

El número de orden asignado a cada prueba contenida en el programa de trabajo determinará la referencia numérica de los papeles de trabajo y, consecuentemente, su orden de archivo, facilitando de esta forma la labor de registro y localización de los papeles de trabajo.

Se preparará un programa de trabajo escrito por cada una de las áreas de auditoría, donde se incluyan tanto los objetivos específicos del área como los procedimientos concretos en que se materializan las pruebas a realizar, con descripción de su extensión y alcance.

Los programas de trabajo deben estar diseñados para presentar las pruebas de forma clara, tanto en lo referido a la descripción de su contenido como a la ordenación de las mismas, de tal modo que por un lado permitan el desarrollo del trabajo y fomenten el enfoque metódico de la labor a llevar a cabo, y por otro lado permitan conseguir una homogeneidad en la organización de los papeles de trabajo por áreas.

En el programa de trabajo quedarán bien definidas tanto las pruebas principales de auditoría, como aquellas otras necesarias para el desarrollo de la prueba principal y que pretenden conseguir el mismo objetivo que ésta, es decir, los pasos de programa.



Se consideran pasos de programa, en sentido amplio, el conjunto de comprobaciones, detalladas en cada prueba que, necesariamente, se han de realizar y que, a su vez, implican la confección de una hoja de trabajo complementaria de la que se realiza para contener las verificaciones establecidas en la prueba principal. Las hojas de trabajo en donde se recogen los pasos del programa, constituyen el soporte del trabajo realizado sobre un elemento analizado o un conjunto de elementos que son afines por naturaleza.

1. Descripción del sistema de referencias

En cada auditoría o control financiero se parte de un universo global a examinar: las cuentas anuales en el caso de una auditoría de cuentas, la cuenta justificativa en el caso de una subvención, etc..... Este universo puede dividirse en áreas de trabajo mediante la agrupación de aquellos elementos que son susceptibles de una valoración conjunta. Una vez decididas las áreas, se les asigna una letra para su identificación. Dentro de cada área y según las premisas señaladas, el sistema de referencias que se propone tiene la siguiente estructura:

X 1 .1 -1 (n/m)

Donde:

- **X** Letra mayúscula asignada previamente al área correspondiente.
- **1** Numeración de las hojas de trabajo confeccionadas para la ejecución de cada una de las distintas pruebas de auditoría previstas en el programa de trabajo correspondiente a esa área.
- **.1** Numeración secuencial que identifica los pasos de programa necesarios para el desarrollo de la prueba principal y que van dirigidos a cumplir el mismo objetivo.
- **-1** Dígito para registrar o archivar documentos soporte que justifican hechos puestos de manifiesto en la hoja de trabajo. Aunque habitualmente se refieran



a documentos probatorios que serán escaneados o fotocopiados, es posible que el auditor efectúe en ellos anotaciones.

- **(n/m)** Se utiliza en los casos en que un papel de trabajo ocupe varias hojas. Mediante la fracción se indica con “n” el número de orden de la hoja y con “m” el número total de hojas. La utilización de programas informáticos de papeles de trabajo automatizados supondrá la eliminación de este elemento de la referencia.

2. Opciones del sistema de referencias

El diseño de los programas de trabajo es fundamental en la aplicación del sistema de referencias, al vincular cada prueba en él incluida con su correspondiente numeración, a la referencia numérica asignada a cada papel de trabajo donde se materializan las comprobaciones realizadas.

La referencia de cada papel de trabajo realizado puede corresponder, o bien a la realización de una prueba, o bien a la de un paso de programa.

El sistema de referencias ofrece la posibilidad de ser utilizado de dos modos diferentes, en función de la complejidad de las áreas a analizar y los programas a aplicar.

- Primera modalidad

Consiste en considerar una prueba en su conjunto como única, y a las comprobaciones adicionales pero a su vez necesarias que se realizan en hoja de trabajo separada, pero dependiente de la prueba inicial, como pasos de programa.

Considerando que el área analizada es la **X**,

X1 es la referencia dada a la prueba uno del programa de trabajo, y

X1.1 es el paso del programa que desarrolla y complementa la prueba **X1**.

- Segunda modalidad

Ofrece la posibilidad de presentar como pruebas independientes lo que en el caso anterior eran pasos de programa.



En este caso,

X1 es la primera prueba del programa, y

X2 se corresponde con la segunda prueba del programa, que aunque está vinculada a la prueba anterior, por su entidad, complejidad o simplemente para dar una mayor información, se considera como prueba independiente.

En cada una de estas pruebas, **X1** y **X2** se incluirán los pasos de programa correspondientes con las referencias **X1.1 a n** y **X2.1 a n**



IV. ORGANIZACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

1. Descripción de los papeles de trabajo

En este apartado se describen las cédulas y documentos que se pueden elaborar en el desarrollo de los trabajos de auditoría.

1.1 Cédula Matriz

Recoge la información sujeta a revisión, que en el caso de una auditoría de cuentas estaría constituida por las Cuentas Anuales.

En el caso de una auditoría de cuentas anuales es conveniente elaborar una hoja de trabajo matriz para cada uno de los siguientes bloques:

- Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos
- Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos
- Activo del Balance de Situación
- Pasivo del Balance de Situación
- Gastos de la Cuenta de Resultados Económico-Patrimonial, o de la Cuenta Pérdidas y Ganancias
- Ingresos de la Cuenta de Resultados Económico-Patrimonial, o de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

En el caso del control financiero de una subvención, la cédula matriz podría ser el total de la subvención concedida dividida por programas y conceptos, el volumen de producción o de obra construida, o cualquier parámetro determinante de la cuantía de subvención otorgada.



Cada uno de los epígrafes o apartados de la matriz irá asociado a un área de auditoría donde se va a realizar el trabajo, y estará referenciada a la sumaria del área correspondiente.

Dado que las matrices recogen información referente a toda la auditoría, serán archivadas en el Archivo General del ejercicio (ver Contenido del Archivo General).

1.2 Cédula sumaria

Para cada uno de los epígrafes o apartados de la cédula matriz, se abrirá una cédula sumaria que recogerá las cuentas de dicho epígrafe que van a ser objeto de revisión en el área.

Cada una de las cuentas de la cédula sumaria irá referenciada a las divisionarias u hojas de trabajo donde se realicen las comprobaciones correspondientes.

1.3 Cédula divisionaria

Son todas aquellas cédulas donde se desarrolla el trabajo realizado en el área.

Puede ser de dos tipos:

- Las que proporcionan un detalle sobre determinados conceptos incluidos en la cédula sumaria.
- Las que recogen pruebas o comprobaciones sobre información de la sumaria u otra divisionaria.

1.4 Resumen de Ajustes y Reclasificaciones

Se elaborarán dos tipos de hojas resumen de ajustes y reclasificaciones:

- Una en cada una de las áreas en las que se ha dividido el trabajo de auditoría, que recoja todos los ajustes y reclasificaciones detectados en el área.
- Otra, general, que recoja todos aquellos ajustes y reclasificaciones que han sido detectados por los auditores en todas las áreas.



La primera cédula se archivará en cada una de las áreas, y la segunda en el Archivo General del ejercicio ya que recoge información referente a todas las áreas de trabajo.

La información que deberán recoger dichas cédulas es la siguiente:

- Breve explicación del ajuste.
- Descripción y número de las cuentas afectadas.
- Importe.
- Referencia al papel de trabajo donde se ha propuesto.
- Indicación de si ha sido o no aceptado por la entidad.

Es conveniente que los ajustes y reclasificaciones propuestos en las hojas de trabajo se destaquen del resto del trabajo, por lo que deben identificarse a través de algún tipo de marca o símbolo. Una forma fácil de identificación sería incluir al lado de cada uno de ellos, y “en rojo”, las siglas **A/R**.

Por otro lado, para permitir su rápida identificación, los ajustes y reclasificaciones deben ser, además, numerados dentro de la hoja resumen.

1.5 Resumen de puntos de control interno

Igual que en el caso de ajustes y reclasificaciones, se elaborarán dos tipos de resúmenes de puntos de control interno, uno en cada una de las áreas, donde se recojan el total de puntos detectados en el área, y otro, general, que incluya los detectados en todas las áreas analizadas, y que se incluirá en el Archivo General del ejercicio.

Asimismo, y para que los puntos de control interno sean también fácilmente resaltados del resto del trabajo, se podrían identificar en las hojas de trabajo con las siglas **C.I.**

1.6 Documentos Probatorios

Cuando la importancia de los hechos así lo requiera, se adjuntará toda la documentación posible sobre las circunstancias descritas en las hojas de trabajo. No



son propiamente papeles de trabajo, normalmente son copias que documentan una operación, y que se incorporan como soporte de una prueba.

No se debe abusar de los documentos probatorios, se adjuntarán los estrictamente necesarios para evidenciar algún hecho relevante.

1.7 Memorándum

Es la exposición concisa del contenido y resultado del trabajo en cada área. Como mínimo contendrá la siguiente información

- Breve descripción de la información analizada en el área. Si esta información está claramente definida en la sumaria se hará referencia a ella.
- Trabajo realizado: se hará referencia al programa de trabajo, donde previamente y de forma detallada se ha descrito el trabajo a realizar en el área correspondiente. Sólo en el caso de que alguna de las pruebas señaladas en el programa no se haya realizado o se haya añadido una nueva comprobación, se indicará en este apartado.
- Resultados del trabajo: donde se describirán los puntos relevantes o de interés para llegar a las conclusiones.
- Referencia a la hoja donde se recogen los puntos débiles de control interno detectados en el desarrollo de las pruebas.
- Referencia a la hoja donde se recogen los ajustes y reclasificaciones.
- Conclusiones del área y puntos para el informe.

El **memorándum** irá siempre referenciado a cada uno de los papeles de trabajo donde se encuentran los comentarios y conclusiones recogidos en el mismo (referencia cruzada).

1.8 Otras hojas de trabajo

Además de todas las cédulas y documentos anteriormente mencionados, es conveniente realizar en cada área, las hojas de trabajo correspondientes a:



- Puntos pendientes: hoja donde se recogerá la información que habiendo sido solicitada a la entidad está pendiente de recibir, y el trabajo pendiente de realizar como consecuencia de esa falta de información.
- Puntos de revisión: una vez efectuada la revisión de los papeles de trabajo del área correspondiente, la persona competente para realizar dicha revisión, elaborará esta hoja de trabajo donde recogerá aquellas cuestiones que deben ser objeto de aclaración, con el fin de asegurarse de que la opinión a emitir esté suficientemente soportada.

2. Estructura de los papeles de trabajo de cada área

La organización de los papeles de trabajo en cada área vendrá determinada por el programa de trabajo, de ahí la importancia que este documento tiene tanto para la estructura de los papeles de trabajo de cada una de las áreas, como para la asignación de las referencias a los mismos.

La estructura de los papeles de trabajo en cada una de las áreas de auditoría, será la siguiente:

- En primer lugar se incluirá el Programa de Trabajo, que se referenciará únicamente con la letra asignada al área correspondiente.
- En segundo lugar, el Memorándum que, estará referenciado con la letra asignada al área, al igual que el Programa de Trabajo.
- En tercer y cuarto lugar se incluirán las hojas-resumen de ajustes y reclasificaciones y de puntos de control interno detectados en el área. Estos papeles de trabajo se referenciarán también, únicamente, con la letra del área.
- A continuación se archivarán las hojas de trabajo realizadas como consecuencia del desarrollo del programa de trabajo, y cuyo orden es el siguiente:
 1. Primera prueba definida en el programa de trabajo, que siempre será la Sumaria del área.



2. Segunda prueba del programa de trabajo que será la descripción de los procedimientos establecidos por la entidad para la gestión del área, en los casos que corresponda.

2.1 Realización de la prueba de cumplimiento para verificar el procedimiento descrito, considerado como paso de programa de la prueba.

3. Tercera prueba del programa, y así sucesivamente.

En el caso de que las pruebas incluyan la realización de pasos de programa, necesarios para su desarrollo y dirigidos a cumplir el mismo objetivo, la numeración sería:

3.1 Primer paso de programa de la prueba 3.

3.2 Segundo paso de la prueba 3, y así sucesivamente.

3. Referencia de las áreas

A cada una de las áreas en las que se ha dividido el trabajo de auditoría de cuentas anuales se le asignará una letra mayúscula. Dicha asignación será previa a la iniciación de los trabajos.

La letra asignada identificará el área, y formará parte de la referencia de todos los papeles de trabajo del área como primera letra de la misma.

La denominación de las áreas en otro tipo de controles financieros (pe. control financiero de subvenciones) se efectuará de igual modo, mediante la asignación de una letra mayúscula, por orden alfabético, a los distintos elementos del total a examinar que sean susceptibles de valoración conjunta, como pueden ser: programas, conceptos de gasto, líneas o sectores, etc.



4. **Marcas de comprobación.**

Se llaman marcas de comprobación o simplemente “ticks” o “tildes” a los símbolos utilizados en auditoría para:

- Explicar la documentación examinada
- Evidenciar el trabajo realizado

Los tildes deben ser sencillos con el objeto de no perder tiempo en hacerlos, y facilitar su uso uniforme.

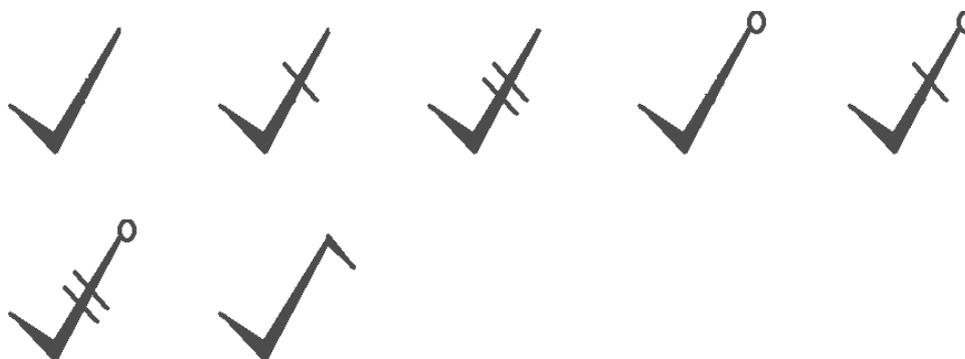
Deberá evitarse en la medida de lo posible el abuso en el empleo de tildes en un mismo papel de trabajo, para mantener la claridad y facilitar la revisión. Al inicio de cada control financiero se determinará el significado de cada uno de las tildes con el fin de que exista uniformidad en su utilización por todos los miembros del equipo. La relación de dichos tildes se recogerá en una hoja de trabajo que formará parte del Archivo General. En el caso de que se utilicen tildes específicos su significado quedará explicado en el propio papel de trabajo.

Los significados más comunes de las tildes son, entre otros:

- Comprobado con.. (indicando el documento de que se trata, factura contrato, etc...).
- Verificado de conformidad (con encabezamiento de la hoja).
- Cotejado con el mayor de la cuenta contable.
- Obtenido de los papeles de auditoría del año anterior.
- Verificada la suma.

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

Ejemplo de marcas de comprobación:



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

5. **Cruce de referencias**

Se denomina cruzar referencias al hecho de relacionar los datos o comentarios de un papel de trabajo con datos que figuran en otro papel de trabajo. Para ello se coloca al lado de los datos del primer papel la referencia del segundo papel y al lado de los datos del segundo papel la referencia del primero.

El cruce de referencias es de utilización general en auditoría, y tiene por objeto "relacionar" los datos reflejados en distintos papeles de trabajo, facilitando su seguimiento. Es equivalente a un cuadro interno de los papeles de trabajo.

6. **Archivo de la documentación.**

Según las Normas de Auditoría del Sector Público, *"Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo"*, así como que *"El archivo puede ser permanente y del ejercicio"*.

Consecuentemente, todos los documentos que integran o forman los papeles de trabajo han de ser archivados de una manera lógica y ordenada de tal forma que el acceso a la información que contienen se efectúe de manera fácil y rápida.



Todos los documentos y papeles de trabajo deben ser referenciados.

El auditor puede organizar en la forma que crea más conveniente los papeles de trabajo de cada control financiero. Existen muchas formas de archivar la documentación, pero en todo caso, han de cumplir unas normas cuya aplicación es imprescindible facilitar el acceso rápido a la información contenida en los mismos. Estas normas son:

1. Identificar todos los papeles de trabajo, tanto elaborados como recibidos por los auditores, mediante la oportuna referencia.
2. Agrupar los papeles por áreas.
3. Separar los papeles en dos grandes grupos:
 - a) Los papeles del archivo permanente.
 - b) Los papeles del archivo del ejercicio actual.

6.1 Archivo permanente

Las Normas de Auditoría del Sector Público definen el archivo permanente como *“Un conjunto coherente de documentación que incluye información de interés permanente y susceptible de incidir en futuras auditorías. ... Los archivos permanentes deben utilizarse en cada nueva auditoría y contener una información que debe ser de utilidad en las auditorías sucesivas.”*

El archivo permanente es un archivo vivo que debe actualizarse en cada auditoría.

Para facilitar su utilización debe incluir un índice de la información que contiene.

Asimismo, no debe ser más voluminoso de lo necesario. Si existiesen documentos muy extensos pueden ser resumidos de tal manera que las condiciones importantes relacionadas con el trabajo efectuado queden recogidas en esos extractos.

Durante el trascurso del trabajo de auditoría debe realizarse una revisión oportuna del archivo permanente, prestando atención a su contenido. No se debe confiar en la memoria para recordar cuestiones como fechas, nombres, vigencias de contratos etc.



A continuación se indica la información que, de modo general y a título orientativo, se debe incluir en el archivo permanente.

Información a incluir en el archivo permanente

1. Datos generales sobre regulación y funcionamiento:
 - Ley de creación y/o escritura de constitución.
 - Legislación específica de la entidad.
 - Informes internos y externos de profesionales.
 - Informes IGAE de últimos ejercicios.
2. Información general sobre sistema organizativo y contable:
 - Plan de cuentas.
 - Manual de principios y criterios contables.
 - Normas administrativas internas de la entidad.
 - Organigrama.
3. Contratos:
 - Contratos de alquiler.
 - Contratos de arrendamiento financiero
 - Pólizas de crédito y préstamo.
4. Información sobre las distintas áreas. A título de ejemplo:
 - En el área de Inmovilizado Material e Inmaterial podrían incluirse: el Inventario, los contratos más relevantes, las actualizaciones de valor.
 - En el área de Inmovilizado Financiero: el detalle de inversiones, la información sobre las compañías participadas.
 - En el área de Personal: el Convenio Colectivo, la R.P.T., la masa salarial autorizada, los Planes de pensiones, contratos al margen de convenio.



- En el área de Impuestos: las Declaraciones que presenta, el régimen aplicable en cada impuesto, última acta de inspección de cada impuesto, los recursos pendientes de resolución o resueltos durante el ejercicio.

6.2 Archivo del ejercicio

El archivo del ejercicio es definido en las Normas de Auditoría del Sector Público como *“Un conjunto coherente de documentación que incluye información relativa a la auditoría del ejercicio en cuestión. ... contienen únicamente información relativa al período auditado”*.

Dentro del archivo del ejercicio, por motivos prácticos, se distingue entre:

- Archivo General
- Archivo de áreas de trabajo

A. Archivo General

Al igual que el archivo permanente, en el archivo general se incluirá un índice donde se relacionen los documentos correspondientes al ejercicio o periodo objeto de control y las referencias asignadas a cada documento.

El archivo general contendrá información referente al periodo objeto de control y documentos relacionados con asuntos generales del periodo analizado.

En general, el archivo corriente deberá contener:

1. Informe provisional de control financiero (incluidas las cuentas anuales).
2. Informe definitivo de control financiero (incluidas las cuentas anuales).
3. Copia de informe definitivo con anotaciones y cruce de referencias a los papeles trabajo.
4. Carta de comunicación de debilidades control interno.
5. Hoja explicativa de las tildes generales.



6. Cuentas anuales referenciadas a las áreas en las que se ha dividido el trabajo (cédula matriz).
7. Hojas resúmenes de ajustes y reclasificaciones (referenciadas a papeles de trabajo).
8. Carta de manifestaciones.
9. Planificación: Plan global.
10. Memorándum de planificación.
11. Programas de trabajo.
12. Plan de colaboración.
13. Normas sobre referencias y organización por áreas.
14. Cartas de abogados.
15. Resumen actas del Consejo de Administración, y de otros Órganos Colegiados que sean de interés.
16. Memorándum final de problemas surgidos en el trabajo.
17. Puntos a considerar para próximos controles a realizar.
18. Relación de personas de contacto en la entidad, indicando su cargo y la información que facilitan.
19. Cualquier otra información que afecte al trabajo desarrollado.

B. Archivo de Áreas del Trabajo (o archivo corriente)

El archivo de cada área, en que encuentra dividido el trabajo realizado, está compuesto por el juego papeles de trabajo en que se estructura el área (Memorándum, programa, resumen de ajustes y reclasificaciones, resumen de puntos de control interno, sumaria, divisionarias y documentos probatorios).

La ordenación de las áreas, en carpetas, se realizará de manera ordenada y lógica con el fin de permitir su fácil localización.



6.3 Referencias en los archivos

De igual modo que los papeles de trabajo, que componen las distintas áreas en que se divide un control financiero, tienen una referencia alfanumérica, la documentación contenida en el archivo permanente y del ejercicio debe tener, asimismo, una referencia que combine letras y números.

Las referencias comúnmente utilizadas, tanto en el ámbito del sector público como en el privado, son las siguientes:

Archivo permanente: **APA**

Archivo del ejercicio:

- a) Archivo general: **AG**
- b) Archivo de áreas del trabajo: este archivo no tiene referencia propia, su contenido corresponde a las áreas de trabajo en que se haya dividido el control realizado y, consecuentemente, su referencia será la de los papeles de trabajo que componen las distintas áreas analizadas.

A las letras utilizadas para referenciar el Archivo Permanente y el General se les unirán números para relacionar cada uno de los documentos que se incluyan. El desarrollo de la referencia a utilizar sería:

- Archivo permanente: Se utilizará una primera numeración por cada uno de los bloques en que se divida el archivo (**APA1, APA2, APA3 ...**), y dentro de cada bloque una segunda numeración precedida de un punto para referenciar cada uno de los documentos incluidos en cada uno de los bloques (**APA1.1, APA1.2 ... o APA2.1, APA2.2 ...**).
- Archivo General: En este archivo la documentación en él incluida tendrá, además de la referencia alfabética que identifica al archivo, una referencia numérica correlativa por documentos que contiene (**AG1, AG2, AG3 ...**).



Tanto el Archivo General como el Permanente deben archivarse en carpetas continuas y numeradas. A fin de facilitar la localización de documentos, en cada uno de estos archivos, se incluirá un índice que relacione toda la documentación incluida y la referencia asignada a cada documento.



V. ANEXO: EJEMPLOS

1. Sistema de referencias

A continuación se explica, mediante la exposición de ejemplos, el funcionamiento del sistema de referencias aplicado a diferentes tipos de control financiero, teniendo como punto de partida un área para la que se realizan unas pruebas concretas y sus correspondientes pasos de programa.

1.1. Auditoría de Cuentas

El ejemplo elegido es el de la aplicación del **programa de deudores** que contiene como pruebas a realizar:

1. Confeccionar sumaria del área indicando los importes del ejercicio auditado y del ejercicio anterior explicando las variaciones más significativas y cruzando sus importes con matriz.
2. Describir los procedimientos contables y de control interno aplicados por la entidad en el área.
 - 2.1. Comprobar mediante la realización de pruebas de cumplimiento, la efectiva aplicación de procedimientos y medidas de control descritos, seleccionando para ello una muestra de expedientes.
3. Seleccionar una muestra de clientes y deudores a circularizar y preparar hoja de trabajo con los resultados obtenidos en la circularización
 - Verificar las conciliaciones realizadas por la entidad de aquellas confirmaciones en las que surjan diferencias.
 - Para aquellos clientes que no respondan realizar procedimientos alternativos.

Partiendo de la premisa de que se han seleccionado cuatro clientes de los cuales dos han contestado confirmando el saldo circularizado, otro ha confirmado un saldo distinto y otro no ha respondido, el desarrollo del sistema de referencias sería el siguiente:

- Área “Deudores” (Referencia previamente asignada **F**).



- Confección **sumaria** (Referencia **F1**).
- Prueba sobre descripción de procedimientos (Referencia **F2**).
- Realización de la prueba de cumplimiento de los procedimientos, que es el paso de la prueba anterior (Referencia **F2.1**).
- Prueba de auditoría “Circularización” (Referencia **F3**).

A continuación se expone el desarrollo del sistema de referencias propuesto, tomando como ejemplo la prueba de circularización a la que se aplican las dos modalidades que puede ofrecer este sistema

Primera modalidad:

Teniendo en cuenta que la circularización es la tercera prueba del programa de auditoría y que esta contiene diferentes pasos de programa, el desarrollo del sistema sería el siguiente:

- F3:** Referencia de la hoja de trabajo donde se ha realizado la prueba sobre “Control circularización deudores”
- F3.1 a n:** Referencia asignada en la hoja de “Control circularización” a cada uno de los deudores circularizados, considerando cada uno de estos saldos como un paso de programa. El desarrollo del sistema, sería:
- F3.1:** Referencia de la contestación del primer deudor confirmando el saldo circularizado.
- F3.2:** Referencia de la hoja de trabajo donde se realiza la conciliación del saldo del segundo deudor. En este caso la respuesta no conforme del deudor se archiva como documento soporte **F3.2-1**. Cualquier otro documento probatorio que hubiera que archivar se referenciaría en **F3.2-2** y así sucesivamente.



F3.3: Referencia de la prueba alternativa que se ha de realizar con el saldo del tercer deudor que no ha respondido. Los documentos probatorios que sean necesarios se referenciarán en **F3.3-1 a n**.

F3.4: Referencia de la contestación del cuarto deudor confirmando el saldo circularizado.

Nota:

Es en la hoja de trabajo en que se realiza la prueba de “Control de la Circularización” (**F3**) en la que se pone de manifiesto si los pasos del programa son pruebas alternativas, conciliaciones o simples respuestas de confirmación de saldos.

En el caso de que existiesen diferentes tipos de deudores (deudores en pesetas, deudores en moneda extranjera, deudores empresas del grupo, etc.) cabría la posibilidad de que en lugar de una única prueba de circularización (**F3**), hubiese pruebas de circularización separadas (**F3, F4, F5**), con sus consiguientes pasos, como por ejemplo:

- Prueba circularización de clientes en pesetas (**F3** y **F3.1 a n**).
- Prueba circularización clientes moneda extranjera (**F4** y **F4.1 a n**).
- Prueba circularización deudores empresas del grupo (**F5** y **F5.1 a n**) y así sucesivamente.

Segunda modalidad

En esta segunda modalidad se elabora, también, la hoja **F3** de “Control de circularización” y las “Pruebas alternativas” y las “Conciliaciones” se consideran, al igual que el “Control circularización”, como pruebas de auditoría y no como pasos del programa. Su desarrollo sería el siguiente:

Prueba de Circularización

F3: Referencia de la hoja de trabajo de “Control Circularización”.



F3.1: Referencia de la respuesta del deudor confirmando su saldo y si se **cree** conveniente, también, las cartas enviadas a deudores, en tanto se reciben las contestaciones y/o como prueba de las cartas enviadas. Asimismo, cabe la posibilidad de que los documentos anteriormente citados, en lugar de pasos de programa (.1), se consideren como documentos soporte (-1)

Prueba sobre Conciliaciones

F4: Referencia utilizada en la hoja de trabajo donde se relacionan los deudores que han contestado a la circularización y cuya respuesta no coincide con el saldo del ente auditado.

F4.1 a n: Referencia dada a cada una de las hojas donde se realizan las conciliaciones de dichos deudores (pasos de programa).

F4.1-1: Referencia para documentación soporte aportada en conciliaciones realizadas.

Prueba Alternativa

F5: Referencia asignada a la hoja de trabajo donde se relacionan todos los deudores que no han respondido a la circularización.

F5.1 a n: Referencia utilizada en cada prueba alternativa realizada que se corresponde con los pasos del programa aplicado.

F5.1-1: Referencia de los documentos soporte de partidas de pruebas alternativas.

Nota:

El considerar las conciliaciones (**F4**) y las pruebas alternativas (**F5**) como pruebas, al igual que la circularización (**F3**), y no como pasos del programa, implica volver a incluir, para la realización de estas pruebas, algún dato ya incluido en la hoja de trabajo de la prueba de circularización, pero, a su vez, presenta la ventaja de definir e identificar más



claramente datos necesarios para concluir sobre los resultados del trabajo efectuado, como son número, importe y porcentaje que se dan en cada supuesto.

1.2. Control Financiero de subvenciones

Desarrollaremos el sistema de referencias considerando que un Ministerio ha concedido una subvención a un beneficiario para la realización de un programa en concreto, desglosándose la subvención concedida en los siguientes conceptos (a los que previamente hemos asignado una referencia alfabética):

Personal	A
Bienes y servicios	B
Inversiones	C

Seleccionamos el **área de inversiones** y aplicamos el programa que entre otras pruebas indica:

1. Obtener cédula sumaria
2. Seleccionar una muestra y verificar en general, la existencia de documentación justificativa formalmente correcta, y que la inversión a que se refiere es adecuada según su naturaleza y el periodo subvencionado, y en particular:
 - 2.1 En el caso de adquisición de bienes inmuebles: Escritura pública con cláusulas especiales para este tipo de adquisición e inscripción en Registro.
 - 2.2 En el caso de obras: Obras que por su naturaleza se consideren inversión y la aportación de la documentación exigida en la convocatoria (Licencia, certificación de obra).
 - 2.3 En el caso de adquisición de equipamiento: Facturas con todos los requisitos que deben reunir.

Las pruebas relacionadas en el programa y sus pasos correspondientes tendrían en las hojas de trabajo realizadas las siguientes referencias:



- C1:** Referencia de la hoja sumaria.
- C2:** Referencia de la hoja en que se recoge la muestra seleccionada y donde se realizan las comprobaciones generales contenidas en el programa.
- C2.1, C2.2 y C2.3:** Referencia de la hoja en la que se comprueba, por cada tipo de inversión, los requisitos específicos exigidos a la muestra seleccionada previamente (**C2**).
- 1 ó -2, -3:** Referencia que se utiliza si se aporta documentación soporte de alguna de las partidas analizadas tanto en **C2** como **C2.1, 2** ó **3**.

Nota:

En el supuesto desarrollado se ha considerado que la prueba número 2, en cuanto a la comprobación de requisitos generales (pasos), puede realizarse en una única referencia (**C2**), y que las comprobaciones específicas (también pasos), en cuanto son complemento de las comprobaciones generales y, a su vez, necesarias por tipo de inversión pueden agruparse, asimismo, por tipos, en hojas de trabajo divisionarias de la prueba inicial (**C2.1, C2.2, C2.3**).

También cabría la posibilidad de haber considerado las comprobaciones específicas (**C2.1, C2.2, C2.3**) como pruebas en **sí** mismas (**C1, C2, C3**).

2. Referencia de las áreas

A título de ejemplo, se señalan a continuación los códigos que podrían asignarse a cada una de las áreas en las que podrían dividirse las auditorías de cuentas anuales, que se han definido respetando la clasificación de las cuentas establecidas en el Plan de Contabilidad aplicable en cada caso.



2.1. Entidades sometidas al Plan General de Contabilidad

Activo

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Accionistas por desembolsos no exigidos	K
Gastos de establecimiento e Inmovilizado Inmaterial	A
Inmovilizado Material	B
Inmovilizado Financiero	C
Acciones propias	K
Gastos a distribuir en varios ejercicios	D
Accionistas por desembolsos exigidos	K
Existencias	E
Deudores	F
Inversiones financieras temporales	G
Acciones propias a corto plazo	K
Tesorería	H
Ajustes por periodificación de activo	J

Pasivo

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Fondos Propios	K
Ingresos a distribuir en varios ejercicios	L
Provisiones para riesgos y gastos	M
Acreeedores a largo plazo	N
Acreeedores a corto plazo	O



Gastos

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Gastos de personal	P
Otros gastos de explotación	R
Gastos financieros	S
Gastos extraordinarios	T
Impuesto sobre sociedades	U

Ingresos

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Ingresos de explotación	X
Ingresos financieros	Y
Ingresos Extraordinarios	Z

2.2. Entidades sometidas al Plan General de Contabilidad Pública

Activo

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Inmovilizado Inmaterial	A
Inmovilizado Material	B
Inmovilizado Financiero	C
Existencias	E
Deudores	F
Cuentas Financieras (excepto tesorería)	G
Tesorería	H



Pasivo

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Patrimonio	K
Pasivo a largo plazo	N
Pasivo a corto plazo	O

Gastos

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Gastos de personal	P
Gastos corrientes	R
Gastos de transferencias	T

Ingresos

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Ingresos	X

Otras

<u>Área</u>	<u>Código</u>
Estado de Liquidación del Presupuesto	U
Cuadro de financiación	V
Remanente de tesorería	W



3. Cruce de referencias

A continuación se ofrece un ejemplo para la mejor comprensión de esta técnica:

Se analiza el área de Inmovilizado Material, a la que se asigna la letra **B**.

Se elabora la cédula sumaria a la que se asigna la referencia **B1** y la hoja de "Movimientos del Inmovilizado Material" durante el ejercicio auditado a la que se le asigna la referencia **B3**:

ENTIDAD		Ref. B1				
<i>Ejercicio 2001</i>						
<i>Sumaria de Inmovilizado Material</i>						
Cuenta	Descripción	Saldo a 31.12.01	Saldo a		Variaciones	
			Ref	31.12.00	Importe	%
221	<i>Construcciones</i>	200		200	-	-
226	<i>Mobiliario</i>	22		20	2	10
227	<i>Equipos proc. Informac.</i>	12		10	2	20
	TOTAL	<u>234</u>		<u>230</u>		
		B3		B3		

ENTIDAD		Ref. B3				
<i>Ejercicio 2001</i>						
<i>Movimientos de Inmovilizado M.</i>						
Cuenta	Descripción	Saldo 31.12.00				Saldo 31.12.01
			Altas	Bajas	Trasposos	
221	<i>Construcciones</i>	200	-	-	-	200
226	<i>Mobiliario</i>	20	4	(2)	-	22
227	<i>Equipos proc inform</i>	10	2	-	-	12
	TOTAL	<u>230</u>	6	<u>(2)</u>		<u>234</u>
		B1				B1



Los saldos recogidos en la hoja de “Movimientos del Inmovilizado”, tanto a 31 de diciembre de 2000 como a 31 de diciembre de 2001, deben coincidir con los incluidos en la cédula sumaria, por lo tanto, debe existir un cruce de referencias entre ambos datos. Para ello, se anota sobre los mismos, en la hoja de “Movimientos del Inmovilizado” la referencia **B1**, y viceversa, en la **sumaria**, se anota sobre dichos datos la referencia de la hoja de “Movimientos del Inmovilizado” **B3**.