

GPF-OCEX 1230: A documentación dunha fiscalización. Guía para a preparación dos papeis de traballo

Referencia: ISSAI-ES 100 e 200, NIA-ES 230 e ISSAI 1230 e
Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas

*Documento elaborado pola Comisión Técnica dos OCEX e
aprobado pola Conferencia de Presidentes da ASOCEX o 17 de maio de 2016*

I.	Introdución	1
II.	Obxectivo	3
III.	Concepto e requisitos	
	Concepto	4
	Requisitos	6
	Inaplicación dun requirimento	10
IV.	Características, estrutura e contido da documentación de auditoría	
	Características	11
	Estrutura e contido	13
	Sistema de referencias	16
	Conclusións de área	19
	Marcas de comprobación	22
	Notas de seguimento	23
	Evidencia informática	24
V.	Cuestións xurdidas despois da data do informe de auditoría	25
VI.	Compilación do arquivo final de auditoría	26
VII.	Confidencialidade dos papeis de traballo	28
	Anexo I: Modelo da organización dos Papeis de traballo	
	Arquivo xeral	
	Arquivo corrente	
	Arquivo permanente	

Nota: Para facilitar a análise e utilización desta sección do Manual de fiscalización púxose, no seu caso, ao final de cada parágrafo, a referencia á norma e parágrafo correspondentes.

I. Introducción

1. Todas as fiscalizacións débense documentar co detalle suficiente para proporcionar unha clara comprensión do traballo realizado, a fonte da información utilizada e as conclusións alcanzadas.

Débase aplicar o **xuízo ou criterio profesional** á hora de determinar a cantidade, tipo e contido da devandita documentación, que sexa conforme coas normas técnicas de aplicación.

A finalidade dos papeis de traballo é facilitar a planificación e a realización da auditoría, a supervisión e revisión da mesma e subministrar evidencia do traballo realizado, de tal modo que sirvan de soporte ás conclusións, comentarios e recomendacións incluídos no informe. Unha adecuada documentación do traballo contribúe á **calidade** da auditoría.

2. A NIA-ES 230 trata da responsabilidade que ten o auditor de preparar a documentación correspondente a unha auditoría de estados financeiros. A ISSAI-ES 200 (apartados 63 a 65) recolle diversos requirimentos para os auditores públicos en relación coa documentación dunha fiscalización. Esta Guía práctica de fiscalización incorpora e sintetiza o disposto en ambas normas, adaptando as súas disposicións ás características das auditorías dos OCEX.

Tamén se tivo en consideración determinadas disposicións relativas á documentación do traballo establecidas no Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas.

II. Obxectivo

3. O obxectivo do auditor é preparar documentación que proporcione: *(NIA-ES 230; P5)*
 - (a) un rexistro suficiente e adecuado das bases para o informe de fiscalización; e
 - (b) evidencia de que a fiscalización se planificou e executou de conformidade coas ISSAI-ES/NIA-ES e as esixencias legais e regulamentarias aplicables.

III. Concepto e requisitos

Concepto

4. Os papeis de traballo, ben sexan en papel ou en soporte electrónico, comprenden, a totalidade dos documentos elaborados e recibidos no desenvolvemento da fiscalización destinados a dar cumprimento ao programa de traballo e acreditar a súa realización. *(MPFR TCu apartado 3.4.1)*

Constitúen un compendio da información utilizada e das probas efectuadas na fiscalización, tendo por obxecto que o equipo fiscalizador dispoña dun rexistro suficiente e adecuado no que apoiar os seus resultados, conclusións e recomendacións, sendo o nexo de unión entre o traballo de campo e o informe de fiscalización.

A forma e contido dos papeis de traballo variará en función das circunstancias e características da fiscalización, sen prexuízo da utilización, cando sexa posible, de modelos normalizados que faciliten a súa preparación, supervisión e control de calidade.

5. A documentación adecuada de auditoría é importante por varias razóns: *(ISSAI-ES 200; P64) (NIA-ES 230; P3)*
 - confirma e apoia as opinións e informes de auditoría;
 - soporta as bases tidas en conta para chegar a unha conclusión sobre o cumprimento dos obxectivos globais do auditor;
 - evidencia que a auditoría se planificou e executou de conformidade coas normas de auditoría e as esixencias legais ou regulamentarias aplicables;
 - serve como fonte de información para preparar informes ou responder a calquera consulta por parte da entidade auditada ou dalgunha outra parte;
 - facilita o labor ao equipo encargado da planificación e execución da auditoría;
 - permite ao equipo encargado render contas do seu traballo;
 - axuda ao desenvolvemento profesional do auditor;
 - facilita aos membros do equipo encargado da supervisión, a dirección e revisión do traballo de auditoría o cumprimento das súas responsabilidades de revisión, de acordo coas normas de auditoría;
 - posibilita manter un arquivo de cuestións significativas para auditorías futuras; permite realizar revisións de control de calidade e inspeccións de conformidade coas normas internacionais de calidade ou cos requirimentos requisitos nacionais e particulares da ICEX, que sexan polo menos igual de esixentes.

Requisitos

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

A preparación oportuna, no momento en que se realiza o traballo, da documentación da auditoría suficiente e adecuada axuda a mellorar a calidade da auditoría e facilita unha efectiva revisión e avaliación da evidencia de auditoría obtida e das conclusións alcanzadas antes de que o informe de auditoría se remate. *(NIA-ES 230; PA1)*
7. O auditor debe preparar a documentación de auditoría que sexa suficiente para permitir a un auditor experimentado, sen previo coñecemento da mesma, a comprensión de: *(ISSAI-ES 200; P63) (NIA-ES 230; P8)*
 - a natureza, momento de realización e a extensión dos procedementos de auditoría aplicados para cumprir coas normas relevantes e os requisitos legais e regulamentarios aplicables;
 - os resultados dos procedementos de auditoría aplicados e a evidencia de auditoría obtida;

- así como as cuestións significativas que xurdisen durante a realización da auditoría, as conclusións alcanzadas sobre elas, e os xuízos profesionais relevantes aplicados para alcanzar as devanditas conclusións.

Un auditor experimentado é unha persoa (tanto interna como externa ao OCEX) que ten experiencia práctica en auditoría e un coñecemento razoable de:

- (i) os procesos de auditoría;
- (ii) as ISSAI-ES/NIA-ES e os requirimentos legais e regulamentarios aplicables;
- (iii) a contorna no que a entidade opera; e
- (iv) as cuestións de auditoría e información financeira relevantes para o sector público.

8. O auditor deixará constancia de: *(NIA-ES 230; P9)*

- as características identificativas das partidas específicas ou cuestións sobre as que se realizaron probas;
- a persoa que realizou o traballo de auditoría e a data en que se completou dito traballo; e
- a persoa que revisou o traballo de auditoría realizado e a data e alcance da dita revisión.

Tamén documentará as discusións sobre cuestións significativas mantidas coa dirección, cos responsables do goberno da entidade, e con outros, incluída a natureza das cuestións significativas tratadas, así como a data e o interlocutor das devanditas discusións. *(NIA-ES 230; P10)*

A comunicación e discusión coa dirección, e no seu caso cos responsables do goberno da entidade, das incorreccións materiais identificadas no curso da auditoría pódese realizar ao longo da mesma, e en todo caso cando se elaborou un borrador preliminar do informe, que será discutido polo auditor coa dirección nunha reunión con carácter previo ao envío formal a alegacións do informe de fiscalización. Documentarase nos papeis de traballo a data da reunión, os asistentes e os principais aspectos tratados.

9. Se o auditor identifica información incongruente coa conclusión final da auditoría con respecto a unha cuestión significativa, o auditor documentará o modo en que tratou dita incongruencia. *(NIA-ES 230; P11)*

Inaplicación dun requirimento

10. Se, en circunstancias excepcionais, o auditor xulga necesario deixar de cumprir un requirimento aplicable dunha ISSAI-ES/NIA-ES/GPF-OCEX, o auditor documentará o modo en que os procedementos de auditoría alternativos aplicados alcanzan o obxectivo do devandito requirimento, e os motivos da inaplicación. *(NIA-ES 230; P12) (ISSAI-ES 200; P65)*

IV. Características, estrutura e contido da documentación de auditoría

Características

11. Os papeis de traballo elaborados deben reunir, entre outras, as seguintes características: *(MPFR TCU apartado 3.4.2)*

- **Oportunidade:** realizarse nos tempos establecidos segundo a organización da fiscalización e ser acordes cos obxectivos de cada área da fiscalización.
- **Integridade:** conter toda a información necesaria que fundamente os resultados da fiscalización, a evidencia obtida, así como as cuestións importantes que xurdan durante a fiscalización, as conclusións alcanzadas respecto diso, e os xuízos profesionais realizados para chegar a esas conclusións.
- **Concisión:** resumir e interpretar os datos e non constituír unha copia ou transcripción da información obxecto de análise.
- **Claridade e detalle:** elaboración de forma que sexa posible a súa comprensión por quen haxa de revisalos, ou por quen, sen participar na devandita elaboración, deba consultalos ou utilzalos, sen necesidade de solicitar aclaracións adicionais.
Por iso, deben expoñerse de forma clara e sen ambigüidades os elementos de xuízo obtidos, as explicacións ou comentarios e as descricións.
- **Relevancia:** incluír aqueles asuntos de importancia para o obxectivo que se pretende alcanzar, non estendéndose a cuestións que non estean relacionadas co mesmo.
Debemos concentrarnos na calidade dos papeis de traballo e tentar limitar a súa cantidade. Débese evitar incluír fotocopias innecesarias.

12. A terminoloxía utilizada debe ser equilibrada. As manifestacións contidas nos papeis de traballo deben ser o máis conceptual e obxectivas posible e deben ser escritas en forma concisa pero completa. Débese evitar a linguaxe pomposa ou con connotacións esaxeradas ou emotivas.

Os membros do equipo de traballo non deben outorgar maior importancia aos seus achados de auditoría do que demostran os feitos. Ademais, non se deben formular aseveracións que poden caracterizar a unha situación como unha irregularidade, ou realizar determinadas cualificacións xurídicas, sen a suficiente evidencia e fundamento xurídico.

Estrutura e contido

13. A estrutura, contido e extensión da documentación de auditoría dependerá de factores tales como: *(NIA-ES 230; PA2)*
- A dimensión e a complexidade da entidade.
 - A natureza dos procedementos de auditoría a aplicar.
 - Os riscos identificados de incorrección material.
 - A significatividade da evidencia de auditoría obtida.
 - A natureza e extensión das excepcións identificadas.
 - A necesidade de documentar unha conclusión ou a base para unha conclusión que non resulte facilmente deducible da documentación do traballo realizado ou da evidencia de auditoría obtida.
 - A metodoloxía da auditoría e as ferramentas utilizadas.
 - O tipo de informe que se vaia a emitir.
14. A documentación de auditoría pode rexistrarse en papel ou por medios **electrónicos**, segundo se estableza en cada OCEX. *(NIA-ES 230; PA3)*
15. O contido dos papeis de traballo virá determinado polas circunstancias e características da fiscalización. Neles o equipo fiscalizador deixará constancia, polo menos, dos seguintes aspectos: *(MPFR TCu apartado 3.4.3) (ISSAI-ES 200; P65)*
- Encabezamiento: incluírá o exercicio económico (*), a identificación da fiscalización (*), a área(*), a referencia(*), o obxectivo do papel de traballo, a identificación das persoas que o elaboraron(*) e supervisado(*) e as datas de realización(*).
 - Fonte: documentos que serven de base e no seu caso, procedemento de obtención.
 - Obxectivos e probas: referencia cruzada ás probas do programa de traballo levadas a cabo para a consecución dos obxectivos perseguidos.
 - Alcance do traballo: indica o tamaño das mostras e a forma de obtención.
 - Referencias: ademais de que cada papel de traballo teña a súa propia referencia(*), deberá incluír as referencias cruzadas aos papeis de traballo relacionados con esa proba, así como á documentación que lle sirva de soporte, con obxecto de facilitar a súa revisión.
 - Resultados do traballo: verificacións efectuadas, problemas expostos, deficiencias e incidencias atopadas.
 - Conclusións: valoración dos resultados do traballo en relación cos obxectivos recolleitos no programa de traballo.

(*) Información asignada automaticamente nun sistema de papeis de traballo electrónico.

Cada tipo de auditoría ten unha estrutura de áreas e papeis de traballo diferente: empresas públicas, fundacións, concellos, comunidade autónoma, hospitais, etc. Non obstante, o uso de papeis normalizados contribúe a mellorar a eficacia na preparación e revisión, e facilita tamén a delegación de tarefas proporcionando un elemento para controlar a súa calidade.

No Anexo I inclúese un esquema modelo da organización dos Papeis de traballo.

Sistema de referencias

16. Para facilitar a administración e revisión dos papeis de traballo, a documentación prepararase e ordenarase de maneira lóxica, mediante un sistema de índices de referencia e de referencias cruzadas que se adecue ás necesidades de cada fiscalización. (MPFR TCu apartado 3.4.4)

O sistema de referencia debe reunir, polo menos, as seguintes tres características, sendo, por tanto:

- Completo, de forma que cada papel de traballo estea perfectamente identificado.
- Sinxelo, evitando as referencias demasiado complexas.
- Capaz de permitir a diferenciación dos papeis de traballo recibidos dos elaborados.

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar os distintos documentos que integran os arquivos da fiscalización, de forma que permita conseguir un triplo obxectivo:

- Facilitar unha organización lóxica dos mesmos, debendo ser flexible, de forma que poida utilizarse para todo tipo de fiscalizacións. Con carácter xeral, o programa de traballo determinará a organización dos papeis de traballo en cada área.
 - Identificar áxilmente a súa localización, baseándose nunha combinación de números e letras (código alfanumérico). A orde asignada a cada proba contida no programa de traballo determinará a referencia dos papeis de traballo e, en consecuencia, a súa orde de arquivo, facilitando o labor de rexistro e localización.
 - Relacionar a información contida nun papel de traballo coa incluída noutro, permitindo comprobacións internas mediante a utilización de referencias cruzadas.
17. Denomínase cruzar referencias ao feito de relacionar os datos ou comentarios dun papel de traballo con datos que figuran noutro papel de traballo para corroborar a súa exactitude, ou explicar con detalle a súa orixe. Por medio do cruzamento de referencias acláranse os datos que se inclúen nun papel de traballo mediante a súa remisión a outro no que se analiza, e ten por obxecto vincular os datos reflectidos en distintos papeis de traballo, facilitando o seu seguimento. Para iso colócase á beira dos datos do primeiro papel a referencia do segundo papel e á beira dos datos do segundo papel a referencia do primeiro.
18. Nun sistema de papeis de traballo electrónicos a asignación de referencias realízase automaticamente.

Conclusións de área

19. É a exposición concisa do contido e resultado do traballo en cada unha das áreas en que se divide aquel. Conterá a seguinte información:
- Breve descrición da información analizada na área. Se esta información está claramente definida na sumaria, farase referencia a ela.
 - Traballo realizado. Farase referencia ao programa de traballo onde previamente e de forma detallada tense descrito o traballo para realizar na área correspondente. Só no caso de que algunha das probas sinaladas no programa non se tivera realizado ou se engadira unha nova comprobación, indicárase neste apartado.
 - Resultados do traballo. Describíranse os puntos relevantes (incidencias superiores á materialidade da área) ou de interese para chegar ás conclusións.
 - Referencia ás follas onde se recollen as incidencias observadas: puntos de control interno, axustes, reclasificacións, incumprimentos, etc...
 - Conclusións xerais da área e puntos para o informe
20. Para cada área significativa deben existir conclusións documentadas preparadas polo membro do equipo de auditoría responsable da mesma. As conclusións deben ser claras e redactadas dunha forma razoada e estar soportadas por evidencia arquivada nos papeis de traballo. Todas as conclusións e comentarios deben estar redactados en primeira persoa por quen debe, obviamente, poder ser identificado.
21. Para poder escribir conclusións de áreas débese ter un coñecemento global da auditoría e establecer relacións entre o traballo feito en cada unha das seccións. Todo o traballo de auditoría é interactivo e os resultados das probas nas diferentes áreas tenden a confirmar ou a contradicir os resultados das probas noutras áreas.

Marcas de comprobación

22. Chámanse marcas de comprobación ou simplemente “marcas” aos símbolos utilizados para:

- Explicar a documentación examinada
- Evidenciar o traballo realizado

As marcas deben ser sinxelas con obxecto de non perder tempo en facelos e facilitar o seu uso uniforme.

Deberá evitarse na medida do posible o abuso no emprego de marcas nun mesmo papel de traballo, para manter a claridade e facilitar a revisión. Ao comezo de cada auditoría determinarase o significado de cada unha das marcas co fin de que exista uniformidade na súa utilización por todos os membros do equipo (poñerase unha folla ao principio de cada cartafol co significado dos mesmos). No caso de que se utilicen marcas específicas o seu significado quedará explicado no propio papel de traballo.

Utilizaranse cores rechamantes (vermello) para as marcas de maneira que se distingan facilmente do resto de anotacións do papel de traballo.

Nun sistema de papeis de traballo electrónicos veñen predefinidas as marcas máis utilizadas.

Cando se efectúen comentarios adicionais ou que expliquen o traballo realizado nunha análise en particular, é preferible utilizar notas en lugar de marcas.

Notas de seguimento

23. Unha vez efectuada a revisión dos papeis de traballo, o revisor anotará aquelas cuestións que deben ser obxecto de aclaración, co fin de asegurarse de que as conclusións xerais do traballo para incluír no informe están suficientemente soportadas e de que se completou o traballo planificado.

Tamén se recollerá a información solicitada á entidade que estea pendente de recibir, así como o traballo pendente de realizar como consecuencia desa falta de información ou por calquera outro motivo.

Evidencia informática

24. Cando se empregue evidencia informática, ou se utilicen técnicas ou ferramentas de auditoría asistida por ordenador os documentos mediante elas xerados integraranse nos papeis de traballo, así como a descrición, manual ou automatizada, dos procesos e tratamentos efectuados para chegar aos resultados finais partindo da evidencia primaria.

V. Cuestións xurdidas despois da data do informe de auditoría

25. Se, en circunstancias excepcionais, o auditor aplica procedementos de auditoría novos ou adicionais ou alcanza conclusións novas despois da data do informe de auditoría, o auditor documentará (*NIA-ES 230; P13*) (*ISSAI-ES 200; P65*)

- as circunstancias observadas;
- os procedementos de auditoría novos ou adicionais aplicados, a evidencia de auditoría obtida, e as conclusións alcanzadas, así como os seus efectos sobre o informe de auditoría; e
- a data e as persoas que realizaron e revisaron os cambios na documentación de auditoría.

Entre os exemplos de circunstancias excepcionais están os feitos, moi significativos, que chegan ao coñecemento do auditor despois da data do informe de auditoría, pero que existían na devandita data e que, de ser coñecidos na mesma, poderían motivar a corrección dos estados financeiros ou que o auditor expresase unha opinión modificada no informe de auditoría. (*NIA-ES 230; PA20*)

VI. Compilación do arquivo final de auditoría

26. O auditor reunirá a documentación de auditoría no arquivo de auditoría e completará o proceso administrativo de compilación do arquivo final de auditoría oportunamente despois da data do informe de auditoría. (*NIA-ES 230; 14*) (*ISSAI-ES 200; P65*)

27. Despois de terminar a compilación do arquivo final de auditoría, o auditor non eliminará nin descartará documentación de auditoría, calquera que sexa a súa natureza. (*NIA-ES 230; 15*)

IV. Confidencialidade dos papeis de traballo

28. Os auditores deberán manter e garantir a confidencialidade sobre a información obtida no curso das súas actuacións. *(ISSAI-ES 100; P30)*

Os datos relativos aos entes fiscalizados obtidos polos auditores no exercicio das súas funcións non deberán ser utilizados para fins distintos da propia fiscalización. A información obtida non deberá ser facilitada a terceiros nin utilizada en proveito propio. En concreto, e salvo que unha lei estableza expresamente o contrario, non se facilitará acceso aos papeis de traballo nin á información que teña carácter auxiliar ou de apoio, como a contida en notas, borradores, opinións, resumos, comunicacións e informes internos ou entre órganos do OCEX ou con outras entidades.

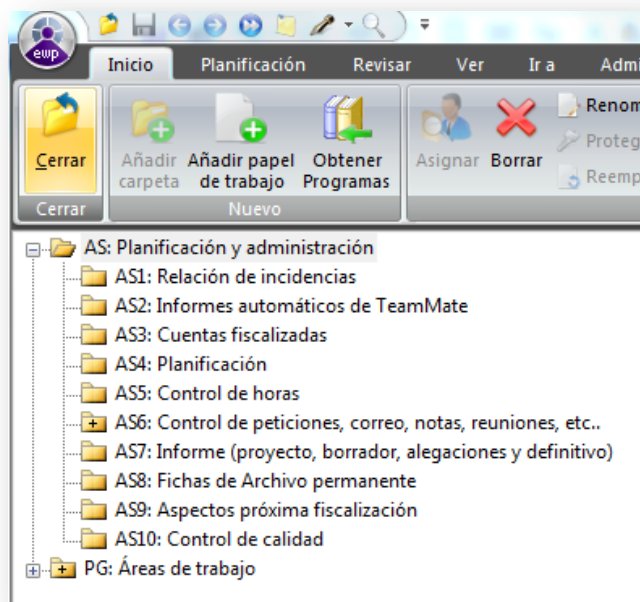
29. O OCEX deberá conservar debidamente custodiados nos seus arquivos os papeis de traballo que constitúen o soporte das súas conclusións, establecendo os procedementos que garantan a súa protección e conservación durante o tempo que se regule como necesario. *(ISSAI-ES 100; P30)*

A custodia e conservación da documentación das fiscalizacións finalizadas, tanto se están realizadas en soporte papel como en soporte electrónico, é responsabilidade do Servizo de arquivo e documentación do OCEX, que adoptará as medidas adecuadas para garantir a seguridade na súa conservación e a súa accesibilidade.

30. Nalgúns casos, o traballo de auditoría é subcontratado, total ou parcialmente, polo OCEX a auditores privados. A aceptación deste tipo de encargos implica que o auditor que realiza o traballo recoñeza que a documentación de auditoría está suxeita á inspección do OCEX ou ben pertencer ao OCEX, segundo se estableza contractualmente. As esixencias de confidencialidade tamén deben recollese no contrato correspondente. *(ISSAI 1230; P14)*

Anexo I: Modelo da organización dos Papeis de traballo

Arquivo xeral (exemplo de papeis electrónicos)



Arquivo corrente

Abriase un cartafol para cada área de traballo

Arquivo permanente

1.	DATOS XERAIS
1.1	Ficha da entidade
1.2	Antecedentes e obxecto
1.3	Órganos representativos da entidade
1.4	Nomeamento auditores
1.5	Otorgamiento de poderes
2.	LEXISLACIÓN APLICABLE
2.1	Xeral
2.2	Norma legal de creación
2.3	Regulamento
2.4	Escrituras de constitución e modificacións estatutarias
2.5	Estatutos sociais
2.6	Outros
3.	PROCEDEMENTOS DE XESTIÓN
3.1	Compras
3.2	Persoal
3.3	Subvencións
3.4	Ingresos
3.10	Controis xerais TI
3.11	Sistemas de información
4.	EVOLUCIÓN CIFRAS SIGNIFICATIVAS DA ENTIDADE
4.1	Evolución cifras significativas
4.2	Patrimonio inicial e modificacións
5.	CONTRATOS/CONVENIOS CON VIXENCIA INTERANUAL
6.	PERSOAL
6.1	Organigrama
6.2	Relación postos traballo
6.3	Convenio colectivo
6.4	Normativa aplicable
7.	INFORMACIÓN FISCAL
7.1	Resumo situación tributaria
7.2	Informes fiscais
7.3	Actas inspección
7.4	Recursos expostos
8.	ACTAS DOS ÓRGANOS DA ENTIDADE. RESUMO
8.1	Xunta xeral
8.2	Consello administración
8.3	Comisión executiva ou outros órganos de goberno
9.	SOCIEDADES PARTICIPADAS
9.10	Datos xerais
10.	INMOBILIZADO
10.1	Inventario
10.2	Contratos máis relevantes
11.	LITIXIOS EN CURSO