

Bogotá, D.C.,

Señor (a)

No. del Radicado	1-2024-033265
Fecha de Radicado	03 de septiembre de 2024
Nº de Radicación CTCP	2024-0356
Tema	Papeles de trabajo y evidencia de auditoría

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...) Por medio del presente escrito le solicito claridad en lo que hace referencia a **PAPELES DE TRABAJO** realizados en las Auditorías practicadas por la Revisoría Fiscal, tomando en consideración los argumentos expuestos, a continuación:

1. La Ley 43 de 1990 "Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones", en el **CAPÍTULO PRIMERO. Artículo 7. De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Numeral 2. Normas relativas a la ejecución del trabajo. Literal c)**, que a la letra dice:
 - c) "Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión".

CAPÍTULO SEGUNDO. Del ejercicio de la profesión. ARTÍCULO 9. De los papeles de trabajo. "Mediante papeles de trabajo, el Contador Público dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional. Tales papeles, que son propiedad exclusiva del Contador Público, se preparan conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas".

TÍTULO QUINTO. El secreto profesional o confidencialidad. ARTÍCULO 64. "Las evidencias del trabajo de un Contador Público, son documentos privados sometidos a reservas que únicamente pueden ser conocidos por terceros, previa autorización del cliente y del mismo Contador Público, o en los casos previstos en la Ley.

2. El Decreto 410 de 1971 CODIGO DE COMERCIO DE COLOMBIA. En el **CAPÍTULO VIII. REVISOR FISCAL. Art. 213. _Derecho de intervención del Revisor Fiscal.**

Calle 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

"El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a estas. Tendrá asimismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas y demás papeles de la sociedad".

3. NIA 230. Definiciones. Documentación de auditoría: Registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").
4. NIA 230. Guía de aplicación y otras notas explicativas.

Preparación oportuna de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 7)

A1. La preparación oportuna de la documentación de auditoría suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice. La documentación preparada después de haberse realizado el trabajo de auditoría será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realice el trabajo.

A3. La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:

- ✓ *Programas de auditoría*
- ✓ *Análisis*
- ✓ *Memorandos relativos a cuestiones determinadas*
- ✓ *Resúmenes de cuestiones significativas*
- ✓ *Cartas de confirmación y de manifestaciones*
- ✓ *Listados de comprobantes*
- ✓ *Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.*

El auditor puede incluir resúmenes o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, de acuerdos y contratos específicos y significativos) como parte de la documentación de auditoría. La documentación de auditoría, sin embargo, no es sustitutiva de los registros contables de la entidad.

5. *El Contador Público de la Entidad ya sea Privada o Pública elabora documentos extracontables, con el propósito de establecer si los valores consolidados que reposan en los libros auxiliares de contabilidad por cada una de las subcuentas son correctos, para determinar si los hechos económicos registrados se encuentran debidamente asentados. Cabe resaltar, que estos documentos extracontables no son papeles de trabajo, igualmente, no soportan ningún registro contable que figuren en los libros auxiliares de contabilidad.*
6. *En Contador Público de la Entidad ya sea Privada o Pública, coloca a disposición toda la información como comprobantes de contabilidad, contratos, facturas, actas de recibo a satisfacción, planillas de seguridad social, informe de actividades, cuadros de turno, transacciones de consulta de software financiero que maneja la Entidad, a disposición de la Revisoría Fiscal.*
7. *El Contador Público de la Entidad ya sea Privada o Pública, está en la disposición de ilustrar a los integrantes de la Revisoría Fiscal que presta sus servicios para la entidad, en cuál es el manejo de las transacciones del software financiero que se maneja la Compañía, con el fin de que estos (los integrantes de la Revisoría Fiscal); puedan extraer la información que requieren para el desarrollo de su trabajo.*

Con base en los fundamentos expuestos, de manera atenta y respetuosa solicito la siguiente:

I. PETICIÓN

1. *Se emita un concepto que dé claridad de quien es la responsabilidad de elaborar los papeles de trabajo que sustenta el dictamen de la Revisoría Fiscal, sobre los Estados Financieros de una entidad; ya sea pública o privada.*
2. *¿Está el Contador Público de una entidad ya sea pública o privada, en la obligación de entregar a la Revisoría Fiscal los documentos extracontables; los cuales son elaborados con el propósito de establecer si los hechos económicos contabilizados en los libros auxiliares de contabilidad, se encuentran debidamente registrados?*
3. *¿Es una limitante al Alcance de la Auditoría, para la Revisoría Fiscal; el hecho que el Contador Público de una entidad ya sea pública o privada, **NO** entregue a la Revisoría Fiscal los documentos extracontables; de los cuales se trató en el numeral 2?*
4. *Si una vez sean entregados los instructivos, los comprobantes de contabilidad, las facturas, los informes de actividades, el cuadro de turnos, el acta de recibo a satisfacción, la planilla de seguridad social cancelada, entre otros. La Revisoría Fiscal no llega a los mismos saldos que se encuentran registrados en los Libros Auxiliares*

de Contabilidad, los cuales se encuentran bajo la custodia del Contador Público de la entidad. ¿El Contador Público de la Entidad, está en la obligación de suministrar los documentos extracontables al Equipo Auditor de la Revisoría Fiscal? (...)”.

RESUMEN:

Los papeles de trabajo son propiedad del revisor fiscal, y su elaboración es responsabilidad del contador que emite el dictamen. Además, el revisor fiscal tiene derecho a inspeccionar los documentos necesarios y debe recibir información suficiente para emitir su opinión sobre los estados financieros. La falta de información puede limitar el alcance de la auditoría, por lo que la administración debe facilitar el acceso a la información requerida, para la obtención de evidencia suficiente y apropiada.

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en su calidad de organismo permanente de normalización técnica de Normas de Contabilidad, Información Financiera y Aseguramiento de la Información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y conforme a las disposiciones legales vigentes, principalmente las contempladas en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009 y los decretos que las desarrollan, procede a dar respuesta a la consulta de manera general, sin pretender resolver casos particulares, en los siguientes términos:

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

1. de quien es la responsabilidad de elaborar los papeles de trabajo que sustenta el dictamen de la Revisoría Fiscal, sobre los Estados Financieros de una entidad; ya sea pública o privada.

La Ley 43 de 1990, en relación con los “papeles de trabajo”, establece lo siguiente:

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

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

De acuerdo con el texto transcrito, la elaboración de los papeles de trabajo es responsabilidad del contador que emite el dictamen, ya sea en su rol como revisor fiscal o como auditor externo de una entidad, tanto del sector privado como del sector público.

2. ¿Está el Contador Público de una entidad ya sea pública o privada, en la obligación de entregar a la Revisoría Fiscal los documentos extracontables; los cuales son elaborados con el propósito de establecer si los hechos económicos contabilizados en los libros auxiliares de contabilidad, se encuentran debidamente registrados?

En relación con la obligación de entregar documentos extracontables a la Revisoría Fiscal, el artículo 213 del Código de Comercio establece lo siguiente:

*"Artículo 213. DERECHO DE INTERVENCIÓN DEL REVISOR FISCAL EN LA ASAMBLEA Y DERECHO DE INSPECCIÓN. El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a estas. Tendrá asimismo **derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas demás papeles de la sociedad**". Destacado fuera de texto.*

3. ¿Es una limitante al Alcance de la Auditoría, para la Revisoría Fiscal; el hecho que el Contador Público de una entidad ya sea pública o privada, NO entregue a la Revisoría Fiscal los documentos extracontables; de los cuales se trató en el numeral 2?

4. ¿El Contador Público de la Entidad, está en la obligación de suministrar los documentos extracontables al Equipo Auditor de la Revisoría Fiscal?

La evidencia que debe obtener el revisor fiscal para emitir el dictamen de los estados financieros, conforme al concepto [2021-0201](#) emitido por el CTCP, establece lo siguiente:

"(...) El revisor fiscal en ejercicio debe cumplir con las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio; para el desarrollo de su trabajo se hace necesario que la administración o los responsables de la gestión en la entidad le proporcionen la información requerida por el profesional con el objetivo de verificar el cumplimiento de las afirmaciones de la administración en los estados financieros y con fundamento en ello poder expresar una opinión de por lo menos:

"Art. 208. C. Cio

1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;

2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;

- 3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
- 4) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
- 5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros. (...)"

El Decreto 2420 de 2015, en su Anexo 4 – NIA 500 “Evidencia de auditoría”, define como evidencia de auditoría toda la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basará su opinión. **Esta puede incluir tanto la información contenida en los registros contables de la entidad como cualquier otra información relevante**, siempre que sea suficiente y adecuada para respaldar dichas conclusiones.

Para complementar en la misma NIA 500 en el párrafo 5, literales a) y c) de la sección de definiciones, indica:

"5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) **Registros contables:** registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

(...)

(c) **Evidencia de auditoría:** información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. (...)"

Adicionalmente, el artículo 23 de la Ley 222 de 1995, en su numeral 3º, establece dentro de los deberes de los administradores: "Velar porque se facilite la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal".

El revisor fiscal o auditor externo tiene la facultad de solicitar a la administración información no contable pero relevante, con el propósito de aplicar procedimientos y obtener evidencia suficiente y adecuada que respalde las conclusiones de su opinión. En

este sentido, las Normas Internacionales de Auditoría – NIA, contenidas en el Anexo 4 del DUR 2420 de 2015, disponen lo siguiente:

"(...) La NIA 230 define la documentación de auditoría como el registro de los procedimientos aplicados, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas. Esta norma también enfatiza la importancia de la preparación oportuna de la documentación para asegurar la calidad de la auditoría".

Si la información no contable, pero relevante, no es entregada, esto puede generar una limitación para el revisor fiscal o auditor externo al fundamentar sus conclusiones, lo que podría resultar en un dictamen con opinión modificada.

Finalmente, el término "extracontable" no se menciona explícitamente en el marco normativo de aseguramiento. Sin embargo, es claro que se reconoce la existencia de información contable y cualquier otra información relevante que, a criterio del auditor o revisor fiscal, puede ser solicitada a la administración.

En los términos expuestos, se absuelve la consulta, señalando que este organismo se ha basado exclusivamente en la información proporcionada por el peticionario. Los efectos de este concepto se encuentran enunciados en el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011.

Cordialmente,



JAIRO ENRIQUE CERVERA RODRÍGUEZ
Consejero - CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez

Consejero Ponente: Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Revisó y aprobó: Sandra Consuelo Muñoz Moreno / Jimmy Jay Bolaño Tarrá / Jairo Enrique Cervera Rodríguez / John Alexander Álvarez Dávila.