

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS (NIA-ES 610)

La NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos” establece las responsabilidades que tiene el auditor de cuentas (externo) sobre el trabajo de los auditores internos cuando el primero ha determinado que la función de auditoría interna es relevante.

La normativa anterior ya trató estos asuntos mediante la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideración del trabajo realizado por auditoría interna”, aprobada por Resolución del ICAC de 26 de septiembre de 2002 que no recoge diferencias significativas.

1.- Introducción

La NIA-ES 610 fija las responsabilidades del auditor externo que ha determinado la posibilidad de que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría, sobre el trabajo de los auditores internos, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES 315, en el desarrollo del conocimiento requerido de la entidad y de su entorno, incluido su control interno.

Aunque los objetivos del auditor externo y de la función de auditoría interna son distintos (estos últimos determinados por la dirección o por los responsables del gobiernos de la entidad, según proceda), algunas de sus vías para alcanzar sus respectivos objetivos pueden ser similares y esto puede beneficiar al auditor externo.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la función de auditoría interna, por definición, no es independiente de la entidad, aunque puede mostrar diferentes grados de autonomía y de objetividad. Por lo tanto, las funciones, objetivos y trabajos de los auditores internos nunca pueden reducir la responsabilidad del auditor externo, único responsable de la opinión de auditoría expresada en su informe.

Esta NIA-ES no contempla aquellas situaciones en las que los auditores internos individuales presten ayuda directa al auditor externo cuando este último realiza sus procedimientos de auditoría. En estos casos, el auditor interno no está actuando como tal, sino como un mero auxiliar del auditor externo.

2.- Objetivos

Los objetivos del auditor externo, siempre que la entidad auditada tenga una función de auditoría interna que haya llegado a ser considerada relevante para la auditoría, son:

- (a) determinar **si se utilizarán trabajos específicos** de los auditores internos y , en su caso, la **extensión** de dicha utilización; y
- (b) en caso de utilizar trabajos específicos de los auditores internos, determinar si dichos trabajos son **adecuados** para los fines de la auditoría.

3.- Definiciones

La NIA-ES 610 incorpora el significado de los siguientes términos específicos acuñados en la misma a los efectos de las NIA-ES:

- a) Función de auditoría interna:** *“actividad de evaluación establecida o prestada a la entidad como un servicio. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y eficacia del control interno”*. Los adjetivos “establecida” y “prestada” contemplan la posibilidad de que la función se desarrolle dentro de la propia organización auditada o sea externalizada, como puede llegar a ocurrir.
- b) Auditores internos:** *“personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente”*.

4.- Requerimientos

4.1 Determinar si se utiliza el trabajo de los auditores internos y la extensión de dicha utilización.

El auditor determinará si es posible que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría; y, en caso afirmativo, la influencia de dicho trabajo en los procedimientos del auditor externo en relación con la naturaleza, momento y alcance de los procedimientos a aplicar.

Para determinar si el trabajo de los auditores internos es adecuado, el auditor externo evaluará las siguientes cuestiones:

- Objetividad de la función de auditoría interna;
- Competencia técnica y diligencia profesional de los auditores internos;
- Capacidad de gestionar eficazmente su comunicación con el auditor externo.

Las cuestiones a tener en cuenta por el auditor externo para determinar el efecto del trabajo de los auditores internos en sus procedimientos, concretamente sobre su naturaleza, extensión y momento de realización son las siguientes:

- Naturaleza y alcance de los procedimientos específicos de los auditores internos, realizados o por realizar;
- Riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar;
- Grado de subjetividad en la evaluación de la evidencia de auditoría reunida por los auditores

internos para sustentar las afirmaciones correspondientes.

Todos estos requerimientos están enfocados a saber si podemos utilizar el trabajo de los auditores internos y con qué extensión podemos utilizarlos.

4.2 Utilización de trabajos específicos de los auditores internos.

Para utilizar el trabajo del auditor interno, el auditor externo habrá de **evaluar y aplicar procedimientos de auditoría** sobre dichos trabajos para ver si se adecúan a sus propios fines.

Para ello, se **evaluará si**:

- Los trabajos han sido realizados por auditores internos con **formación y competencia técnica** adecuadas;
- **Se ha llevado a cabo una supervisión, revisión y documentación** adecuadas de los trabajos;
- Las **conclusiones** de los trabajos son **razonables** y se ha obtenido con la **evidencia de auditoría adecuada**;
- Las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias, y sus informes son **congruentes** con los resultados de los trabajos, y
- Los auditores internos han resuelto adecuadamente las **excepciones** o cuestiones inusuales.

4.3 Documentación

Cuando el auditor externo se apoye en trabajos específicos de los auditores internos, habrá de **documentar** las conclusiones de la evaluación de la **adecuación de los procedimientos de los auditores internos**, así como los **procedimientos de auditoría que ha aplicado** sobre dichos trabajos específicos de los auditores internos

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Alcance de esta NIA-ES (A1 y A2).

De acuerdo con la NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno” la función de auditoría interna es relevante cuando ésta se encarga de la información financiera de la entidad y el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de los procedimientos de auditoría a aplicar, o para reducir su extensión.

Los procedimientos aplicados de acuerdo con esta NIA-ES pueden llevar a que el auditor externo haya de replantearse la valoración de riesgos de incorrección material, a la luz de los trabajos realizados por los auditores internos.

Sin embargo, el auditor externo puede decidir no utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza, el momento o la extensión de sus propios procedimientos de auditoría, en cuyo caso, puede no ser necesaria la aplicación adicional de esta norma.

5.2 Objetivos de la función de auditoría interna (A3).

Las funciones de auditoría interna, si bien dependen de las particularidades de la entidad, es decir, su dimensión, estructura, los requerimientos de la dirección o de los responsables de su gobierno, normalmente incluyen algunas de las siguientes actividades:

- Seguimiento del control interno: revisión de los controles, seguimiento de su funcionamiento y recomendar su mejora.
- Examen de información financiera y operativa.
- Revisión de la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de la entidad.
- Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.
- Gestión del riesgo: identificar y evaluar las exposiciones significativas al riesgo y mejorar la gestión del riesgo y de los sistemas de control.
- En relación al Gobierno de la entidad, valorar el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la gestión de resultados y rendición de cuentas y la comunicación de la información sobre riesgos.
- Valorar la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad, los auditores externos e internos y la dirección.

5.3 Determinar si se utiliza el trabajo de los auditores internos y la extensión de dicha utilización (A4 y A5).

Los factores que pueden ayudar al auditor externo a decidir utilizar el trabajo de los auditores internos son los siguientes:

Objetividad:

- Efecto que tiene el estatus de los auditores internos dentro de la entidad sobre su capacidad de ser objetivos.
- Si la función de auditoría interna informa a un directivo con suficiente autoridad y si tiene contacto directo con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si tienen conflicto de responsabilidades.
- Si los responsables del gobierno de la entidad supervisan la contratación del departamento de auditoría interna.
- Si los auditores internos sufren restricciones o limitaciones impuestas por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección recoge y aplica en sus actuaciones las recomendaciones de la auditoría interna y cómo se pone de manifiesto esta circunstancia.

Competencia técnica:

- Si los auditores internos son miembros de los organismos profesionales pertinentes.

- Si los auditores internos tienen la formación técnica y la competencia adecuada.
- Si existen políticas de contratación y de formación para los auditores internos.

Diligencia profesional:

- Si se planifican, supervisan, revisan y documentan adecuadamente las actividades de los auditores internos.
- Existencia y adecuación de manuales de auditoría, programas de trabajo y documentación de auditoría interna.

Comunicación con los auditores externos:

- Celebración de reuniones periódicas.
- Notificaciones al auditor externo de los informes de auditoría interna y posibilidad de acceso a los informes y a las cuestiones significativas detectadas por los auditores internos que afecten al trabajo de auditoría externa.
- Si el auditor externo informa a los auditores internos sobre las cuestiones significativas que puedan afectar a la función de auditoría interna.

Efecto previsto en la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos del auditor externo.

Si el auditor externo va a considerar el trabajo de los auditores internos puede ser útil que ambos acuerden previamente cuestiones como:

- El momento de realización del trabajo;
- La extensión de la cobertura de auditoría;
- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, si fuera el caso, y para la ejecución del trabajo;
- Los métodos de selección de elementos;
- La documentación del trabajo realizado;
- Los procedimientos de revisión y de información.

5.4 Utilización de trabajos específicos de los auditores internos (A6).

La naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados a los trabajos específicos de los auditores internos dependerá de la valoración por el auditor externo del riesgo de incorrección material y de la evaluación de la función de auditoría interna y de los trabajos específicos de los auditores internos.

Los procedimientos de auditoría pueden incluir:

- El examen de los elementos examinados por los auditores internos;
- El examen de otros elementos similares; y
- La observación de los procedimientos aplicados por los auditores internos.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

El antecedente normativo lo encontramos en la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideración del trabajo realizado por auditoría interna”, aprobada por Resolución del ICAC de 26 de septiembre de 2002, que sigue una estructura muy parecida a la actual NIA-ES, salvando las diferencias en la estructura de ambos textos y la actualización del vocabulario técnico.

A pesar de la relativa similitud de ambas normas, encontramos ciertas diferencias en la definición de “auditoría interna” en la NTA frente a la “función de auditoría interna” de la NIA-ES 610. En la norma internacional se incluye no solo la actividad de evaluación establecida en la propia entidad, sino también la prestada como un servicio.

No encontramos mención expresa en la NIA-ES a la salvaguarda de los archivos de la entidad, como lo hacía la NTA al referirse a la responsabilidad de los administradores en la formulación de las cuentas anuales y al definir las actividades que suele incluir la auditoría interna.

La NTA derogada contemplaba la posibilidad de que el auditor externo incluyera en su informe una salvedad por limitación al alcance en el supuesto de que no se le facilitase el acceso a los informes importantes de auditoría interna o si no hubiera sido informado de cualquier asunto de interés que pudiera haber afectado a su trabajo.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES

No encontramos diferencias sustanciales en la aplicación práctica de la NIA-ES 610 frente a la anterior NTA sobre “consideración del trabajo realizado por auditoría interna”.

8.- Normativa de referencia

La NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos” debe interpretarse conjuntamente con las siguientes normas:

- NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 230. Documentación de auditoría.
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.