

Proyecto de normas internacionales de auditoría

NIA 315 (Revisada), Identificación y evaluación de los riesgos de error material a través del entendimiento de la entidad y su entorno

NIA 610 (Revisada), Uso del trabajo de los auditores internos



SOLICITUD DE COMENTARIOS

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) aprobó la publicación de este borrador para discusión en julio de 2010, el cual puede ser modificado a la luz de los comentarios recibidos antes de su publicación en forma definitiva.

Se pide a los participantes que presenten sus observaciones **por vía electrónica** a través de la página web del IAASB (www.iaasb.org), utilizando el vínculo “*Submit a Comment* (Enviar comentario)” que aparece en la página *Exposure Drafts and Consultation Papers* (Borradores para discusión y documentos de consulta). Se debe tener en cuenta que los usuarios que vayan a utilizar esta nueva función por primera vez necesitarán registrarse. Todos los comentarios serán considerados como asuntos de interés público y, al final, serán publicados en la página web del IAASB.

Los comentarios también pueden ser enviados por fax a la atención del Director técnico del IAASB, al + 1 (212) 856-9420, o por correo a:

Director técnico
International Auditing and Assurance Standards Board
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

Los comentarios deberán ser enviados antes del **15 de noviembre de 2010**.

Copias de este borrador para discusión pueden descargarse de forma gratuita desde el sitio web del IAASB, en www.iaasb.org.

El IAASB desarrolla normas y lineamientos de auditoría y atestiguamiento para uso de todos los contadores profesionales, en virtud de un proceso compartido de establecimiento de normas donde participa el Consejo de Supervisión del Interés Público, que vigila las actividades del IAASB y del Grupo Consultivo Asesor del IAASB, el cual proporciona información de interés público sobre el desarrollo de las normas y lineamientos.

El objetivo del IAASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de alta calidad para auditorías y trabajos para atestiguar, y facilitando la convergencia de las normas nacionales e internacionales, con lo que se mejora la calidad y uniformidad de la práctica en todo el mundo, y se fortalece la confianza pública en la profesión global de auditoría y atestiguamiento.

Las estructuras y procesos que apoyan las operaciones del IAASB son facilitadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La misión de la IFAC es servir al interés público, fortalecer a la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de fuertes economías internacionales a través del establecimiento de y fomento al apego a normas profesionales de alta calidad, el impulso a la convergencia internacional de dichas normas y la comunicación de los temas de interés público donde la experiencia de la profesión es más relevante.

Copyright © julio de 2010 por la Federación internacional de contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se concede permiso para hacer copias de este trabajo a fin de lograr la máxima exposición y comentarios, siempre y cuando cada copia ostente el siguiente texto para los créditos correspondientes: “*Copyright © julio de 2010 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Utilizado con permiso de la IFAC. Se concede permiso para hacer copias de este trabajo a fin de lograr la máxima exposición y comentarios*”.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

	Página
Exposición de motivos	
1. Naturaleza y magnitud de los asuntos y la necesidad de actuar.....	4
2. Objetivo del IAASB al abordar los asuntos.....	4
3. Opciones principales que fueron consideradas en el logro del objetivo.....	5
4. Análisis del impacto global del proyecto de NIA 315 (revisada) y del proyecto de NIA 610 (revisada) y de las repercusiones de las opciones preferidas.....	8
5. Consulta hasta la fecha.....	10
6. Cronograma del proyecto.....	11
7. Guía para los participantes.....	11
Apéndice.....	14
Borrador para discusión	
Proyecto de Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada), <i>Identificación y evaluación de los riesgos de error material a través del entendimiento de la entidad y su entorno</i>	19
Proyecto de Norma Internacional de Auditoría 610 (Revisada), <i>Uso del trabajo de los auditores internos</i>	24

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

(Incluye el análisis de las repercusiones de las propuestas del IAASB)

Este memorándum proporciona antecedentes y explicaciones de las revisiones propuestas para la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315, *Identificación y evaluación de los riesgos de error material a través del entendimiento de la entidad y su entorno*, y la NIA 610, *Uso del trabajo de los auditores internos*. También se presenta un análisis de las repercusiones que el IAASB prevé surgirán como resultado de las revisiones propuestas.

1. Naturaleza y magnitud de los asuntos y la necesidad de actuar

La actual NIA 610 fue revisada por última vez en marzo de 1994.¹ Como parte del proyecto “Claridad” del IAASB, la redacción de la NIA 610 fue modificada de acuerdo con las consideraciones del proyecto de Claridad para la preparación de borradores. El IAASB emitió la NIA 610 con su nueva redacción en octubre de 2008.

Desde que se desarrolló por primera vez la actual NIA 610, ha habido avances en el ámbito de la auditoría interna y las prácticas de auditoría a nivel nacional, que actualmente no están contempladas en esta NIA. Por ejemplo, en muchas entidades la situación de la función de auditoría interna dentro de la organización, las actividades realizadas por los auditores internos y la manera como interactúan los auditores internos y los auditores externos, han cambiado. Durante la nueva redacción para claridad de la actual NIA 610, varios interesados mencionaron estas situaciones y señalaron al IAASB la necesidad de revisar la NIA para reflejar mejor el entorno actual de la auditoría interna. Esta opinión también fue compartida por los Elaboradores de las Normas Nacionales de Auditoría (NSS, *National Auditing Standard Setters*)² y el Grupo Asesor Consultivo del IAASB (CAG, *Consultative Advisory Group*).³

Cuando el IAASB comenzó a analizar lo anterior, se dio cuenta que la percepción general era que las NIA no reflejaban en ese momento cómo podía el auditor externo aprovechar los conocimientos y hallazgos de la función de auditoría interna para mejorar la eficacia de la auditoría. El IAASB también sabe que existe la percepción que los auditores externos dependen indebidamente del trabajo de los auditores internos y, por lo tanto, que debe fortalecerse el marco de los juicios del auditor externo sobre cuándo, dónde y cómo utilizar el trabajo del auditor interno.

2. Objetivo del IAASB al abordar los asuntos

El objetivo del IAASB en la revisión de las NIA 315 y 610 es mejorar el desempeño de los auditores externos al, (a) permitirles analizar y aprovechar mejor, en su caso, los conocimientos y hallazgos de la función de auditoría interna de una entidad, en las evaluaciones de riesgos realizados en la auditoría externa, y (b) fortalecer el marco para la evaluación y, cuando proceda,

¹ Se realizó las modificaciones correspondientes a la norma cuando el IAASB publicó las normas de riesgo de auditoría (NIA 315, *Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a través del entendimiento de la entidad y su entorno*, y NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*, y la NIA 500, *Evidencia de auditoría*) en octubre de 2003.

² Las opiniones fueron recabadas en la reunión de marzo de 2008 del IAASB-NSS.

³ Una lista de las organizaciones miembros del CAG del IAASB se puede consultar en: <http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>.

el uso del trabajo de los auditores internos, para obtener evidencia de auditoría. El IAASB considera que la revisión propuesta mejorará la calidad de las auditorías a nivel internacional.

3. Opciones principales que fueron consideradas en el logro del objetivo

El IAASB considera que su objetivo se logra mejor a través de una revisión exhaustiva de la actual NIA 610, con el fin de asegurar la adecuación, utilidad y rigor continuos.

Cuestiones esenciales abordadas en el logro del objetivo y principales opciones consideradas

Asistencia directa

En algunas jurisdicciones, los auditores internos ayudan directamente al auditor externo realizando procedimientos propios del trabajo de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo. La actual NIA 610 establece expresamente que no se ocupa de tales casos.⁴ No queda claro si el hecho de que la NIA 610 no aborde la asistencia directa significa que el IAASB no apoya su uso, o si simplemente no se aborda en el alcance de la NIA. Sin embargo, las normas nacionales de auditoría de varias jurisdicciones permiten la asistencia directa, y es una práctica común en muchas, mientras que en otras no se permite. El IAASB concluyó que la ambigüedad permanente respecto a su intención no sirve al interés del público.

El IAASB reconoce las preocupaciones de algunos sectores interesados acerca de las amenazas a la independencia del equipo de auditoría externa (reales o percibidas) cuando los auditores internos ayudan directamente al auditor externo bajo su dirección, supervisión y revisión. El IAASB considera que es posible implementar salvaguardas a través de una dirección, supervisión y revisión adecuadas, para garantizar que la asistencia directa sea empleada sólo en las áreas adecuadas, y que el auditor externo puede abordar los posibles riesgos para la calidad de la auditoría que surjan del hecho de que el personal de auditoría interna no es independiente de la entidad, como se requiere del auditor externo en una auditoría de estados financieros.⁵ En consecuencia, el IAASB propone establecer requisitos y lineamientos en la NIA 610 revisada para garantizar que se obtenga una asistencia directa sólo en las circunstancias apropiadas y dejar en claro las responsabilidades del auditor externo en tales casos, incluida la participación obligatoria del auditor externo.

El IAASB sabe que hay jurisdicciones que prohíben explícitamente por ley o normatividad local que los auditores externos utilicen la asistencia directa de los auditores internos. El proyecto de NIA reconoce este hecho.⁶ También explica que las prohibiciones o restricciones relacionadas con el uso del trabajo de los auditores internos no impedirá que el auditor externo cumpla con la NIA, ya que los requisitos propuestos no exigen o promueven que el auditor externo obtenga, o considere obtener, la asistencia directa del personal de auditoría interna.⁷

Las decisiones de si, y en caso afirmativo, en qué medida emplear la asistencia directa únicamente dependerán del auditor externo.⁸ El IAASB considera que esto es importante para evitar que la entidad presione indebidamente al auditor externo para que utilice a los auditores internos por razones de costo u otros motivos, lo cual podría afectar la calidad de la auditoría. En consecuencia, el proyecto de NIA 610 no exige que el auditor externo se tenga que justificar ante

⁴ NIA 610, párrafo 2.

⁵ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafos 22-24 y A27-A28.

⁶ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafo 20.

⁷ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafo 8.

⁸ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafo A23

los encargados del gobierno corporativo, o que solicite su aprobación previa, con respecto a la decisión de si utiliza o no la asistencia directa.

No obstante, de acuerdo con la NIA 260,⁹ el auditor externo comunicaría a los encargados del gobierno corporativo el alcance y el tiempo previsto de la auditoría, así como en qué medida el auditor utilizaría el trabajo de la función de auditoría interna, y cualquier propuesta de que los auditores internos le proporcionaran asistencia directa para el trabajo de auditoría.

Uso del trabajo de la función de auditoría interna

El IAASB propone mejoras a los requisitos de la NIA 610 para establecer un marco reforzado basado en juicios, que permita al auditor externo decidir si, y en caso afirmativo en qué medida, utilizará el trabajo de la función de auditoría interna.

Determinar si el trabajo de la función de auditoría interna se puede utilizar

El IAASB propone que la evaluación inicial del auditor externo, sobre si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría, se base en una evaluación del grado de objetividad de la función de auditoría interna (sustentada por su situación dentro de la organización, y por las políticas y procedimientos adecuados), el nivel de competencia y la aplicación de un método sistemático y disciplinado que incluya al control de calidad.¹⁰ Los requisitos y lineamientos relacionados con los factores a considerar al hacer esta evaluación han sido actualizados para reflejar la evolución en la práctica de auditoría interna.

El IAASB considera que es importante reconocer el hecho de que la función de auditoría interna aplique un método sistemático y disciplinado. Esta es la característica que diferencia el trabajo de la función de auditoría interna de otros controles internos y, por lo tanto, fundamenta la premisa subyacente a la propuesta de revisión de la NIA 610. En concreto, el objetivo del auditor externo es obtener suficiente evidencia sobre la función de auditoría interna en su conjunto, en lugar de ‘probar’ cada pieza del trabajo realizado por la función, como lo exige la NIA 330,¹¹ en relación con otros controles.

Además, el IAASB cree que es conveniente establecer límites más claros para las circunstancias en que el uso de cualquiera de los trabajos de la función de auditoría interna por parte del auditor externo no sería apropiado. En concreto, el trabajo de dicha función no deberá ser usado para los fines de la auditoría, cuando el grado de objetividad o el nivel de competencia de la función de auditoría interna se consideran bajo. Al aplicar este principio, un alto grado de objetividad no puede compensar un bajo nivel de competencia y, de manera similar, un alto nivel de competencia no pueden compensar un bajo grado de objetividad.¹²

En consecuencia, el IAASB considera que, en conjunto, estos requisitos propuestos:

- (a) Proporcionarán un marco para determinar la naturaleza y el alcance del trabajo de la función de auditoría interna que justificadamente se puede utilizar en la auditoría externa; y
- (b) Establecerán límites claros para protegerse contra el uso del trabajo de la función de auditoría interna, en los casos en que no sería apropiado.

⁹ NIA 260, *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*, párrafo 15.

¹⁰ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafos 13 y A4-A9.

¹¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*.

¹² Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafos 14 y A7.

Determinar el uso previsto del trabajo de la función de auditoría interna

El IAASB propone que el auditor externo debe tener en cuenta su evaluación del grado de objetividad y nivel de competencia de la función de auditoría interna, así como la naturaleza y el alcance de los trabajos realizados, para determinar lo adecuado del trabajo de auditoría. El IAASB también propone al determinar el uso previsto de los trabajos de la función de auditoría interna, que se exija al auditor externo tener en cuenta cuánto juicio profesional necesitaría aplicar para planear y realizar los procedimientos de auditoría, y para evaluar la evidencia de auditoría obtenida por la función de auditoría interna.

El IAASB reconoce que algunos esperarían que las decisiones del auditor externo sobre el uso del trabajo de la función de auditoría interna estuviesen relacionadas con el riesgo evaluado de error material a nivel de aseveraciones, para determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones. El IAASB acepta que existe una relación entre la cantidad de juicio implicado y el nivel de riesgo. Cuanto mayor sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa, mayor será la cantidad de juicio que normalmente estaría implicado para planear y realizar los procedimientos de auditoría, y para evaluar sus resultados.¹³ Sin embargo, el IAASB considera que, incluso en relación con riesgos importantes, parte del trabajo de auditoría podría implicar menos juicio y contribuir a la evidencia de auditoría obtenida. Por esa razón, el IAASB cree que la exigencia del enfoque en el juicio es apropiada. No obstante, el IAASB reconoce que cuanto mayor sea el riesgo evaluado, en particular en relación con los riesgos significativos,¹⁴ menor probabilidad habrá de que el auditor externo pueda hacer un uso substancial del trabajo de la función de auditoría interna, y más probabilidad habrá de que el auditor externo necesite realizar directamente una mayor parte del trabajo.

Como medida de seguridad adicional, el IAASB también propone aclarar que, debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría, él debe hacer todos los juicios importantes en el trabajo de auditoría y realizar directamente suficientes procedimientos para que pueda alcanzar conclusiones razonables que le sirvan de fundamento a sus opiniones de auditoría.¹⁵

Indagación con la función de auditoría interna

Las investigaciones realizadas por el auditor externo con la función de auditoría interna (para cumplir con los requisitos de la NIA 315 y la NIA610) pueden ayudarle a cumplir con su obligación, según la NIA 240, de investigar con la función lo relacionado con fraude en la entidad.¹⁶ Las actuales NIA 315 y NIA 610 no exigen al auditor realizar investigaciones con la función de auditoría interna. Para solucionar esta cuestión, el IAASB propone que la NIA 315 requiera que el auditor externo investigue con la función de auditoría interna sobre la información que conoce y que es relevante para identificar y evaluar los riesgos de error material

¹³ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafo A12.

¹⁴ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafos A12-A13.

¹⁵ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafos 16 y A13.

¹⁶ Consulte la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en materia de fraude en una auditoría de estados financieros*, párrafos 19 y A18. El párrafo 19 afirma que el objetivo de las investigaciones es determinar si la función de auditoría interna tiene conocimiento de algún fraude real, sospecha o supuesto que afecte a la entidad, y obtener sus puntos de vista sobre los riesgos de fraude.

debidos a fraude o error.¹⁷ Esto permitirá al auditor externo aprovechar más plenamente el entendimiento del auditor interno sobre la entidad y su entorno.

El IAASB considera que esto es adecuado ya que proporciona una base viable para que el auditor externo aprenda y utilice el conocimiento del auditor interno sobre la organización y su experiencia en riesgo y control. Con ello no sólo se lograría una mayor eficiencia y eficacia en el trabajo de auditoría, sino que también mejoraría la calidad de la auditoría al buscar información relevante que, de otro modo, no llegaría a la atención del auditor.

El IAASB también consideró, pero no apoyó, un requisito para que el auditor externo leyese todos los informes de la función de auditoría interna. Este requisito supondría un enorme esfuerzo de auditoría que, dada la posible naturaleza y alcance de los informes emitidos por la función de auditoría interna, probablemente superaría los beneficios correspondientes.

Sin embargo, el IAASB concluyó que es conveniente que el auditor externo lea los informes de la función de auditoría interna relacionados con el trabajo que prevé utilizar. Esto le ayudaría a obtener un entendimiento completo de la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados y los hallazgos correspondientes.¹⁸ Además, el IAASB ha introducido lineamientos que explican la posible utilidad de leer los informes relacionados si se basan en las respuestas a las indagaciones del auditor externo (realizadas bajo el proyecto de la NIA 315 revisada), y si parece haber hallazgos que podrían ser relevantes para la información financiera y la auditoría de la entidad.¹⁹

Relación entre la NIA 315 y la NIA 610

El IAASB propone modificaciones para aclarar la relación entre la NIA 315 y la NIA 610. Las modificaciones (en el proyecto de la NIA 315 revisada) aclaran que la información obtenida de las investigaciones del auditor de la función de auditoría interna, y el entendimiento obtenido del papel que desempeña la función en el monitoreo del control interno de la entidad sobre los informes financieros, pueden proporcionar información relevante para que el auditor identifique y evalúe los riesgos de error material. Esta información es relevante en todas las auditorías y, por lo tanto, el IAASB concluyó que es adecuado incluir los requisitos para hacer esas investigaciones y obtener ese entendimiento en la NIA 315. Lo anterior es distinto de la decisión del auditor externo sobre utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría a realizar, que se aborda en el proyecto de la NIA 610 revisada.

4. Análisis del impacto global del proyecto de NIA 315 (revisada) y del proyecto de NIA 610 (revisada) y de las repercusiones de las opciones preferidas (Las repercusiones son presentadas en las tablas del Apéndice)

Audidores externos

Eficacia de la auditoría

¹⁷ Proyecto de NIA 315 (revisada), párrafos 6(a) y A6-A6d.

¹⁸ Proyecto de NIA 610 (revisada), párrafos 18 y A16.

¹⁹ Proyecto de NIA 315 (revisada), párrafo A6b.

En general, el IAASB considera que probablemente sus propuestas aumenten la eficacia de los trabajos de auditoría donde existe una función de auditoría interna.

Se prevé que el resultado del fortalecimiento del marco para la determinación del uso adecuado del trabajo de la función de auditoría interna por parte del auditor externo, tendrá un efecto positivo en la eficacia de la auditoría. Se exigirá al auditor externo que se enfoque en el nivel de objetividad, grado de competencia y aplicación de un método sistemático y disciplinado de la función de auditoría interna, al determinar si debe usar el trabajo de la función de auditoría interna. También se requerirá al auditor externo que considere la cantidad de juicio implicado para realizar dicho trabajo, al determinar el uso previsto del trabajo de la función de auditoría interna.

El IAASB también propone un mayor fortalecimiento del marco en la NIA 610, mediante el establecimiento de límites claros en forma de requisitos mínimos del grado de objetividad y nivel de competencia de la función de auditoría interna, y la necesidad de que el auditor externo efectúe todos los juicios importantes y realice directamente suficiente trabajo. Estos límites tienen como objetivo impedir un uso inadecuado del trabajo de la función de auditoría interna en las circunstancias del trabajo.

El IAASB también anticipa que habrá un impacto positivo sobre la eficacia de la auditoría como resultado de exigir al auditor externo que realice investigaciones con la función de auditoría interna. Estas investigaciones permitirán al auditor externo aprovechar el conocimiento que tiene la función de auditoría interna sobre la entidad y su experiencia en riesgo y control, para informar el entendimiento del auditor externo sobre la entidad y su entorno, como base para su evaluación de riesgos. Además, al promover una comunicación eficaz entre los auditores internos y los auditores externos, la NIA revisada fomenta un ambiente en el que los auditores internos pueden comunicar al auditor externo asuntos importantes que pueden afectar el trabajo de dicho auditor.

Esfuerzo de trabajo

El IAASB considera que el efecto global de las revisiones propuestas sobre el esfuerzo de trabajo del auditor externo dependerá, en parte, de si y hasta qué punto los auditores externos estén utilizando actualmente el trabajo de la función de auditoría interna o la asistencia directa de los auditores internos.

Cuando se obtiene la asistencia directa de los auditores internos, se espera una reducción del esfuerzo de trabajo del auditor externo para los procedimientos de auditoría que normalmente habrían realizado los auditores externos. Además, cuanto mayor sea la función de auditoría interna y mejor esté establecida, mayor será la posible reducción en el esfuerzo de trabajo del auditor externo. Sin embargo, al establecer los requisitos y lineamientos relativos a la asistencia directa y el uso del trabajo de la función de auditoría interna, el IAASB se ha asegurado de que la NIA 610 revisada proteja adecuadamente contra el empleo indebido de los auditores internos en los trabajos de auditoría y los consiguientes posibles riesgos para la calidad de la auditoría.

El IAASB prevé un pequeño aumento en el esfuerzo de trabajo del auditor externo para asegurar que el propuesto marco fortalecido sea aplicado adecuada y debidamente para determinar si, y en caso afirmativo en qué medida, se utilizará el trabajo de la función de auditoría interna para el trabajo de auditoría. Se anticipa un pequeño aumento adicional en el esfuerzo de trabajo del auditor externo, como resultado de las investigaciones con la función de auditoría interna, como

parte de los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor externo. El esfuerzo de trabajo adicional será mayor si el auditor externo determina que es apropiado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna y, en consecuencia, la NIA revisada exigirá examinar los informes de la función de auditoría interna relativos a dicho trabajo.

El IAASB reconoce que las entidades/empresas pequeñas y medianas (PYMES) no suelen tener una función independiente de auditoría interna.

Otros impactos

El IAASB considera que puede haber un impacto positivo en la eficacia de las auditorías simplemente aclarando si se permite la práctica de la asistencia directa, según las NIA. El IAASB sabe que podrían crearse amenazas a la independencia del auditor externo (reales o percibidas) por el hecho de que los auditores internos no son independientes de la entidad, como se le exige al auditor externo. El IAASB cree, no obstante, que las garantías que propone contra el uso indebido de la asistencia de los auditores internos en los trabajos de auditoría deben reducir las amenazas reales a un nivel aceptable.

Funciones de auditoría interna /auditores internos

Esfuerzo de trabajo

El IAASB reconoce que el efecto global de las revisiones propuestas en el esfuerzo de trabajo de las funciones de auditoría interna/auditores internos puede depender de si, y en caso afirmativo en qué medida, el auditor externo obtiene la asistencia directa de los auditores internos en un trabajo.

El IAASB también anticipa un pequeño aumento en el esfuerzo de trabajo de las funciones de auditoría interna como resultado del requisito propuesto de que el auditor externo realice indagaciones con las personas apropiadas en la función. Cuando el auditor externo determina que es apropiado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna y, en consecuencia, se le exige que lea los informes correspondientes de la función, el IAASB prevé que también se pedirá la ayuda de la función de auditoría interna para que el auditor externo tenga acceso y entienda estos informes.

Órganos de supervisión de auditorías

Una vez finalizadas, las nuevas propuestas formarían parte de las NIA. El IAASB prevé que los órganos de supervisión de las auditorías podrían incorporar los requisitos finales en sus programas de inspección, dependiendo de las circunstancias. El IAASB considera que las aclaraciones relativas a las obligaciones del auditor externo cuando utiliza el trabajo de los auditores internos, incluida la que se refieren a la asistencia directa, serán de utilidad cuando los órganos de supervisión de las auditorías se enfoquen en esta área en sus programas de inspección.

5. Consulta hasta la fecha

Durante todo el desarrollo de los proyectos de revisión de la NIA 315 y la NIA 610, se celebraron consultas con los representantes del CAG del IAASB para obtener puntos de vista sobre los aspectos clave de las propuestas. Entre otros asuntos, el CAG del IAASB proporciona

asesoría técnica en proyectos del IAASB. Más de treinta organizaciones clave interesadas participan en las reuniones semestrales del CAG del IAASB.

A través de los canales de consulta principales del IAASB, también se procuró las observaciones preliminares de la comunidad de regulación y de las redes de las firmas de auditoría.

Los representantes del ámbito de la auditoría interna, el Consejo de Normas Internacionales de Ética para los Contadores (IESBA), y la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (INTOSAI) participaron directamente en el desarrollo de las revisiones propuestas para la NIA 315 y la NIA 610.

En el marco del debido proceso, el IAASB considerará si sería conveniente abrir nuevas consultas después de esta exposición para obtener retroalimentación necesaria antes de dar por terminadas las NIA revisadas.

6. Cronograma del proyecto

El cronograma siguiente identifica las principales etapas del proyecto y el tiempo previsto para realizarlas:

Fecha límite de recepción de comentarios al borrador para discusión	15 de noviembre de 2010
Análisis de los comentarios al borrador para discusión por parte del IAASB ²⁰	Marzo de 2011 y junio de 2011
Aprobación de la norma final revisada	Junio de 2011
Publicación de la norma final revisada ²¹	21 de septiembre de 2011
Fecha de vigencia provisional	Vigente para las auditorías de estados financieros de los períodos que terminan en o después del 15 de diciembre 2013

7. Guía para los participantes

General

El IAASB agradece las observaciones/comentarios sobre todos los temas abordados en el Borrador para discusión. Los comentarios son más útiles cuando se refieren a párrafos específicos, incluyen las razones de las observaciones y, en su caso, hacen sugerencias específicas para algún cambio propuesto a la redacción. Cuando el interesado está de acuerdo con las propuestas de este borrador para discusión (sobre todo las relacionadas con algún cambio en la práctica actual), sería útil para el IAASB llegar a conocer ese punto de vista.

²⁰ Las fechas presentadas indican las reuniones correspondientes en las que el IAASB tiene programado considerar los comentarios de los participantes sobre el Borrador para discusión.

²¹ Es necesario obtener la aprobación del debido proceso por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público antes de que pueda publicarse la NIA final revisada.

Solicitud de comentarios específicos

El IAASB agradecería recibir opiniones sobre lo siguiente:

1. ¿Consideran los interesados que es conveniente exigir al auditor externo que realice investigaciones con las personas apropiadas de la función de auditoría interna? Si es así, ¿creen que es adecuado incluir dicho requerimiento en la NIA 315?
2. Consideran los interesados que se han propuesto los factores apropiados para ser evaluados por el auditor externo en la determinación de:
 - (a) Si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser usado para los fines del trabajo de auditoría; y
 - (b) El uso del trabajo de la función de auditoría interna
3. ¿Creen los interesados que es conveniente requerir al auditor externo que lea los informes elaborados por la función de auditoría interna relacionados con el trabajo de dicha función que el auditor externo prevé utilizar?
4. ¿Consideran los interesados que es conveniente ampliar el alcance de la NIA 610 para abordar la cuestión de la asistencia directa? Si es así, ¿creen que al obtener la asistencia directa de los auditores internos, debe requerirse al auditor externo que:
 - (a) Considere los factores propuestos para determinar los trabajos que pueden ser asignados a los distintos auditores internos; y
 - (b) Dirija, supervise y revise los procedimientos de auditoría realizados por los auditores internos, de manera que reconozca que no son independientes de la entidad

El IAASB también está interesado en los comentarios sobre los siguientes asuntos:

5. Cuestiones de interés público – Se pide a los interesados que expresen si existen cuestiones de interés público que no hayan sido abordadas.
6. Consideraciones especiales en la auditoría de las pequeñas entidades/empresas – Se pide a los interesados que comenten si, en su opinión, se debe proveer lineamientos que traten consideraciones especiales para la auditoría de las empresas más pequeñas, en la propuesta de revisión de las NIA. Si es así, se pide a los interesados que expliquen por qué y que sugieran la naturaleza de tales consideraciones.
7. Consideraciones especiales en la auditoría de las entidades del sector público – Se pide a los interesados que expresen si, en su opinión, las consideraciones especiales para las auditorías de los organismos del sector público han sido tratadas adecuadamente en la propuesta de revisión de las NIA.
8. Países en vías de desarrollo – Reconociendo que muchos países en desarrollo han adoptado o están en proceso de adoptar las NIA, el IAASB invita a los interesados de estos países a presentar sus observaciones, en particular, sobre las dificultades previsibles en la aplicación de estas NIA revisadas, en un entorno de nación en vías de desarrollo.
9. Traducciones – Reconociendo que muchos de los interesados tienen la intención de traducir las NIA finales revisadas para su adopción en sus propios entornos, el IAASB acoge los

comentarios sobre los posibles problemas de traducción, observados en la revisión de los proyectos de las NIA revisadas.

10. Fecha de vigencia – Se pide a los interesados que comenten si, en su opinión, la fecha de vigencia provisional es adecuada para apoyar la adopción e implementación efectivas de las NIA revisadas, propuestas a nivel nacional.

Solicitud de comentarios sobre el análisis de las repercusiones

El IAASB está realizando una prueba piloto sobre el uso de los análisis de impactos. El análisis de impactos que se presenta en esta exposición de motivos/ memorándum explicativo muestra el estudio de las posibles repercusiones que realizó el IAASB, tanto del proyecto general de las NIA 315 y 610 revisadas como de la opción preferida para cada tema clave abordado durante el desarrollo de las normas revisadas propuestas.

En esta exposición de motivos/memorándum explicativo se incluye descripciones narrativas de este análisis, que se presentan en formato de tabla en el Apéndice. El análisis de impactos en el Apéndice, identifica quién, cómo, y en qué medida, se verá afectado por el proyecto de las normas revisadas y las opciones preferidas. Es importante señalar que el análisis de impactos tiene como objetivo comunicar el efecto de la diferencia incremental entre las NIA 315 y 610 actuales y los proyectos de las mismas NIA revisadas, no entre las prácticas actuales y futuras.

El IAASB agradecería comentarios sobre los siguientes asuntos:

11. ¿El análisis de impactos presentado en la Sección 4 de esta exposición de motivos/memorándum explicativo es útil para que los interesados entiendan las repercusiones previstas de las propuestas del IAASB?
12. ¿Están de acuerdo los interesados con el análisis de impactos tal como se presenta? ¿Hay otras partes interesadas, u otras repercusiones sobre los sectores involucrados, que deben ser tomadas en cuenta y abordadas por el IAASB?
13. ¿Habría algún cambio en la redacción o en las tablas del análisis de impactos que pudiese ser útil para los interesados?
14. ¿Sería útil dicho enfoque para los interesados, a nivel nacional?

Apéndice

Análisis de impactos de la revisión de la NIA 315, *Identificación y evaluación de los riesgos de error material a través del entendimiento de la entidad y su entorno*, y la NIA 610, *Uso del trabajo de los auditores internos*

Eficacia de la Auditoría	Dirección y magnitud del impacto (Nota 1)	Variabilidad por tamaño/Naturaleza de la entidad objeto de una auditoría (Nota 2)	Duración del impacto (Nota 3)
<p>Se prevé un incremento general en la eficacia de la auditoría debido a lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se proporcionará al auditor externo un marco reforzado, enfocado en los atributos de una función de auditoría interna que funcione correctamente (con objetividad, competencia y aplicación de un método sistemático y disciplinado), para que determine si, y en caso afirmativo en qué medida, puede usar el trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría, y, además, la cantidad de juicio que se necesita aplicar para realizar dicho trabajo al determinar su uso previsto. También se establece límites claros como protección contra el uso inadecuado del trabajo de la función de auditoría interna en las circunstancias de la auditoría; • Se requerirá (según la NIA 315) que el auditor externo realice investigaciones con la función de auditoría interna para aprovechar el conocimiento de la función sobre la entidad y su experiencia en riesgo y el control. Esto ayudará a informar el entendimiento del auditor externo sobre la entidad y su entorno, lo que constituye la base de las evaluaciones de riesgos del auditor externo. 	<p>Aumenta.</p> <p>La magnitud del impacto depende de si, y en caso afirmativo en qué medida, el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna.</p>	<p>Todas las auditorías donde exista una función de auditoría interna. Normalmente, las pequeñas y medianas empresas/entidades (PYMES) no tienen una función independiente de auditoría interna, en cuyo caso no habrá impacto.</p>	<p>Periódica</p>

Eficacia de la Auditoría	Dirección y magnitud del impacto (Nota 1)	Variabilidad por tamaño/Naturaleza de la entidad objeto de una auditoría (Nota 2)	Duración del impacto (Nota 3)
<p>Además, la NIA 315 revisada fomenta una comunicación eficaz entre los auditores internos y los auditores externos, lo que promueve un entorno en el que los auditores internos pueden comunicar los asuntos importantes que pueden afectar el trabajo del auditor externo; y</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se exigirá al auditor externo que lea los informes relacionados con el trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo prevé utilizar en el trabajo de auditoría. Esto ayudaría al auditor externo a obtener un entendimiento de la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados y de los hallazgos relacionados de la función de auditoría interna. 			
<p>Auditores externos (Nota 4)</p> <p>Disminución global en el esfuerzo de trabajo por lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor externo puede obtener la asistencia directa de los auditores internos en el trabajo de auditoría para realizar los procedimientos que, de otra manera, serían realizados por los auditores externos. Para evitar el uso inadecuado de la asistencia de los auditores internos en los trabajos de auditoría, se hace hincapié en la naturaleza y el alcance de la dirección, supervisión y revisión que se requiere ejerza el auditor externo sobre el personal de auditoría interna. <p>Sin embargo, la disminución en el esfuerzo de trabajo</p>	<p>Disminuye.</p> <p>La magnitud del impacto depende de si, y en caso afirmativo en qué medida, el auditor externo utiliza el trabajo de los auditores internos.</p>	<p>Todas las auditorías donde exista una función de auditoría interna, pero sobre todo aquellas en las que las funciones de auditoría interna tienen un tamaño más grande y están bien establecidas. Normalmente, las pequeñas y medianas empresas/entidades (PYMES) no tienen una función independiente de auditoría interna, en cuyo caso no habrá impacto.</p>	<p>Periódica</p>

Eficacia de la Auditoría	Dirección y magnitud del impacto (Nota 1)	Variabilidad por tamaño/Naturaleza de la entidad objeto de una auditoría (Nota 2)	Duración del impacto (Nota 3)
<p>se compensa ligeramente por lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor externo puede esforzarse más para garantizar que el marco fortalecido se aplique adecuada y debidamente al determinar si, y en caso afirmativo en qué medida, utilizará el trabajo de la función de auditoría interna para fines de la auditoría; • Se exigirá al auditor externo que realice investigaciones con la función de auditoría interna, como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor externo; y • Se requerirá al auditor externo que lea los informes relacionados con el trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo prevé utilizar en la auditoría. 			
<p>Funciones de auditoría interna/auditores internos</p> <p>Incremento general en el esfuerzo de trabajo debido a lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor externo puede obtener la asistencia de los auditores internos para realizar procedimientos en el trabajo de auditoría que, de otra manera, serían realizados por los mismos auditores externos; • Se espera que la función de auditoría interna interactúe con el auditor externo y responda a las indagaciones planteadas por el auditor externo; y • Se espera que la función de auditoría interna ayude al auditor externo para que tenga acceso y 	<p>Aumenta.</p> <p>La magnitud del impacto depende de si, y en caso afirmativo en qué medida, el auditor externo utiliza el trabajo de los auditores internos.</p>	<p>Todas las auditorías donde exista una función de auditoría interna. Normalmente, las pequeñas y medianas empresas/entidades (PYMES) no tienen una función independiente de auditoría interna, en cuyo caso no habrá impacto.</p>	<p>Periódica</p>

Eficacia de la Auditoría	Dirección y magnitud del impacto (Nota 1)	Variabilidad por tamaño/Naturaleza de la entidad objeto de una auditoría (Nota 2)	Duración del impacto (Nota 3)
entienda los informes relativos al trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo prevé utilizar.			
<p>Audidores externos: aclaración de la ambigüedad respecto a la asistencia directa</p> <p>Aclaración de si la práctica de la asistencia directa está permitida según las NIA.</p>	La magnitud del impacto depende de si, y en caso afirmativo en qué medida, el auditor externo utiliza el trabajo de los auditores internos.	Todas las auditorías donde exista una función de auditoría interna y se emplee la asistencia directa de los auditores internos en el trabajo. Normalmente, las PYMES no tienen una función independiente de auditoría interna, en cuyo caso no habrá impacto.	Una sola vez
<p>Audidores externos: Independencia (real y percibida)</p> <p>Se puede crear amenazas a la independencia del auditor externo (reales y percibidas) cuando se obtiene la asistencia directa de los auditores internos para fines de la auditoría, ya que los auditores internos no son independientes de la entidad, como se requiere del auditor externo.</p>	Se requiere establecer salvaguardias para reducir las amenazas reales a un nivel aceptable como protección contra el uso indebido de la asistencia de los auditores internos por parte de los auditores externos.	Todas las auditorías donde exista una función de auditoría interna y se emplee la asistencia directa de los auditores internos en el trabajo de auditoría. Normalmente, las PYMES no tienen una función independiente de auditoría interna, en cuyo caso no habrá impacto.	Periódica
<p>Órganos de supervisión de auditorías: Proceso de inspección</p> <p>Una vez finalizadas, las nuevas propuestas formarían parte de las NIA. Los órganos de supervisión de auditorías, según las circunstancias, incorporan los requisitos finales en sus programas de inspección. Las aclaraciones sobre las obligaciones del auditor externo cuando utiliza el trabajo de los auditores internos,</p>	La dirección y magnitud del impacto depende de si, y en caso afirmativo en qué medida, los nuevos requisitos son incorporados en los programas de inspección de auditoría y el margen	Todas las auditorías donde exista una función de auditoría interna y están sujetas a la supervisión de la inspección.	Periódica

Eficacia de la Auditoría	Dirección y magnitud del impacto (Nota 1)	Variabilidad por tamaño/Naturaleza de la entidad objeto de una auditoría (Nota 2)	Duración del impacto (Nota 3)
incluyendo las que se refieren a la asistencia directa, podrían significar una mayor eficiencia.	de divergencia en las prácticas nacionales.		

Nota 1: La medida (magnitud) del impacto sobre la eficacia de la auditoría se puede medir en términos cualitativos utilizando una escala simple de dirección con siete puntos (La escala tiene en cuenta la dirección (aumento o disminución) y la magnitud relativa del impacto (pequeño, moderado o grande) [*Gran aumento, Aumento moderado, Pequeño aumento, Ninguno, Pequeña disminución, Disminución moderada, Gran disminución*]). Las repercusiones en diferentes entidades deben ser descritas por separado. Por ejemplo, un gran aumento para las grandes empresas públicas y un pequeño aumento para las pequeñas empresas no públicas, deben ser descritos como tales. No deben combinarse y presentarse como un impacto global moderado para todas las empresas. En el caso de las revisiones propuestas de la NIA 315 y la NIA 610, el IAASB ha determinado que debido a que la magnitud de cada impacto previsto depende de una serie de factores como los descritos, la determinación de una magnitud global para cada impacto no sería significativa.

Nota 2: Indica si la eficacia de la auditoría, el esfuerzo de trabajo u otro impacto afecta a todas las entidades o se limita a industrias específicas, ciertos tipos de entidades, o entidades en determinadas jurisdicciones. En particular, se debe considerar la diferencia entre el impacto en las empresas pequeñas y en las grandes.

Nota 3: Para los auditores, la duración del impacto se mide en el nivel del trabajo. Normalmente, se asume que la mayoría de las repercusiones serán periódicas, con excepción de los efectos únicos/por única vez, cuando se implementa el cambio. Por ejemplo, un sistema puede tener un gran impacto de “encendido” y “apagado” cuando se modifica para cumplir con un nuevo requisito.

Nota 4: Se asume que las referencias a los auditores incluyen a las Instituciones Superiores de Auditoría.

PROYECTO DE NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA)

IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL A TRAVÉS DEL ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

(Entra en vigor para las auditorías de estados financieros de los periodos que terminan en o después del 15 de diciembre 2013)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de vigencia	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requisitos	
Procedimientos y actividades relacionadas con la evaluación de riesgos	5-10
Entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno	11-24
Identificación y evaluación de los riesgos de error material	25-31
Documentación	32
Aplicación y otros documentos explicativos	
Procedimientos y actividades relacionadas con la evaluación de riesgos.....	A1-A16
Entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno	A17-A104
Identificación y evaluación de los riesgos de error material	A105-A130
Documentación.....	A131-A134
Apéndice 1: Componentes del control interno	
Apéndice 2: Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación de importancia relativa	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada), *Identificación y evaluación de los riesgos de error material a través del entendimiento de la entidad y su entorno*, deberá leerse junto con la NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*.

[No se propone modificaciones para los párrafos 1-4.]

Requisitos

Procedimientos y actividades relacionadas con la evaluación de riesgos

5. El auditor deberá realizar los procedimientos de evaluación de riesgos con el fin de tener una base para la identificación y evaluación de los riesgos de error material para los estados financieros y las aseveraciones. Sin embargo, los procedimientos de evaluación de riesgos por sí mismos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar la opinión de auditoría. (Referencia: Párrafos A1-A5)
6. Los procedimientos de evaluación de riesgos deberán incluir lo siguiente:
 - (a) Investigaciones con la administración, las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna (si la función existe) y otros dentro de la entidad, que a juicio del auditor, puedan disponer de información que ayude a identificar los riesgos de error material, debidos a fraude o error. (Referencia: Párrafos A6-A6d)
 - (b) Procedimientos analíticos. (Referencia: Párrafos A7-A10)
 - (c) Observación e inspección. (Referencia: Párrafo A11)

[El párrafo 5 se incluye sólo a título informativo. No se propone modificaciones para los párrafos 7-21.]

Monitoreo de controles

22. El auditor deberá obtener un entendimiento de las principales actividades que la entidad emplea para monitorear el control interno de la información financiera, incluidas las relacionadas con las actividades de control adecuadas para la auditoría, y cómo la entidad emprende acciones correctivas para subsanar las deficiencias en sus controles. (Referencia: Párrafos A98-A100)
23. Si la entidad tiene una función de auditoría interna, el auditor deberá obtener un entendimiento de la naturaleza de las responsabilidades de dicha función y de cómo encaja en la estructura organizativa de la entidad, así como de las actividades que realiza o realizará. (Referencia: Párrafos A101-A103b)
24. El auditor deberá obtener un entendimiento de las fuentes de información utilizada en las actividades de monitoreo de la entidad, y en qué se basa la administración para considerar que la información es suficientemente confiable para los fines en cuestión. (Referencia: Párrafo A104)

[Los párrafos 22 y 24 están incluidos sólo a título informativo. No se propone modificaciones para los párrafos 25-32.]

Aplicación y otros documentos explicativos

[No se propone modificaciones para los párrafos A1-A5.]

Investigaciones con la administración, la función de auditoría interna y otros dentro de la entidad
(Referencia: Párrafo 6(a))

PROYECTO DE NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA)

- A6. Mucha de la información obtenida a través de las investigaciones del auditor proviene de la administración y los responsables de la información financiera. El auditor también puede obtener información a través de consultas con la función de auditoría interna, si la entidad cuenta con dicha función, y otras personas dentro de la entidad. Debido a que el obtener un entendimiento de la entidad y su entorno es un proceso continuo y dinámico, las investigaciones del auditor pueden llevarse a cabo durante el trabajo de auditoría.
- A6a. Si una entidad tiene una función de auditoría interna, las investigaciones con las personas apropiadas dentro de la función pueden proporcionar información útil para que el auditor entienda la entidad y su entorno, y para que identifique y evalúe los riesgos de error material de los estados financieros y las aseveraciones. Por ejemplo, al realizar su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya llegado a conocer las operaciones de la entidad y los riesgos del negocio, y puede haber encontrado hallazgos al efectuar su trabajo, como deficiencias de control o riesgos identificados que pueden representar una valiosa aportación para las evaluaciones de riesgos del auditor o para otros aspectos de la auditoría.
- A6b. Si, con base en las respuestas a las preguntas del auditor, parece haber hallazgos que pueden ser relevantes para la información financiera de la entidad y la auditoría, el auditor podría considerar útil leer los informes respectivos de la auditoría interna.
- A6c. Las personas adecuadas dentro de la función a las que se consulta son las que tienen los conocimientos, experiencia y autoridad adecuados, como el director de auditoría interna.
- A6d. El auditor también puede obtener información, o una perspectiva diferente, para identificar los riesgos de error material, a través de investigaciones con otras personas de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:
- Las preguntas dirigidas a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a comprender el entorno en el que se prepara los estados financieros. La NIA 260⁴³ identifica la importancia de una comunicación bilateral eficaz como ayuda para que el auditor obtenga información de los encargados del gobierno corporativo a este respecto.
 - Las consultas con los empleados que participan en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la conveniencia de la selección y aplicación de determinadas políticas contables.
 - Las preguntas dirigidas al asesor legal de la empresa pueden proporcionar información sobre cuestiones tales como litigios, cumplimiento de leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o presunto fraude que afecte a la entidad, garantías, obligaciones posteriores a la venta, arreglos (por ejemplo, empresas conjuntas) con socios comerciales, y el significado de los términos de los contratos.
 - Las consultas dirigidas al personal de mercadotecnia o ventas pueden proporcionar información sobre los cambios en las estrategias de mercadotecnia de la entidad, las tendencias de ventas o los acuerdos contractuales con sus clientes.

[Cuando las revisiones estén incluidas en la NIA, los párrafos A6a-A6d se convierten en los párrafos A7-A10 y la NIA se vuelve a numerar en consecuencia. No se propone modificaciones para los párrafos A7-A70.]

⁴³ NIA 260, párrafo 4(b)

Evidencia de auditoría para los elementos del entorno de control

A71. Se puede obtener evidencia de auditoría relevante a través de una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación de riesgos, como corroborar las investigaciones mediante la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, a través de investigaciones con la administración y los empleados, el auditor puede obtener un entendimiento de cómo la administración comunica a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y el comportamiento ético. El auditor puede entonces determinar si se ha implementado controles adecuados al considerar, por ejemplo, si la administración tiene un código de conducta por escrito y si se actúa de acuerdo con dicho código.

A71a. Asimismo, el auditor puede considerar la forma como la administración ha respondido a las conclusiones y recomendaciones de la función de auditoría interna, en relación con las deficiencias detectadas en el control interno relevante para la auditoría.

[El párrafo A71 se incluye sólo a título informativo. Cuando las revisiones estén incluidas en la NIA, el párrafo A71a se convierte en el párrafo A76 y la NIA se vuelve a numerar en consecuencia. No se propone modificaciones para los párrafos A72-A100.]

Funciones de auditoría interna (Referencia: Párrafo 23)

A101. La auditoría interna se refiere a las actividades de atestiguamiento y consulta, diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de la gestión de riesgos, el control interno y los procesos de gobierno corporativo de la entidad.

A102. Los objetivos de una función de auditoría interna y, por lo tanto, la naturaleza de sus responsabilidades y su situación dentro de la organización, varían ampliamente y dependen del tamaño y la estructura de la entidad, de los requisitos de la administración y, en su caso, de los encargados del gobierno corporativo. Las responsabilidades de una función de auditoría interna pueden incluir, por ejemplo, la evaluación y ejecución de procedimientos para ofrecer garantías a la administración y a los encargados del gobierno corporativo sobre el diseño y la eficacia de la gestión de riesgos, el control interno y los procesos de gobierno corporativo. Sin embargo, las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden limitarse a la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, por ejemplo, y quizá no se refieran a la información financiera de la entidad.

A102a. Las investigaciones del auditor con las personas apropiadas de la función de auditoría interna, de conformidad con el párrafo 6 de la presente NIA, le ayudan a obtener un entendimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función están relacionadas con la información financiera de la entidad, podrá comprender mejor las actividades que la función de auditoría interna ha realizado o realizará, mediante la revisión del plan de auditoría de dicha función para el período, si lo hubiese, y la discusión del plan con las personas adecuadas dentro de la función.

A102b. La información obtenida de las investigaciones del auditor en el párrafo 6 y el entendimiento obtenido del papel que la función de auditoría interna juega en el monitoreo del control interno de la entidad sobre la información financiera, pueden proporcionar información relevante para que el auditor identifique y evalúe los riesgos de error material.

A103. Si la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y las actividades de atestiguamiento están relacionadas con la información financiera de la entidad, el auditor

también podrá utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance de los procedimientos de auditoría que serán llevados a cabo. Habrá más posibilidades de que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de una entidad cuando parezca, según la experiencia en auditorías previas o procedimientos de evaluación de riesgos del auditor, que la entidad tiene una función de auditoría interna bien establecida (por ejemplo, aquella que cuente con los recursos adecuados y convenientes, y tenga una relación de reporte directo con los encargados del gobierno corporativo). Si el auditor espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance de los procedimientos de auditoría a realizar, la NIA 610 será aplicable.

- A103a. Como se trata más adelante en la NIA 610, las actividades de una función de auditoría interna son distintas de otros controles de monitoreo que pueden ser importantes para la información financiera, tales como las revisiones de la información contable de la administración. Los otros controles de monitoreo se dan a menudo a nivel de entidad y están diseñados para ayudar a la entidad a prevenir o detectar representaciones erróneas.
- A103b. Establecer la comunicación con las personas adecuadas en la función de auditoría interna de una entidad a principios del trabajo y mantener dicha comunicación durante el trabajo, puede facilitar el intercambio efectivo de información. Además, crea un ambiente en el que el auditor puede estar informado de asuntos importantes que la función de auditoría interna puede llegar a conocer, cuando dichos asuntos pueden afectar el trabajo del auditor. La NIA 200 trata de la importancia de que el auditor planee y ejecute la auditoría con escepticismo profesional, lo cual incluye estar alerta a la información que pone en tela de juicio la confiabilidad de los documentos y las respuestas a las preguntas que serán utilizadas como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el trabajo puede brindar oportunidades para que los auditores internos lleven esa información a la atención del auditor. El auditor podrá entonces tomar en cuenta dicha información para identificar y evaluar los riesgos de error material.

[Cuando las revisiones están incluidas en la NIA, los párrafos A101-A103b se convierten en los párrafos A107-A113 y la NIA se vuelve a numerar en consecuencia. No se propone modificaciones para los párrafos A104-A134.]

PROYECTO DE NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 (REVISADA)

USO DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

(Entra en vigor para las auditorías de estados financieros de los periodos que terminan en o después del 15 de diciembre 2013)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
Relación entre los auditores internos y el auditor externo	4-10
Fecha de vigencia	11
Objetivos	12
Requisitos	
Determinación de si y en qué medida se utilizará el trabajo de la función de auditoría interna	13-17
Uso del trabajo de la función de auditoría interna	18-19
Obtención de la asistencia directa de los auditores internos	20-24
Documentación	25-26
Aplicación y otros documentos explicativos	
Alcance de esta NIA	A1
Relación entre los auditores internos y el auditor externo	A2-A3
Determinación de si y en qué medida se utilizará el trabajo de la función de auditoría interna	A4-A15
Uso del trabajo de la función de auditoría interna	A16-A21
Obtención de la asistencia directa de los auditores internos	A22-A28

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 610 (Revisada), *Uso del trabajo de los auditores internos*, deberá leerse junto con la NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) se refiere a las responsabilidades del auditor externo relacionadas con el uso del trabajo de los auditores internos.
2. La NIA 315 aborda el entendimiento que obtiene el auditor externo de la función de auditoría interna de una entidad (si dicha función existe) y las investigaciones que realiza con los auditores internos para obtener información relevante para su evaluación de riesgos. Esta NIA se refiere al uso del trabajo de la función de auditoría interna cuando el auditor externo prevé utilizar el trabajo de dicha función para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría a realizar. Esta NIA no es aplicable si no existe una función de auditoría interna o si las responsabilidades y actividades de la función no están relacionadas con la información financiera de la entidad. Además, el auditor externo no necesitará aplicar la presente NIA si no prevé utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance de los procedimientos de auditoría a realizar.
3. Esta NIA también trata sobre las responsabilidades del auditor externo cuando utiliza la asistencia directa de los auditores internos bajo su dirección y supervisión. Los requisitos relativos a la asistencia directa no se aplican si el auditor externo no tiene planes de obtener tal asistencia de los auditores internos. (Referencia: Párrafo A1)

Relación entre los auditores internos y el auditor externo

4. Esta NIA trata de la forma en que el auditor externo determina si utilizará el trabajo de la función de auditoría interna, y en caso afirmativo, en qué medida; así como de la evaluación del auditor externo sobre lo adecuado del trabajo de la función de auditoría interna para fines de la auditoría. Asimismo, se aborda las consideraciones adecuadas, incluidos los tipos de procedimientos necesarios, cuando se contempla la posibilidad de utilizar la asistencia directa de los auditores internos.
5. Los objetivos de la función de auditoría interna son determinados por la administración y, en su caso, los encargados del gobierno corporativo, y pueden incluir actividades de atestiguamiento y consultoría de una entidad, diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de la gestión de riesgos, el control interno y los procesos de gobierno corporativo de la entidad. La función de una entidad de auditoría interna puede llevar a cabo procedimientos de auditoría similares a los realizados por el auditor externo en una auditoría de estados financieros. Por ejemplo, la función de auditoría interna puede planear y realizar pruebas u otros procedimientos para ofrecer garantías a la administración y a los encargados del gobierno corporativo con respecto al diseño, implementación y efectividad operativa de los controles internos relacionados con la auditoría externa. (Referencia: Párrafo A2-A3)
6. Los auditores externos pueden usar ese trabajo en lugar de realizarlo para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar su opinión. Los auditores internos también pueden prestar asistencia directa en el trabajo, realizando procedimientos de auditoría bajo la dirección y supervisión del auditor externo. Sin embargo, ni la función de auditoría interna ni los

auditores internos son independientes de la entidad, como se requiere del auditor externo en una auditoría de estados financieros de acuerdo con la NIA 200.²³

7. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no disminuye por el hecho de que utilice el trabajo de la función de auditoría interna. Por esta razón, incluso si algunas de las actividades de la función de auditoría interna resultan adecuadas para la auditoría externa, en relación con la información financiera de la entidad, el auditor externo podría decidir no utilizar el trabajo de la función de auditoría interna.
8. En algunas jurisdicciones, puede estar prohibido o restringido en cierta medida, por ley o normatividad, que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la asistencia directa de los auditores internos, o que se comunique con la función de auditoría interna según lo que contempla esta NIA. Las NIA no anulan las leyes o reglamentos que gobiernan una auditoría de estados financieros.²⁴ No obstante, tales prohibiciones o restricciones no impedirán que el auditor externo cumpla con las NIA, ya que esta NIA no exige que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la asistencia directa de los auditores internos.
9. Otras funciones de una entidad con títulos distintos pueden llevar a cabo actividades similares a las realizadas por una función de auditoría interna. Algunas o todas las actividades de una función de auditoría interna también pueden ser subcontratadas con un proveedor de servicios externo. La naturaleza de las actividades y la objetividad y la competencia de la función de auditoría interna son los factores que determinan si el auditor externo puede o no utilizar el trabajo de dicha función, independientemente del título de la función y de que se lleva a cabo por la entidad o por un proveedor de servicios externo.
10. Puede haber personas dentro de una entidad que realicen procedimientos similares a los realizados por una función de auditoría interna. Sin embargo, a menos que los realice una función objetiva y competente que aplique un método sistemático y disciplinado, que incluya el control de calidad, tales procedimientos se considerarían actividades de control y la obtención de evidencia sobre la eficacia de dichos controles sería parte de las respuestas del auditor a los riesgos evaluados, de conformidad con la NIA 330.

Fecha de vigencia

11. Esta NIA entra en vigor para las auditorías de estados financieros de los periodos que terminan en o después del 15 de diciembre de 2013.

Objetivos

12. Los objetivos del auditor externo, cuando la entidad tiene una función de auditoría interna y el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de dicha función para modificar la naturaleza o la oportunidad, o reducir el alcance de los procedimientos de auditoría a realizarse, son:

²³ NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, párrafo 14.

²⁴ NIA 200, párrafo A55.

- (a) Determinar si debe utilizar el trabajo de la función de auditoría interna y, en caso afirmativo, en qué medida, y
- (b) Si utiliza el trabajo de la función de auditoría interna o la asistencia directa de los auditores internos, determinar si ese trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

Requisitos

Determinar si, y en qué medida, debe utilizar el trabajo de la función de auditoría interna

Determinar si el trabajo de la función de auditoría interna puede utilizarse para fines de la auditoría

- 13. El auditor externo deberá determinar si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para fines de auditoría, mediante la evaluación de lo siguiente:
 - (a) El grado en que la situación de la función de auditoría interna dentro de la organización, y las políticas y procedimientos adecuados, apoyan la objetividad de los auditores internos; (Referencia: Párrafos A4-A7)
 - (b) El nivel de competencia de la función de auditoría interna; y (Referencia: Párrafos A4-A7)
 - (c) Si la función de auditoría interna aplica un método sistemático y disciplinado, que incluye el control de calidad. (Referencia: Párrafos A8-A9)
- 14. El auditor externo no deberá utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, si tiene:
 - (a) un bajo grado de objetividad, independientemente de su nivel de competencia; o
 - (b) un bajo nivel de competencia, independientemente de su grado de objetividad. (Referencia: Párrafo A7)

Determinar el uso previsto del trabajo de la función de auditoría interna

- 15. Al determinar el uso previsto del trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo deberá considerar:
 - (a) La evaluación del auditor externo sobre el grado de objetividad y el nivel de competencia de la función de auditoría interna;
 - (b) La naturaleza y alcance del trabajo realizado, o a realizar, por la función de auditoría interna, y su importancia para la estrategia de la auditoría general y el plan de auditoría del auditor externo, y
 - (c) Cuánto juicio fue necesario aplicar al:
 - (i) Planear y realizar los procedimientos de auditoría importantes para determinadas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelación; y
 - (ii) Evaluar la evidencia de auditoría reunida por la función de auditoría interna en apoyo a las aseveraciones relevantes. (Referencia: Párrafos A10-A12)
- 16. Debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, deberá:

- (a) Emitir los juicios relevantes en el trabajo de auditoría; y
 - (b) Planear para llevar a cabo directamente los procedimientos suficientes que le permitan alcanzar conclusiones razonables sobre las cuales basar su opinión, independientemente de la decisión que tome sobre utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. (Referencia: Párrafo A13)
17. Si el auditor externo prevé utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, deberá discutirlo con dicha función para tener una base para coordinar las actividades respectivas. (Referencia: Párrafos A14-A15)

Uso del trabajo de la función de auditoría interna

18. Cuando el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, deberá leer los informes de la función relacionados con dichos trabajos. (Referencia: Párrafo A16)
19. Con el fin de tener una base suficiente que sustente el uso del trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo realizará procedimientos de auditoría en dicho trabajo que sean apropiados para las circunstancias, con el fin determinar su adecuación para los propósitos del trabajo de auditoría. Al determinar lo adecuado de ese trabajo, el auditor externo deberá evaluar si:
- (a) El trabajo fue planeado, realizado, supervisado, revisado y documentado, adecuadamente;
 - (b) Se ha obtenido evidencia de auditoría apropiada que permita a la función de auditoría interna alcanzar conclusiones razonables; y
 - (c) Las conclusiones logradas son adecuadas para las circunstancias, y los informes preparados por la función de auditoría interna son consistentes con los resultados del trabajo realizado. (Referencia: Párrafos A17-A21)

Obtención de la asistencia directa de los auditores internos (Referencia: Párrafos A22-A28)

20. Puede estar prohibido por ley o normatividad, que el auditor externo obtenga la asistencia directa de los auditores internos. Sin embargo, si al auditor externo se le permite y prevé utilizar la asistencia directa de los auditores internos en el trabajo de auditoría, deberá evaluar el grado de objetividad y el nivel de competencia de los auditores internos que prestarán dicha asistencia.
21. El auditor externo no deberá obtener la asistencia directa de un auditor interno, si tal auditor interno tiene:
- (a) un bajo grado de objetividad, independientemente de su nivel de competencia; o
 - (b) un bajo nivel de competencia, independientemente de su grado de objetividad.
22. Al determinar los trabajos que pueden ser asignados a los distintos auditores internos y la cantidad de dirección, supervisión y revisión que es adecuada para las circunstancias, el auditor externo, deberá tener en cuenta:
- (a) La evaluación del auditor externo sobre el grado de objetividad y el nivel de competencia de los auditores internos que estarán proporcionando esa ayuda;

- (b) La naturaleza y el alcance del trabajo que realizarán los auditores internos; y
 - (c) Cuánto juicio fue necesario aplicar al:
 - (i) Planear y realizar los procedimientos de auditoría importantes para determinadas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones; y
 - (ii) Evaluar la evidencia de auditoría reunida por la función de auditoría interna en apoyo a las aseveraciones relevantes. (Referencia: Párrafos A11-A13)
23. El auditor externo no deberá obtener la asistencia directa de los auditores internos:
- (a) A través de la cual los auditores internos emitan juicios importantes sobre el trabajo de auditoría; o
 - (b) Para realizar procedimientos que determinan si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría o para proporcionar una base suficiente que sustente el uso del trabajo de la función de auditoría interna por parte del auditor externo.
24. El auditor externo se encargará de dirigir, supervisar y revisar directamente los trabajos realizados por los auditores internos para el trabajo, de conformidad con la NIA 220.²⁵ El nivel de dirección, supervisión y revisión deberá reconocer que los auditores internos no son independientes de la entidad.

Documentación

25. Si el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna, deberá incluir en la documentación de la auditoría:
- (a) La evaluación del grado de objetividad y el nivel de competencia de la función de auditoría interna, y si dicha función aplica un método sistemático y disciplinado que incluye al control de calidad;
 - (b) La naturaleza y extensión del trabajo utilizado y el fundamento para esta decisión; y
 - (c) Los procedimientos de auditoría realizados por el auditor externo para evaluar lo adecuado del trabajo utilizado.
26. Los documentos de trabajo preparados por los auditores internos que proporcionaron la asistencia directa en el trabajo de auditoría deberán incluirse en la documentación de la misma.

Aplicación y otros documentos explicativos

Alcance de esta NIA (Referencia: Párrafo 3)

- A1. Llevar a cabo procedimientos de conformidad con esta NIA podría dar lugar a que el auditor externo reconsiderase su evaluación de los riesgos de error material. A su vez, esto podría afectar la determinación del auditor externo sobre la importancia de la función

²⁵ NIA 220, *Control de calidad para una auditoría de estados financieros*.

de auditoría interna para la auditoría, y si es necesario la aplicación subsecuente de esta NIA. Del mismo modo, el auditor externo podría decidir no utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para afectar la naturaleza, la oportunidad o el alcance de los procedimientos del auditor externo, o no recibir la asistencia directa de los auditores internos. En estos casos, ya no sería necesario que el auditor externo aplicara esta NIA.

Relación entre los auditores internos y el auditor externo (Referencia: Párrafo 5)

- A2. Como se establece en la NIA 315,²⁶ la auditoría interna se refiere a las actividades de atestiguamiento y consultoría en una entidad, diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de la gestión de riesgos, el control interno y los procesos de gobierno corporativo de la entidad.
- A3. Los objetivos de las funciones de auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y la estructura de la entidad, de los requisitos de la administración y, en su caso, de los encargados del gobierno corporativo. Las actividades de la función de auditoría interna pueden incluir una o más de las siguientes:

Actividades relacionadas con la gestión de riesgos

- La función de auditoría interna puede ayudar a la organización identificando y evaluando las exposiciones significativas a los riesgos, y contribuyendo a mejorar la gestión de riesgos y el control interno.

Actividades relacionadas con el control interno

- Evaluación del control interno. Se puede asignar a la función de auditoría interna la responsabilidad específica de revisar los controles, evaluar su operación y recomendar mejoras a los mismos. De este modo, la función de auditoría interna ofrece garantías de la eficacia del funcionamiento del control interno de la entidad.
- Análisis de la información financiera y operativa. Se puede asignar a la función de auditoría interna para que revise los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar la información financiera y operativa, y para hacer preguntas específicas sobre partidas individuales, que incluyan escrutinios detallados de las transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisión de las actividades operativas. Se puede asignar a la función de auditoría interna para que revise la economía, eficiencia y eficacia de las actividades operativas, incluidas las actividades no financieras de una entidad.
- Revisión del cumplimiento de la legislación y la normatividad. Se puede asignar a la función de auditoría interna para que examine el cumplimiento de las leyes, reglamentos y demás requisitos externos, así como el cumplimiento de las políticas y directivas de la administración, y otros requisitos internos.

Actividades relacionadas con el gobierno corporativo

- La función de auditoría interna puede evaluar el proceso de gobierno corporativo en su cumplimiento de los objetivos en materia de ética y valores, gestión del desempeño y rendición de cuentas, comunicación de la información de riesgos y control para las áreas

²⁶ NIA 315, párrafo A101.

apropiadas de la organización, así como en la eficacia de la comunicación entre los encargados del gobierno corporativo, los auditores externos e internos, y la administración.

Determinación de si, y en qué medida, se debe utilizar el trabajo de la función de auditoría interna

Determinación de si el trabajo de la función de auditoría interna puede utilizarse para fines de la auditoría

Objetividad y competencia (Referencia: Párrafos 13(a)-(b), 14).

- A4. El auditor externo ejerce su criterio profesional para determinar si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser empleado para los fines de la auditoría, y la naturaleza y el grado en que dicho trabajo puede ser utilizado en las circunstancias.
- A5. El grado de objetividad y el nivel de competencia de la función de auditoría interna son particularmente importantes para determinar la naturaleza y el alcance del uso del trabajo de la función de auditoría interna que es apropiado para las circunstancias. La objetividad se refiere a la capacidad para desempeñar sus funciones sin permitir que la predisposición, los conflictos de interés o la influencia indebida de los demás anulen los juicios profesionales. La competencia se refiere al logro y mantenimiento de los conocimientos y habilidades al nivel necesario, para permitir que las tareas asignadas se realicen con diligencia y de conformidad con las normas profesionales aplicables.
- A6. Los factores que pueden afectar la determinación del auditor externo incluyen lo siguiente:

Objetividad

- La situación organizacional de la función de auditoría interna dentro de la entidad y el efecto que ejerce en la capacidad de dicha función para estar libre de parcialidad, conflictos de interés o influencia indebida de otros, para anular los juicios profesionales.
- Si la función de auditoría interna le reporta a los encargados del gobierno corporativo o a un funcionario con la autoridad apropiada, y si dicha función tiene acceso directo a los encargados del gobierno corporativo.
- Si la función de auditoría interna está libre de toda responsabilidad en conflicto.
- Si los encargados del gobierno corporativo supervisan las decisiones de empleo relacionadas con la función de auditoría interna.
- Si existen restricciones o limitaciones impuestas a la función de auditoría interna por la administración o los encargados del gobierno corporativo, por ejemplo, en la comunicación con el auditor externo sobre los hallazgos de la auditoría interna.

Competencia

- Si se ha establecido políticas de contratación, capacitación y asignación de auditores internos para los trabajos de auditoría interna.
- Si los auditores internos cuentan con una formación técnica adecuada y dominan la materia de auditoría interna, que incluye tener los conocimientos necesarios relativos a la información financiera de la entidad y el marco aplicable de la misma. Entre los

criterios relevantes que el auditor externo puede considerar al hacer la evaluación están, por ejemplo, que los auditores internos ostenten una designación profesional relevante.

- Si los auditores internos son miembros de organismos profesionales relevantes y están obligados a cumplir con las normas profesionales adecuadas y los requerimientos continuos de desarrollo profesional.

A7. La objetividad y la competencia pueden ser vistas como un continuo. Cuanto mayor sea el grado de objetividad y el nivel de competencia, más probabilidad habrá de que el auditor externo pueda hacer uso del trabajo de la función de auditoría interna, y en más áreas. Sin embargo, un alto grado de objetividad no puede compensar un bajo nivel de competencia, e igualmente, un alto nivel de competencia no pueden compensar la falta de objetividad.

Aplicación de un método sistemático y disciplinado (Referencia: Párrafo 13(c))

A8. La aplicación de un método sistemático y disciplinado es una característica importante que distingue a las actividades de la función de auditoría interna de las demás actividades que monitorean el control y que pueden realizarse dentro de la entidad.

A9. Los factores que pueden afectar la determinación del auditor externo sobre si la función de auditoría interna aplica un método sistemático y disciplinado para planear, realizar, supervisar, revisar y documentar sus actividades, incluyen los siguientes:

- La existencia y lo adecuado de los manuales de auditoría interna u otros documentos similares, los programas de trabajo y la documentación e informes preparados por la función de auditoría interna.
- Si la función de auditoría interna tiene políticas y procedimientos adecuados de control de calidad.

Determinación del uso previsto del trabajo de la función de auditoría interna

Factores que afectan la determinación del uso previsto del trabajo de la función de auditoría interna (Referencia: Párrafos 15-16)

A10. Una vez que el auditor externo ha establecido que el trabajo de la función de auditoría interna puede ser empleado para los fines de la auditoría, la determinación de la naturaleza y el alcance que el auditor externo puede decidir utilizar en las circunstancias, estará influenciada por la evaluación que realice sobre el grado de objetividad y el nivel de competencia de la función de auditoría interna. También influirá el hecho de que el trabajo de la función de auditoría interna sea relevante para la estrategia global y el plan de la auditoría, y qué tanto juicio se necesita ejercer para planear, realizar y evaluar dicho trabajo.

A11. Cuanto mayor sea la cantidad de juicio que se necesita ejercer para planear y realizar los procedimientos de auditoría y para evaluar los resultados correspondientes, más probabilidad habrá de que el auditor externo necesite realizar algunos procedimientos directamente, porque es poco probable que la sola consideración del trabajo de la función de auditoría interna proporcione al auditor externo evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

- A12. Para un determinado saldo de cuenta, clase de transacción o revelación, cuanto mayor sea un riesgo evaluado de error material, a nivel de aseveración (en particular para los riesgos importantes), normalmente mayor será el juicio necesario para planear y realizar los procedimientos de auditoría y para evaluar los resultados correspondientes. En tales circunstancias, es menos probable que el auditor externo puede hacer un uso significativo del trabajo de la función de auditoría interna para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.
- A13. Puesto que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, necesita ejercer juicios importantes en el trabajo de auditoría, de conformidad con el párrafo 16. Estos juicios importantes incluyen la evaluación de los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa, la suficiencia de las pruebas realizadas, lo adecuado del uso de la suposición del negocio en marcha por parte de la administración, la evaluación de las estimaciones contables significativas, lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros y otros asuntos que afectan el dictamen del auditor. Por otra parte, como se explica en la NIA 200,²⁷ cuanto más altos sean los riesgos evaluados de error material, más convincente necesitará ser la evidencia de auditoría requerida por el auditor externo, y, por lo tanto, habrá más probabilidad de que el auditor externo necesite realizar directamente una mayor parte del trabajo.

Discusión y coordinación con la función de auditoría interna (Referencia: Párrafo 17)

- A14. Al discutir el uso previsto de su trabajo con la función de auditoría interna, como base para coordinar las actividades respectivas, puede ser útil tratar los siguientes puntos:
- El calendario de trabajo;
 - La extensión de la cobertura de la auditoría;
 - La importancia relativa de los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones), y la importancia relativa del desempeño;
 - Métodos propuestos para la selección de partidas;
 - Documentación de los trabajos realizados; y
 - Procedimientos de revisión y presentación de informes.
- A15. La coordinación entre el auditor externo y la función de auditoría interna es eficaz cuando:
- Las discusiones tienen lugar a intervalos adecuados durante todo el período;
 - El auditor externo es informado sobre y tiene acceso a los dictámenes de auditoría interna, y se le informa de asuntos importantes que llegan a la atención de la función de auditoría interna, cuando dichos asuntos pueden afectar el trabajo del auditor externo, de manera que éste pueda considerar sus implicaciones para el trabajo de auditoría, y
 - El auditor externo comunica a la función de auditoría interna todos los asuntos importantes que pueden afectar a dicha función.

²⁷ NIA 200, párrafo A29.

Uso del trabajo de la función de auditoría interna

Lectura de los informes de la función de auditoría interna (Referencia: Párrafo 18)

A16. La lectura de los informes de la función de auditoría interna referentes al trabajo de la función que el auditor externo tiene previsto utilizar, ayuda al auditor externo a obtener un entendimiento de la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría realizado y los hallazgos relacionados.

Procedimientos para determinar lo adecuado del trabajo de la función de auditoría interna (Referencia: Párrafo 19)

A17. Los ejemplos del trabajo de la función de auditoría interna que pueden ser utilizados por el auditor externo incluyen los siguientes:

- Pruebas de la eficacia operativa de los controles
- Procedimientos sustantivos (por ejemplo, verificación de las conciliaciones)
- Observaciones de los recuentos del inventario
- Rastreo de transacciones a través del sistema de información adecuado para la información financiera
- Auditorías o revisiones de la información financiera de las filiales que no son componentes importantes del grupo

A18. Los procedimientos que el auditor externo puede realizar para evaluar la calidad del trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna, incluyen los siguientes:

- Revisar el programa y los documentos de trabajo de la función de auditoría interna
- Repetir algunos de los trabajos de la función de auditoría interna
- Observar los procedimientos realizados por la función de auditoría interna

A19. La naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría que el auditor externo realiza sobre el trabajo de la función de auditoría interna a fin de tener un fundamento suficiente para el uso de ese trabajo, dependerán de la evaluación que realice sobre el grado de objetividad y el nivel de competencia de la función de auditoría interna, y de la cantidad del juicio ejercido por la función para planear y realizar los procedimientos de auditoría adecuados para determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones. Cuanto menor sea el grado de objetividad o nivel de competencia, o cuanto mayor sea el juicio ejercido, más procedimientos de auditoría necesitarán llevar a cabo el auditor externo para apoyar la decisión de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar la opinión del auditor.

A20. Las repeticiones implican la ejecución independiente por parte del auditor externo de los procedimientos que la función de auditoría interna llevó a cabo originalmente. Esto requiere revisar los elementos ya examinados por la función de auditoría interna, u otras partidas similares. Si bien no es necesario que el auditor externo realice repeticiones en cada área de trabajo de la función de auditoría interna que se esté utilizando, repetir algunos de esos trabajos ofrecerá una forma de evidencia más sólida relacionada con lo adecuado del trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría. En consecuencia, en la mayoría de los casos, algunas repeticiones de ese trabajo serán

adecuadas. Por otra parte, es más probable que el auditor externo se enfoque en las repeticiones de las áreas donde la función de auditoría interna ejerció más juicio en la planificación, ejecución y evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría.

- A21. Al determinar lo adecuado del trabajo realizado por la función de auditoría interna, el auditor externo puede considerar si algunas excepciones o asuntos inusuales revelados por la función, tales como representaciones erróneas o deficiencias de control, son abordados adecuadamente por la entidad, y en caso de que no lo sean, si la función de auditoría interna realizó un seguimiento sobre esas cuestiones.

Obtención de asistencia directa de los auditores internos (Referencia: Párrafos 20-24)

- A22. En algunos casos, puede ser posible que el auditor externo obtenga la asistencia directa de los auditores internos para realizar procedimientos de auditoría. En tales casos, los auditores externos emplean a los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del equipo de auditoría externa, para llevar a cabo procedimientos de auditoría directamente sobre el trabajo que, en otras circunstancias, sería llevado a cabo por los auditores externos mismos.
- A23. Como se describe en el párrafo 16, el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no disminuye porque el auditor externo decida obtener la asistencia directa de los auditores internos para el trabajo de auditoría.
- A24. De conformidad con la NIA 260,²⁸ el auditor externo comunica a los encargados del gobierno corporativo un panorama del alcance y el tiempo previstos para la auditoría. Al hacerlo, el auditor externo podrá discutir cuestiones como el grado en que se utilizará el trabajo de los auditores internos en el trabajo de auditoría, incluyendo el uso previsto de la asistencia directa.
- A25. De conformidad con el párrafo 21, el auditor externo evalúa el grado de objetividad y el nivel de competencia de los auditores internos que proporcionarán la asistencia directa, antes de asignarles tareas específicas.
- A26. Los párrafos A11-A13 proporcionan orientación adecuada para determinar el trabajo que puede ser asignado a los auditores internos.
- A27. Debido a que las personas de la función de auditoría interna no son independientes de la entidad, como se exige a un auditor externo al expresar una opinión sobre los estados financieros, la dirección, supervisión o revisión de los procedimientos de auditoría realizados por los auditores internos normalmente serán más extensos que si los miembros del equipo del trabajo los realizaran.
- A28. El alcance de la dirección, supervisión o revisión de los procedimientos de auditoría realizados por los auditores internos también depende de la evaluación que realice el auditor externo sobre el grado de objetividad y el nivel de competencia de, y la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que realizarán, los auditores internos. La revisión del trabajo realizado por los auditores internos incluye considerar si la evidencia obtenida es suficiente y apropiada para las circunstancias, y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

²⁸ NIA 260, *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*, párrafo 15.