

SECCIÓN AU 610

UTILIZAR EL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección	1-4
Relación entre la Sección AU 315 y esta Sección	5-8
La responsabilidad del auditor externo por la auditoría	9
Fecha de vigencia	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría	13-18
Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo	19
Utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría	20-24
Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa	25-27
Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo	28
Utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa	29-32
Documentación	33-35
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Definición de la función de auditoría interna	A1-A4
Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría	A5-A27
Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo	A28
Utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría	A29-A36
Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa	A37-A43
Utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa	A44-A47

SECCIÓN AU 610

UTILIZAR EL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección establece las responsabilidades del auditor externo respecto a si utiliza el trabajo de auditores internos. Esto incluye: (a) utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, y; (b) utilizar a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.
2. Esta Sección no es aplicable si la entidad no tiene una función de auditoría interna. (Ver párrafos A1-A2)
3. Si la entidad tiene una función de auditoría interna, no se aplican los requerimientos de esta Sección, relativos a utilizar el trabajo de dicha función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, si:
 - a. Las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna no son pertinentes para la auditoría, o;
 - b. A base del conocimiento previo que tenga el auditor externo respecto de la función de auditoría interna, obtenida como resultado de los procedimientos realizados por la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, el auditor externo no espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para obtener evidencia de auditoría.

Ninguna parte de esta Sección obliga al auditor externo a utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir el alcance de los procedimientos de auditoría que el auditor externo realizará directamente. Establecer la estrategia general de la auditoría continúa siendo una decisión propia del auditor externo.

4. Adicionalmente, los requerimientos de esta Sección respecto de la asistencia directa no se aplican, si el auditor externo no tiene planificado obtener la asistencia directa de los auditores internos.

Relación entre la Sección AU 315 y la Sección AU 610

5. Muchas entidades establecen funciones de auditoría interna como parte de su control interno y estructuras de Gobierno Corporativo. Los objetivos y alcance de una función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y posición

organizacional dentro de la entidad, incluyendo su autoridad y responsabilidad de rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de la Administración y de aquellos encargados del Gobierno Corporativo. La Sección AU 315, trata acerca de cómo el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden respaldar el entendimiento del auditor externo sobre la entidad y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, y el sistema de control interno de la entidad, y la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Además, la Sección AU 315⁽¹⁾ también explica cómo la comunicación efectiva entre los auditores internos y los auditores externos crea un ambiente en que el auditor externo puede informarse a través del auditor interno de asuntos significativos que puedan afectar o influir en el trabajo del auditor externo.

6. El auditor externo puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de una manera constructiva y complementaria, dependiendo de los siguientes aspectos:
 - Del nivel de competencia de esa función de auditoría interna;
 - De si la posición organizacional dentro de la entidad de dicha función y de las políticas y procedimientos pertinentes respaldan en forma adecuada la objetividad de los auditores internos, y;
 - De si la mencionada función aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad.

Esta Sección trata las responsabilidades del auditor externo cuando, a base del conocimiento que tiene el auditor externo de la función de auditoría interna, obtenida como resultado de los procedimientos realizados por la Sección AU 315, el auditor externo espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría (Ver párrafos 13-24 de esta Sección). En tal caso, la utilización del trabajo de dicha función modifica la naturaleza u oportunidad, o reduce el alcance, de los procedimientos de auditoría que realiza directamente el auditor externo.

7. Esta Sección también trata las responsabilidades del auditor externo cuando el auditor externo está considerando utilizar a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa bajo su dirección, supervisión y revisión (Ver párrafos 25-32).
8. Pueden existir personas dentro de una entidad que realizan procedimientos similares a los realizados por una función de auditoría interna. Sin embargo, a no ser que hayan sido realizados con objetividad y por una función competente que aplique un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad, tales procedimientos serían considerados como actividades de control. Al considerar

⁽¹⁾ Ver párrafo A120 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

obtener evidencia respecto de la efectividad de esas actividades de control, esto podría ser parte de las respuestas del auditor a los riesgos evaluados de acuerdo con la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

La responsabilidad del auditor externo por la auditoría

9. El auditor externo es el único que tiene la responsabilidad por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por la utilización, por parte del auditor externo, del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, o de los auditores internos que le proporcionan asistencia directa en el trabajo. Aunque algunos de los procedimientos realizados por la función de auditoría interna parezcan similares a aquellos realizados por el auditor externo, ni la función de auditoría interna ni los auditores internos son independientes de la entidad tal como se requiere que lo sea el auditor externo en una auditoría de estados financieros de acuerdo con la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.⁽²⁾ Esta Sección, por ende, define las condiciones que son necesarias para que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de los auditores internos. También, define el trabajo que es necesario realizar para obtener suficiente y apropiada evidencia que el trabajo de la función de auditoría interna o la de los auditores internos que le proporcionan asistencia directa son adecuados para los propósitos de la auditoría. Los requerimientos están diseñados para proporcionar un marco de referencia cuando el auditor externo aplique su juicio profesional al considerar la utilización del trabajo de los auditores internos para prevenir un sobre o un indebido uso de tal tipo de trabajo.

Fecha de vigencia

10. Esta Sección tiene vigencia para las auditorías de los estados financieros para períodos que terminen el o con posterioridad al 31 de diciembre de 2023.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor externo, cuándo la entidad tiene una función de auditoría interna y el auditor externo espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría a ser realizados directamente por el auditor externo, son los siguientes:
 - a. Determinar si puede utilizarse el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría o utilizar la asistencia directa por parte de los auditores internos, y, si así fuere, en qué áreas y con qué alcance.

⁽²⁾ Ver párrafo 15 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

- b. Si se utiliza el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, determinar si ese trabajo es adecuado para los propósitos de la auditoría.
- c. Si se utiliza a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa, dirigir, supervisar y revisar apropiadamente su trabajo.

Definiciones

12. Para los propósitos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), a los siguientes términos se les atribuyen los siguientes significados:

Asistencia directa. La utilización de los auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

Función de auditoría interna. Una función al interior de una entidad que realiza actividades que proporcionan seguridad y consultoría, diseñadas para evaluar y mejorar la efectividad del Gobierno Corporativo, la administración de riesgos y los procesos de control interno de la entidad. (Ver párrafos A1-A4)

Requerimientos

Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría

Evaluación de la función de auditoría interna

13. El auditor externo debiera determinar si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado al obtener evidencia de auditoría mediante la evaluación de los siguientes aspectos:
- a. El grado en que la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y de las políticas y procedimientos pertinentes respaldan la objetividad de los auditores internos. (Ver párrafos A5-A11)
 - b. El nivel de competencia de la función de auditoría interna. (Ver párrafos A5-A9)
 - c. Si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad. (Ver párrafos A12-A14)
14. El auditor externo no debiera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, si el auditor externo determina que:

- a. La posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y las políticas y procedimientos pertinentes no respaldan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;
- b. La función de auditoría interna carece de la competencia suficiente, o;
- c. La función de auditoría interna no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad. (Ver párrafos A15-A17)

Determinar la naturaleza y alcance del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar al obtener evidencia de auditoría

- 15. Como base de la determinación de las áreas y del alcance con qué se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo debiera considerar la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo realizado, o que se planifica sea realizado, por parte de la función de auditoría interna y de su pertinencia para la estrategia general de auditoría y de la planificación de auditoría realizadas por parte del auditor externo. (Ver párrafos A18-A23)
- 16. El auditor externo es quién debiera realizar todos los juicios significativos en el trabajo de auditoría, incluyendo cuando utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría. (Ver párrafo A18)
- 17. Para prevenir un indebido uso de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, el auditor externo debiera planificar una menor utilización del trabajo de la función de auditoría interna y realizar una mayor parte del trabajo directamente, en las siguientes circunstancias: (Ver párrafos A19-A24)
 - a. Cuando se involucre una mayor aplicación de juicio profesional, por ejemplo, en:
 - i. la planificación y realización de los procedimientos de auditoría pertinentes, y;
 - ii. la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida. (Ver párrafo A24)
 - b. Una elevada evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas al nivel de las afirmaciones, dando una especial consideración a aquellos riesgos más significativos. (Ver párrafo A25-A27)
 - c. Una menor posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna, y; las correspondientes políticas y procedimientos pertinentes cuando éstas no respaldan adecuadamente la objetividad de los auditores internos.
 - d. Bajos niveles de competencia de la función de auditoría interna.

18. El auditor externo también debiera evaluar si a nivel agregado la utilización del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, con el alcance planificado, junto a cualquier utilización planificada de los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa, todavía resultaría en que el auditor externo esté lo suficientemente involucrado en la auditoría, dado que la opinión de auditoría expresada es de exclusiva responsabilidad del auditor externo. (Ver párrafos A18-A27 y A44)

Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo

19. Al comunicar de manera general la planificación del alcance y oportunidad de la auditoría a aquellos encargados del Gobierno Corporativo de acuerdo con la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*,⁽³⁾ el auditor externo debiera comunicarles cómo ha planificado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría. (Ver párrafo A28)

Utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría

20. Si el auditor externo planifica utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, el auditor externo debiera analizar con dicha función la utilización que se planifica realizar de su trabajo como una base para coordinar sus respectivas actividades. (Ver párrafos A29-A32)
21. El auditor externo debiera leer los informes de la función de auditoría interna que se relacionen con el trabajo de dicha función que el auditor externo planifica utilizar, para obtener un entendimiento de la naturaleza y del alcance de los procedimientos de auditoría que la función de auditoría interna ha efectuado y de sus hallazgos respectivos.
22. El auditor externo debiera realizar suficientes procedimientos de auditoría al cuerpo del trabajo de la función de auditoría interna, tomando dicho trabajo como un todo y respecto de lo que el auditor externo planifique utilizar para determinar lo adecuado que dicho trabajo sea para los propósitos de la auditoría, incluyendo evaluar si, por ejemplo:
- a. El trabajo de la función de auditoría interna fue planificado, realizado, supervisado, revisado y documentado apropiadamente;
 - b. Suficiente y apropiada evidencia fue obtenida para permitirle a la función de auditoría interna obtener conclusiones razonables, y;

⁽³⁾ Ver párrafo 11 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los encargados del Gobierno Corporativo*.

- c. Las conclusiones obtenidas son las apropiadas en las circunstancias y los informes preparados por la función de auditoría interna son consecuentes con los resultados de los trabajos realizados. (Ver párrafos A33-A36)
- 23.** La naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría del auditor externo debieran responder a la evaluación del auditor externo de los siguientes aspectos:
- a. El nivel de juicio profesional involucrado en:
 - i. la planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría pertinentes, y;
 - ii. la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida;
 - b. La evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas;
 - c. El grado en que la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y de las políticas y procedimientos pertinentes, respaldan la objetividad de los auditores internos, y;
 - d. El nivel de competencia de la función de auditoría interna. (Ver párrafos A33-A35) (Ver párrafos 16 y 17)

El auditor externo también debiera incluir la repetición o volver a realizar parte del trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo planifica utilizar al obtener evidencia de auditoría. (Ver párrafo A36)

- 24.** Antes de terminar su auditoría, el auditor externo debiera evaluar si las conclusiones del auditor externo respecto de la función de auditoría interna, descrita en el párrafo 13, y la determinación de la naturaleza y el alcance de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para los propósitos de la auditoría, descritas en los párrafos 16-18, continúan siendo apropiadas.

Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa

Determinar si se puede utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa para los propósitos de la auditoría

- 25.** Si el auditor externo planifica utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa en la auditoría, el auditor externo debiera evaluar la existencia y lo significativo de las amenazas a la objetividad, junto con las protecciones que hayan sido implementadas para mitigar o eliminar dichas amenazas y el nivel de competencia de los auditores internos quienes proporcionarán dicha asistencia. (Ver párrafos A37-A41)

26. El auditor externo no debiera utilizar a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa si, por ejemplo:
- a. El auditor interno carece de la objetividad necesaria para realizar el trabajo propuesto, o;
 - b. El auditor interno carece de la competencia necesaria para realizar el trabajo propuesto. (Ver párrafos A37-A41)

Determinar la naturaleza y el alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos cuando proporcionan asistencia directa

27. Al determinar la naturaleza y el alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, cuándo éstos proporcionan asistencia directa, y la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión que sean apropiados en las circunstancias, el auditor externo debiera considerar los siguientes aspectos:
- a. La evaluación por parte del auditor externo de la existencia y de lo significativo que sean las amenazas a la objetividad de los auditores internos, la efectividad de las protecciones implementadas para mitigar o eliminar las amenazas y el nivel de competencia de los auditores internos quienes proporcionarán dicha asistencia;
 - b. La evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas, y;
 - c. El nivel de juicio profesional involucrado en:
 - i. la planificación y realización de los procedimientos de auditoría pertinentes, y;
 - ii. la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida. (Ver párrafos A42-A43)

Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo

28. Al comunicar de manera general la planificación del alcance y oportunidad de la auditoría a aquellos encargados del Gobierno Corporativo de acuerdo con la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*,⁽⁴⁾ el auditor externo debiera comunicarles cómo ha planificado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para que le proporcione asistencia directa.

⁽⁴⁾ Ver pie de pagina N° 3

Utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa

29. El auditor externo debiera evaluar si, a nivel agregado, utilizar a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa en el alcance planificado, junto a cualquier uso planificado del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, resultaría en que la participación del auditor externo sea suficiente para la auditoría, dado que el auditor externo aún es el único que tiene la responsabilidad por la opinión de auditoría expresada. (Ver párrafo A44)
30. Antes de utilizar los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa, el auditor externo debiera obtener un reconocimiento por escrito de la Administración, o de aquellos encargados del Gobierno Corporativo, según corresponda, que los auditores internos que proporcionarán la asistencia directa al auditor externo estarán autorizados para seguir las instrucciones del auditor externo y que la entidad no intervendrá en el trabajo que el auditor interno efectúe para el auditor externo. (Ver párrafo A45)
31. El auditor externo debiera dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos en el trabajo de auditoría de acuerdo con la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*. Al hacerlo de este modo, entonces:
- a. La naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión debiera responder al resultado de los factores descritos en el párrafo 27 de esta Sección;
 - b. El auditor externo debiera instruir a los auditores internos que presenten e informen para conocimiento del auditor externo, todos aquellos problemas y/o temas de contabilidad y de auditoría identificados durante la auditoría, y;
 - c. Los procedimientos de revisión debieran incluir la realización de pruebas, por parte del auditor externo, de una parte del trabajo realizado por los auditores internos. (Ver párrafos A46-A47)
32. Al dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos, el auditor externo debiera mantenerse alerta respecto a indicaciones de que las evaluaciones del auditor externo descritas en los párrafos 25 y 29 de esta Sección ya no sean apropiadas.

Documentación

33. Si el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, el auditor externo debiera incluir los siguientes aspectos en la documentación de auditoría:⁽⁵⁾

⁽⁵⁾ Ver párrafos 8-12 y A8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

- a. Los resultados de la evaluación de:
 - i. la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y de sus políticas y procedimientos pertinentes para respaldar adecuadamente la objetividad de los auditores internos;
 - ii. el nivel de competencia de la función de auditoría interna, y;
 - iii. la aplicación por parte de la función de auditoría interna de un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad.
 - b. La naturaleza y alcance del trabajo utilizado (incluyendo el período cubierto por dicho trabajo y los resultados del mismo) y la base de tal decisión.
 - c. Los procedimientos de auditoría realizados por el auditor externo para evaluar lo adecuado del trabajo utilizado, incluyendo los procedimientos efectuados por el auditor externo en la repetición de alguna parte del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría.
- 34.** Si el auditor externo utiliza a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa en la auditoría, el auditor externo debiera incluir los siguientes aspectos en la documentación de auditoría:
- a. La evaluación de la existencia y de lo significativo de las amenazas a la objetividad de los auditores internos, junto con las protecciones que hayan sido implementadas para mitigar o eliminar dichas amenazas y el nivel de competencia de los auditores internos quienes proporcionaron dicha asistencia directa.
 - b. La base considerada para la decisión respecto de la naturaleza y el alcance del trabajo realizado por los auditores internos.
 - c. La naturaleza y el alcance de la revisión del auditor externo del trabajo de los auditores internos (incluyendo las pruebas del auditor externo de una parte del trabajo efectuado por los auditores internos), de acuerdo con la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.
 - d. Los papeles de trabajo preparados por los auditores internos quienes proporcionaron asistencia directa en el trabajo de auditoría.
- 35.** Si el auditor externo utilizó el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría y/o a los auditores internos para que le proporcionaran asistencia directa, el auditor externo debiera incluir en la documentación de su auditoría, la evaluación del auditor externo (Ver párrafos 18 y 29) respecto a si, individualmente, o a nivel agregado, según corresponda, el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría y el uso de auditores internos para que le proporcionaran asistencia directa, resulta todavía en una participación

suficiente del auditor externo en la auditoría, dado que la opinión de auditoría expresada es de exclusiva responsabilidad del auditor externo.

* * *

Guía de aplicación y otro material explicativo

Definición de la *función de auditoría interna* (Ver párrafos 2 y 12)

A1. Típicamente, los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen actividades que proporcionan seguridad y consultoría, diseñadas para evaluar y mejorar la efectividad del Gobierno Corporativo de la entidad, la administración de riesgos y los procesos de control interno, tales como los siguientes:

Actividades relacionadas con los procesos del Gobierno Corporativo

- La función de auditoría interna puede evaluar los procesos del Gobierno Corporativo en el cumplimiento de sus objetivos éticos y valóricos; de su actuación administrativa y de su responsabilidad de rendir cuentas; de su comunicación de riesgos y de la información de control a las áreas apropiadas dentro de la organización, y; de la efectividad de las comunicaciones entre aquellos a cargo del Gobierno Corporativo, auditores internos, auditores externos y administración.

Actividades relacionadas con el proceso de administración de riesgos

- La función de auditoría interna puede asistir a la entidad a identificar y evaluar exposiciones significativas a riesgos y contribuir con la mejora de la administración de riesgos y de control interno (incluyendo la efectividad de los procesos de preparación y presentación de información financiera).
- La función de auditoría interna puede realizar procedimientos para asistir a la entidad en la detección de fraude.

Actividades relacionadas con el proceso de control interno

- *Evaluación del control interno.* A la función de auditoría interna se le puede asignar una responsabilidad específica para revisar los controles, evaluar su operación y recomendar las mejoras a los mismos. De este modo, la función de auditoría interna da seguridad sobre los controles. Por ejemplo, la función de auditoría interna podría planificar y realizar pruebas u otros procedimientos que proporcionen seguridad a la Administración y a los encargados del Gobierno Corporativo, respecto del diseño, implementación y efectividad operativa del control interno, incluyendo aquellos pertinentes a la auditoría.

- *Examen de la información financiera y operacional.* A la función de auditoría interna se le puede asignar la revisión de los medios utilizados para identificar, reconocer, medir, clasificar y presentar información financiera y operacional, y para realizar indagaciones específicas respecto de partidas individuales, incluyendo pruebas detalladas de las transacciones, saldos y procedimientos.
- *Revisión de las actividades operacionales.* A la función de auditoría interna se le puede asignar la revisión de la economía, eficiencia y efectividad de las actividades de la operación, incluyendo las actividades no financieras de una entidad.
- *Revisión del cumplimiento de leyes y regulaciones.* A la función de auditoría interna se le puede asignar la revisión del cumplimiento de leyes, regulaciones y otros requerimientos externos, como, asimismo, la revisión del cumplimiento de las políticas y directivas de administración y de otros requerimientos internos.

No todas las actividades analizadas en este párrafo requieren encontrarse para que una función de auditoría interna se utilice en la auditoría de los estados financieros. El auditor externo puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría que el auditor externo efectuará directamente al obtener evidencia de auditoría si la naturaleza de las responsabilidades y actividades en las que da seguridad la función de auditoría interna se relacionan con la preparación y presentación de información financiera, tal como se analiza adicionalmente en la Sección AU 315.⁽⁶⁾

A2. Actividades similares a las realizadas por una función de auditoría interna pueden ser efectuadas por otras funciones con otras denominaciones dentro de una entidad. Algunas partes o todas las actividades de una función de auditoría interna pueden también ser sub-contratadas a un tercero proveedor de tales servicios externos. Ni la denominación de la función, ni si esta función se efectúa por parte de la entidad o por parte de un tercero proveedor de tales servicios externos, son los únicos factores determinantes respecto a si el auditor externo puede o no puede utilizar el trabajo de los auditores internos. Más bien, son consideraciones respecto de: (a) la naturaleza de las actividades de la función de auditoría interna; (b) posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y de las políticas y procedimientos pertinentes, y; (c) del enfoque sistemático y disciplinado de la función de auditoría interna, los que respaldan la *objetividad* y *competencia* de los auditores internos. Las referencias en esta Sección al trabajo de la función de auditoría interna incluyen las actividades pertinentes de otras funciones dentro de la

⁽⁶⁾ Ver párrafo A117 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

entidad o de un tercero proveedor de tales servicios externos que poseen tales características.

- A3.** Aunque existan personas dentro de la entidad con deberes y obligaciones operativas y administrativas anexas de la función de auditoría interna, normalmente, estas personas enfrentarían amenazas a su objetividad que les impediría ser considerados como parte de una función de auditoría interna para los propósitos de esta Sección, aún, cuándo estas personas puedan realizar actividades de control que puedan someterse a pruebas de acuerdo con la Sección AU 330.⁽⁷⁾ Por esta razón, los controles de monitoreo realizados por un dueño, o un propietario, de la entidad que también sea el administrador o el gerente, no se considerarían como equivalentes a los realizados por una función de auditoría interna.
- A4.** Aunque difieran los objetivos de la función de auditoría interna de una entidad y los objetivos del auditor externo, la función de auditoría interna puede realizar procedimientos de auditoría similares a los realizados por el auditor externo en una auditoría de estados financieros. Si esto es así, el auditor externo puede utilizar la función de auditoría interna para los propósitos de la auditoría en uno o más de los siguientes modos:
- Para obtener información que sea pertinente para las evaluaciones de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a error o fraude por parte del auditor externo. Al respecto, la Sección AU 315⁽⁸⁾ requiere que el auditor externo obtenga un entendimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, su posición organizacional dentro de la entidad y de las actividades realizadas, o por realizar, y realizar indagaciones a las personas apropiadas dentro de la función de auditoría interna (si la entidad tuviere dicha función).
 - Después de una evaluación apropiada, el auditor externo puede decidir utilizar el trabajo que ha sido realizado por la función de auditoría interna durante el período sujeto a una auditoría, para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir el alcance, de los procedimientos de auditoría que el auditor externo realizará directamente. (Esto es, el auditor externo puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para substituir parcialmente la evidencia de auditoría que el auditor externo obtendrá directamente) (Ver párrafos 13-24 de esta Sección).

Además, el auditor externo puede utilizar a los auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor

⁽⁷⁾ Ver párrafo 10 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

⁽⁸⁾ Ver párrafos 6.a y 24 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

externo (mencionada como *asistencia directa* en esta Sección) (Ver párrafos 25-32 de esta Sección).

Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría

Evaluación de la función de auditoría interna

Objetividad y competencia (Ver párrafos 13a.-b.)

- A5.** El auditor externo aplica su juicio profesional en la determinación de si el trabajo de la función de auditoría interna puede utilizarse al obtener evidencia de auditoría y la naturaleza y alcance en que el trabajo de la función de auditoría interna puede utilizarse en las circunstancias.
- A6.** El nivel de la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y las políticas y procedimientos pertinentes que respaldan la *objetividad* de los auditores internos, y; el nivel de *competencia* de la función de auditoría interna, son particularmente importantes para determinar si se utiliza el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría y, en caso que así sea, la naturaleza y alcance de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna que sea apropiado en las circunstancias.
- A7.** La *objetividad* se refiere a la capacidad de realizar tareas sin permitir la existencia de sesgos, de conflictos de intereses o de la influencia indebida de otros para hacer caso omiso del juicio profesional. Factores que pueden afectar la evaluación del auditor externo de la objetividad incluyen los siguientes:
- Si la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna, incluyendo nivel de autoridad y de rendición de cuentas de la función, respaldan la capacidad de la función de auditoría interna de mantenerse exenta de sesgos, de conflictos de intereses o de la influencia indebida de otros para hacer caso omiso de su juicio profesional. (Por ejemplo, si la función de auditoría interna informa a los encargados del Gobierno Corporativo o a un funcionario con la autoridad apropiada, o si la función de auditoría interna informa a la Administración, y si esta Administración tiene acceso directo a los encargados del Gobierno Corporativo).
 - Si la función de auditoría interna se encuentra exenta de cualquier tipo de responsabilidades conflictivas (por ejemplo, el tener deberes u obligaciones de administración u operativas, o bien, responsabilidades que son externas a las de la función de auditoría interna).

- Si los encargados del Gobierno Corporativo supervisan las decisiones de reclutamiento y retención pertinentes a la función de auditoría interna (por ejemplo, la determinación de la apropiada política de compensación).
- Si existen restricciones o limitaciones impuestas a la función de auditoría interna por parte de la Administración o por parte de los encargados del Gobierno Corporativo (por ejemplo, en la comunicación de los hallazgos de la función de auditoría interna al auditor externo).
- Si los auditores internos son miembros de organismos profesionales pertinentes y si su pertenencia, a dichos organismos profesionales, les obliga a cumplir con normas profesionales relativas a la objetividad o si sus políticas internas alcanzan los mismos objetivos.

A8. La *competencia* de la función de auditoría interna se refiere al logro y mantención del conocimiento y pericias de la función de auditoría interna como un todo al nivel requerido que permita asignar las tareas a ser realizadas con diligencia y de acuerdo con las normas profesionales aplicables. Factores que pueden afectar la determinación del auditor externo de la competencia de la función de auditoría interna, incluyen los siguientes:

- Si la función de auditoría interna tiene recursos adecuados y apropiados, en relación al tamaño de la entidad y a la naturaleza de sus operaciones.
- Si existen políticas de contratación, capacitación y asignación de auditores internos a los trabajos de auditoría interna.
- Si los auditores internos tienen una capacitación técnica adecuada y habilidades en auditoría. Criterios pertinentes que el auditor externo puede considerar al realizar una evaluación, pueden incluir, por ejemplo, la posesión por parte del auditor interno de una pertinente designación profesional y experiencia.
- Si los auditores internos poseen los conocimientos necesarios relativos a la preparación y presentación de información financiera de la entidad y del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y si la función de auditoría interna posee las pericias necesarias (por ejemplo, conocimiento de una industria específica) para realizar el trabajo relativo a los estados financieros de la entidad.
- Si los auditores internos son miembros de organismos profesionales o tienen certificaciones pertinentes que los obliga a cumplir con normas profesionales pertinentes, incluyendo los requerimientos de un continuo desarrollo profesional.

A9. La objetividad y la competencia pueden ser vistas como un proceso continuo. Una mayor posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y políticas y procedimientos pertinentes que respaldan adecuadamente la objetividad de los auditores internos, como, asimismo, un mayor nivel de competencia de la función de auditoría interna aumenta la probabilidad que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría y lo utilice también en una mayor cantidad de áreas. Sin embargo, una posición organizacional y políticas y procedimientos pertinentes que proporcionan un sólido respaldo a la objetividad de los auditores internos no pueden compensar la falta de una suficiente competencia a nivel de la función de auditoría interna. Igualmente, un alto nivel de competencia de la función de auditoría interna no puede compensar una posición organizacional y políticas y procedimientos que no respaldan adecuadamente la objetividad de los auditores internos. Además, ni un alto nivel de competencia ni un respaldo sólido a la objetividad de los auditores internos, compensa la falta de un enfoque sistemático y disciplinado.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales (Ver párrafo 13.a)

A10. La normativa del Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno^(*) (CAIGG), trata acerca de la función de auditoría interna en el entorno gubernamental.

A11. El enfoque del marco conceptual del Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno proporciona a los auditores un enfoque viable para tratar las amenazas a la independencia y y podría aplicarse en variadas circunstancias que podrían potencialmente crear amenazas a la independencia.
El marco conceptual de GAGAS podría ser útil para evaluar la objetividad de la función de auditoría interna de una entidad gubernamental.

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad (Ver párrafo 13.c)

A12. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado para la planificación, ejecución, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de otros controles de monitoreo de los controles que puedan ser realizadas en la entidad.

A13. Los factores que pueden afectar la determinación del auditor externo respecto a si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyen los siguientes:

- La existencia, lo adecuado y el uso de los procedimientos de auditoría interna y/o de las guías que se encuentran documentados, y de si cubren

^(*) La normativa relacionada al Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno (CAIGG), se encuentra disponible en siguiente sitio web: <https://www.auditoriainternadegobierno.gob.cl>

aspectos tales como los siguientes: evaluaciones de riesgo; programas de trabajo; documentación, e; informes, Así mismo, también, se considera si la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría interna y/o de las guías que se encuentran documentados, son proporcionales a la naturaleza y tamaño de la función de auditoría interna en relación al grado de complejidad de la entidad.

- Si la función de auditoría interna tiene apropiadas políticas y procedimientos de control de calidad (por ejemplo, aquellos relacionados con el liderazgo, recursos humanos y con la realización del trabajo) o con los requerimientos de control de calidad de normas profesionales emitidas por organismos profesionales pertinentes para auditores internos. Estos organismos pueden también establecer otros requerimientos apropiados como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

A14. La determinación por parte del auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado pretende tratar el riesgo que el auditor externo utilice inapropiadamente un trabajo, que si bien parecido al trabajo de auditoría interna, tal trabajo sea realizado de una manera informal, no estructurada o de una manera “*ad-hoc*” a las anteriores. No obstante, el grado de formalidad de un enfoque aceptable puede variar, dependiendo de la naturaleza y tamaño de la función de auditoría interna en relación al grado de complejidad de la entidad.

Circunstancias cuando no se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna
(Ver párrafo 14)

A15. La evaluación del auditor externo de si la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y de si las políticas y procedimientos pertinentes respaldan adecuadamente la objetividad de los auditores internos, el nivel de competencia de la función de auditoría interna y si se aplica un enfoque sistemático y disciplinado, pueden indicar que los riesgos de la calidad del trabajo de la función de auditoría interna son demasiados significativos y, por ende, no es apropiado utilizar cualquier parte del trabajo de la función de auditoría interna como evidencia de auditoría.

A16. La consideración de los factores descritos en los párrafos A7-A8 y A13 tanto individualmente, como en su sumatoria, son importantes porque, a menudo, un único factor individual no es suficiente para concluir que no se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para los propósitos de la auditoría. Por ejemplo, la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna tiene una particular importancia en la evaluación de las amenazas a la objetividad de los auditores internos. Si la función de auditoría interna informa a la Administración de una manera distinta a las de sus capacidades administrativas, se puede deteriorar la objetividad de la función de auditoría interna, por la falta de suficientes protecciones para mitigar o eliminar la amenaza (por ejemplo, la de tener acceso directo y realizar su rendición de cuentas directamente a los encargados del Gobierno Corporativo).

A17. Adicionalmente, una amenaza de auto-revisión relativa a la independencia del auditor externo surge, cuándo el auditor externo acepta un trabajo para proporcionar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría y los resultados de esos servicios se utilizarán en la ejecución de la auditoría. Esto es así porque existe la posibilidad que el equipo de trabajo utilice los resultados del servicio de auditoría interna sin realizar una evaluación apropiada de esos resultados o sin ejercer el mismo grado de escepticismo profesional que se efectuaría cuando el trabajo de auditoría interna está realizado por personas que no son miembros de la firma.

Determinar la naturaleza y alcance del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar al obtener evidencia de auditoría

Factores que afectan la determinación de la naturaleza y alcance del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ver párrafos 15-18)

A18. Dado que el auditor externo es el único que tiene la responsabilidad por la opinión de auditoría expresada, el auditor externo necesita realizar juicios profesionales significativos en el trabajo de auditoría de acuerdo a lo descrito en el párrafo 16. Los juicios profesionales significativos incluyen, pero no están limitados a, los siguientes:

- Evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas.
- Evaluar la suficiencia de las pruebas realizadas.
- Evaluar lo apropiado del supuesto de empresa en marcha por parte de la Administración y si existe alguna duda sustancial sobre la capacidad de la entidad de continuar como una empresa en marcha por un período de tiempo razonable.
- Evaluar las estimaciones contables significativas.
- Evaluar lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros y otros asuntos que afecten al informe del auditor.

A19. Una vez que el auditor externo haya determinado que el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los propósitos de la auditoría, una primera consideración es si la naturaleza y alcance planificados del trabajo de la función de auditoría interna que se ha realizado, o que se planifica realizar, es pertinente para la estrategia general de la auditoría y para la planificación de la auditoría que ha establecido el auditor externo de acuerdo con la Sección AU 300, *Planificar una Auditoría*.

A20. De acuerdo con la Sección AU 330, el auditor externo debe diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores, cuya naturaleza, oportunidad y alcance se

basan en, y responden a, los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones pertinentes.⁽⁹⁾ Los procedimientos de auditoría posteriores incluyen pruebas de los controles y procedimientos sustantivos. Los procedimientos planificados o realizados por la función de auditoría interna pueden ser los mismos que, o similares a, los procedimientos de auditoría posteriores que diseñaría y realizaría el auditor externo. Por consiguiente, sujeto a los requerimientos de esta Sección, el auditor externo puede determinar que es apropiado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría que el auditor externo realizaría directamente. La función de auditoría interna puede haber realizado, o puede estar planificando realizar:

- Pruebas de controles pertinentes respecto de los cuales el auditor externo pretende confiar al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, el trabajo de la función de auditoría interna puede incluir pruebas de los controles pertinentes que tratan los riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionados con la integridad de las cuentas por pagar. Los resultados de las pruebas de la función de auditoría interna pueden proporcionar evidencia respecto de la efectividad de los controles y, por consiguiente, el auditor externo puede utilizar esas pruebas de los controles realizadas por la función de auditoría interna para modificar la naturaleza u oportunidad y reducir el alcance de las pruebas de los controles que, de lo contrario, el auditor externo habría realizado directamente.
- Procedimientos sustantivos. Por ejemplo, como una parte de su trabajo, la función de auditoría interna puede confirmar ciertas cuentas por cobrar y observar la realización de inventarios físicos de algunas existencias. Al utilizar tal tipo de trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, el auditor externo puede modificar la oportunidad de los procedimientos de confirmación y el número de cuentas por cobrar a confirmar, o bien, el número de localidades a considerar para observar la realización de los inventarios físicos de existencias.

El plan de la función de auditoría interna puede también incluir procedimientos relacionados con la información financiera de los componentes de un grupo. El auditor externo puede coordinar el trabajo con los auditores internos (de acuerdo con el párrafo 20 de esta Sección) y reducir el número de componentes de la entidad donde el auditor externo, de lo contrario, tendría que realizar procedimientos de auditoría de acuerdo con los requerimientos de la Sección AU 600, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.

⁽⁹⁾ Ver párrafo 6 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

A21. Otros ejemplos del trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar al obtener evidencia de auditoría, incluyen los siguientes:

- Seguimiento de las transacciones a través del sistema de información para la preparación y presentación de información financiera pertinente.
- Pruebas del cumplimiento de requerimientos regulatorios.

A22. La determinación del auditor externo respecto de la naturaleza y alcance planificados de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, será influenciada por la evaluación del auditor externo del nivel de posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y de las políticas y procedimientos pertinentes que respalden adecuadamente la objetividad de los auditores internos y del nivel de competencia de la función de auditoría interna tal como se describe en el párrafo 13. Además, el grado de juicio profesional requerido en la planificación, realización y evaluación de dicho trabajo y el riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones son elementos para la determinación del auditor externo. Adicionalmente, existen circunstancias cuando el auditor externo no puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría para propósitos de la auditoría, tal como se describe en el párrafo 14.

A23. Cuando se evalúa si, en su sumatoria, la utilización del trabajo de la función de auditoría interna, con el alcance planificado, junto a cualquier uso de auditores internos para que proporcionen asistencia directa, todavía resulta en una participación adecuada del auditor externo en la auditoría, el auditor externo puede considerar la responsabilidad del auditor externo de tratar todos los requerimientos pertinentes de esta Sección, además de las otras normas (por ejemplo, de acuerdo con el párrafo 16, el auditor externo está obligado a realizar todos los juicios significativos). No se prevé que la evaluación del auditor externo de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna sería a base de un análisis cuantitativo (por ejemplo, el porcentaje de las horas incurridas por los empleados de auditoría interna respecto del trabajo utilizado por el auditor externo sobre las horas totales del trabajo).

Juicios profesionales al planificar y realizar los procedimientos de auditoría y al evaluar sus resultados (Ver párrafo 17.a)

A24. A medida que aumenta el grado de juicio profesional involucrado en la planificación y realización de los procedimientos de auditoría o en la evaluación de la evidencia de auditoría, aumenta la necesidad que sea el auditor externo quién directamente realice la mayor cantidad de procedimientos, de acuerdo a lo descrito en el párrafo 17.

Evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas (Ver párrafo 17.b)

- A25.** Para saldos de cuentas, clases de transacción o revelaciones, particulares, una mayor evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones, involucra mayor juicio profesional en la planificación y en la realización de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados de estos. En tales circunstancias, el auditor externo tendrá que efectuar una mayor cantidad de procedimientos en forma directa de acuerdo con el párrafo 17 y, por consiguiente, utilizar en menor cantidad el trabajo de la función de auditoría interna al obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Además, como se explica en Sección AU 200,⁽¹⁰⁾ mientras mayor sea la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas, más persuasiva tendrá que ser la evidencia de auditoría requerida por el auditor externo, y, por ende, el auditor externo tendrá que realizar en forma directa, una cantidad mayor del trabajo.
- A26.** Como se explica en la Sección AU 315,⁽¹¹⁾ riesgos significativos son riesgos evaluados cerca al extremo superior del espectro del riesgo inherente y, por lo tanto, la capacidad del auditor externo para utilizar el trabajo de la función de auditoría interna en relación con los riesgos significativos se limitará a los procedimientos que involucren ejercer un juicio limitado. Además, cuando los riesgos de representaciones incorrectas significativas sean distintos a uno considerado de bajo nivel, la utilización del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría resultará en que sea poco probable que se reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y eliminar la necesidad del auditor externo de realizar algunas pruebas directamente.
- A27.** Al realizar los procedimientos de acuerdo con esta Sección, puede ocurrir que el auditor externo reevalúe la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Por consiguiente, esto puede afectar la determinación del auditor externo, de sí y cómo utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría.

Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 19)

- A28.** De acuerdo con la Sección AU 260,⁽¹²⁾ se requiere que el auditor externo se comunique con los encargados del Gobierno Corporativo y les presente, de manera general, la planificación del alcance y oportunidad de la auditoría. Si la planificación considera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna como parte integral de la estrategia general de auditoría realizada por el auditor externo, es

⁽¹⁰⁾ Ver párrafo A33 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽¹¹⁾ Ver párrafo 4 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽¹²⁾ Ver párrafo 11 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los encargados del Gobierno Corporativo*.

entonces, pertinente que aquellos encargados de Gobierno Corporativo conozcan el enfoque de auditoría propuesto.

Utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría

Análisis y coordinación con la función de auditoría interna (Ver párrafo 20)

A29. Al analizar y planificar la utilización del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría, a modo, de contar con una base para coordinar las respectivas actividades, puede ser útil tratar los siguientes aspectos:

- La oportunidad de tales trabajos.
- La naturaleza del trabajo realizado.
- El alcance cubierto por las auditorías.
- La importancia relativa de los estados financieros tomados como un todo (y, si fuere aplicable, la importancia relativa a nivel, o niveles, de determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones) y la importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Métodos propuestos para la selección de partidas y tamaño de muestras.
- Documentación del trabajo realizado.
- Procedimientos de revisión y de presentación de informes.

A30. Por ejemplo, la coordinación entre el auditor externo y la función de auditoría interna es efectiva cuando:

- Las reuniones de análisis tienen lugar a intervalos adecuados durante todo el período.
- El auditor externo informa a la función de auditoría interna de cualesquier asuntos importantes que puedan afectar a la función de auditoría interna.
- Al auditor externo se le informa y éste tiene acceso a los informes pertinentes de la función de auditoría interna y se le informa de todos los asuntos significativos respecto de los cuales toma conocimiento la función de auditoría interna cuando tales asuntos puedan afectar el trabajo del auditor externo, de modo, que el auditor externo pueda considerar las implicancias de tales asuntos para el trabajo de auditoría.

Aunque el auditor externo no está impedido de utilizar el trabajo que la función de auditoría interna ya ha realizado, la coordinación de actividades entre el auditor externo y la función de auditoría interna es probablemente la forma más efectiva de interacción, cuando ocurre con anterioridad a la realización del trabajo por parte de la función de auditoría interna.

- A31.** La Sección AU 200,⁽¹³⁾ trata la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, incluyendo el estar alerta a información que lleve a cuestionar la confiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que se utilizarán como evidencia de auditoría.
- A32.** La comunicación con la función de auditoría interna durante el trabajo puede proporcionar la oportunidad que los auditores internos informen a los auditores externos respecto de asuntos que puedan afectar el trabajo del auditor externo.⁽¹⁴⁾ Lo anterior, le permite al auditor externo considerar tal tipo de información para los efectos de su propia identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa. Además, si tal tipo de información puede ser indicativa de un elevado riesgo de representación incorrecta significativa en los estados financieros o puede considerarse como un fraude efectivo, sospecha o imputación de fraude, el auditor externo puede considerar tal tipo de información como parte de su identificación del riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude de acuerdo con la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

Procedimientos para determinar lo adecuado del trabajo de la función de auditoría interna
(Ver párrafos 22-23)

- A33.** Los procedimientos de auditoría del auditor externo sobre el trabajo de la función de auditoría interna, tomando dicho trabajo como un todo y respecto de lo que el auditor externo planifique utilizar proporciona una base para evaluar la calidad general del trabajo de la función de auditoría interna y la objetividad con la que dicho trabajo ha sido realizado.
- A34.** Los procedimientos que el auditor externo pueda realizar al evaluar la calidad del trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas por parte de la función de auditoría interna, además de repetir o de re-ejecutar algunos de los procedimientos de acuerdo con el párrafo 23, incluyen los siguientes:
- Realizar indagaciones a las personas apropiadas dentro de la función de auditoría interna.

⁽¹³⁾ Ver párrafos 17 y A22 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽¹⁴⁾ Ver párrafo A120 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- Observar los procedimientos realizados por parte de la función de auditoría interna.
- Revisar el programa de trabajo y los papeles de trabajo de la función de auditoría interna.

A35. A mayor juicio profesional involucrado y a una mayor evaluación de riesgos de representaciones incorrectas significativas, junto a una menor posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y de políticas y procedimientos pertinentes que no respaldan adecuadamente la objetividad de los auditores internos, como asimismo, un menor nivel de competencia de la función de auditoría interna, se aumenta el nivel y cantidad de los procedimientos de auditoría que son necesarios de realizar por parte del auditor externo respecto todo el trabajo de la función de auditoría interna para respaldar la decisión de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión de auditoría.

Re ejecutar procedimientos (Ver párrafo 23)

A36. Para los propósitos de esta Sección, *re ejecutar* procedimientos, por parte de los auditores externos, involucra la realización independiente de los procedimientos para validar las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna. Se puede lograr este objetivo examinando las partidas ya examinadas por la función de auditoría interna o examinando suficientes partidas similares distintas de aquellas examinadas por la función de auditoría interna. La re ejecución proporciona evidencia más persuasiva respecto de lo adecuado del trabajo de la función de auditoría interna en comparación a otros procedimientos que el auditor externo pueda haber realizado tal como se describe en el párrafo A34. Aunque no es necesario que el auditor externo re-ejecute nuevamente una parte del trabajo en cada área del trabajo de la función de auditoría interna que está siendo utilizada, se requiere que una parte del trabajo de la función de auditoría interna, tomando dicho trabajo como un todo, sea repetido y vuelto a realizar como parte de la planificación del auditor externo de acuerdo a lo descrito en el párrafo 23. Es más probable que el auditor externo se enfoque en re ejecutar esas áreas donde la función de auditoría interna aplicó mayor cantidad de juicio profesional, tal como en la planificación, realización y evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría y en las áreas de mayor riesgo de representación incorrecta significativa.

Determinar si, en qué áreas y con qué alcance, se puede utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa

Determinar si se puede utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa para los propósitos de la auditoría (Ver párrafos 25-26)

A37. El auditor externo puede obtener asistencia directa por parte de los auditores internos para realizar procedimientos de auditoría que, de lo contrario, serían realizados directamente por los propios auditores externos. En tales circunstancias,

los auditores internos se encuentran bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

- A38.** De acuerdo con el párrafo 25, el auditor externo evalúa la existencia y lo significativo de cualesquier amenazas a la objetividad y el nivel de competencia de los auditores internos que proporcionarán una asistencia directa en la auditoría, antes de asignarles tareas específicas. La evaluación de la existencia y de lo significativo de las amenazas a la objetividad incluye la evaluación de las protecciones y de los resguardos que hayan sido implementados para eliminar o mitigar tales amenazas.
- A39.** Tal como se menciona en el párrafo A7, la *objetividad* se refiere a la capacidad de realizar el trabajo propuesto sin permitirse la existencia de sesgos, conflictos de interés o la indebida influencia de otros para que se haga caso omiso de los juicios profesionales. Al evaluar la existencia y lo significativo de cualesquier amenazas a la objetividad de un auditor interno como persona individual, el auditor externo puede considerar el nivel de la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y si sus políticas y procedimientos pertinentes respaldan la objetividad de los auditores internos, incluyendo, por ejemplo, la existencia de políticas y procedimientos que traten acerca de la relación con la división o departamento de la entidad para la cual el trabajo se relacione. Adicionalmente, el auditor externo puede tomar conocimiento de otros asuntos que pueden ser pertinentes para la evaluación realizada por el auditor externo de la objetividad del auditor interno.
- A40.** En la evaluación del nivel de competencia de un auditor interno, algunos de los factores descritos en el párrafo A8, también, pueden ser pertinentes, pero solo en el contexto de auditores internos como personas individuales y del trabajo que se les puede asignar.
- A41.** El auditor externo puede determinar que es necesario instruir específicamente a los auditores internos respecto a que mantengan la confidencialidad de asuntos específicos, según lo que instruya el auditor externo e informar al auditor externo de cualquier amenaza a su objetividad. En algunas situaciones, el auditor externo puede determinar que es necesario solicitar a los auditores internos un reconocimiento escrito que han entendido tal instrucción del auditor externo.

Determinar la naturaleza y el alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos cuando proporcionan asistencia directa (Ver párrafo 27)

- A42.** Los párrafos A18-A27 también proporcionan una guía pertinente al determinar la naturaleza y el alcance del trabajo que puede asignarse a los auditores internos cuando proporcionan asistencia directa. A medida que aumentan las exigencias en los niveles de importancia relativa para los montos en los estados financieros, y si aumentan también la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas o el nivel de juicio profesional involucrado, aumenta, por ende, la necesidad que el auditor externo realice procedimientos directamente. En la medida

que estos factores decrezcan, también, disminuye la necesidad que sea el auditor externo quién realice los procedimientos directamente.

A43. Al determinar la naturaleza del trabajo que puede asignarse a los auditores internos quiénes le proporcionarán asistencia directa al auditor externo, el auditor externo tendrá especial cuidado en limitar tal tipo de trabajo a solo aquellas áreas en las que se pueda asignar apropiadamente tal tipo de trabajo a los auditores internos. Ejemplos de las actividades y tareas en las que no sería apropiado utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa, incluyen las siguientes:

- Realizar indagaciones al personal de la entidad o a aquellos encargados del Gobierno Corporativo respecto de la identificación de riesgos de fraude y para determinar los procedimientos para responder a tales riesgos.⁽¹⁵⁾
- Determinar lo impredecibles que sean los procedimientos de auditoría, tal como lo describe la Sección AU 240.

Utilizar a los auditores internos para que proporcionen asistencia directa (Ver párrafos 18 y 29-31)

A44. Si el auditor externo planifica utilizar la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría y también planifica utilizar a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa, sería necesaria solamente una evaluación para tratar los requerimientos de los párrafos 18 y 29.

A45. El reconocimiento escrito requerido por el párrafo 30 puede ser incluido en la carta de contratación de la auditoría (u otra forma adecuada de acuerdo escrito de los términos del trabajo)⁽¹⁶⁾ o podría ser incluido en un documento aparte preparado por el auditor externo y reconocido por escrito por la Administración o por aquellos encargados del Gobierno Corporativo, tal como fuere apropiado.

A46. La dirección, supervisión y revisión por parte del auditor externo de los procedimientos de auditoría realizados por los auditores internos, tienen que ser suficientes para que el auditor externo se encuentre satisfecho que es suficiente y apropiada la evidencia de auditoría que ha sido obtenida para respaldar las conclusiones a base de tal tipo de trabajo. Como las personas de la función de auditoría interna no son independientes de la entidad, tal como se requiere, que lo sea, el auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros, el grado de involucramiento del auditor externo en estas circunstancias puede ser de una naturaleza diferente o puede resultar ser aún más amplia que si los miembros del equipo de trabajo realizaran directamente el trabajo.

⁽¹⁵⁾ Ver párrafos 17-21 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽¹⁶⁾ Ver párrafo 10 de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.

A47. La naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión de los procedimientos de auditoría realizados por los auditores internos también dependen de los resultados de la evaluación por parte del auditor externo de la objetividad y del nivel de competencia de, y de la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría a ser realizados por, los auditores internos. Dirigir y supervisar a los auditores internos involucra informarles de sus responsabilidades, de los objetivos de los procedimientos que ellos van a realizar, y de los asuntos que puedan afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, tales como posibles temas o problemas contables y de auditoría. Al revisar el trabajo realizado por los auditores internos, las consideraciones del auditor externo incluyen determinar si la evidencia obtenida es suficiente y apropiada en las circunstancias y si respalda las conclusiones alcanzadas.