

NAGA 610 (REVISADA 2013)

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2014)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1-5
Relación entre la Naga 315 (Revisada 2019) y la Naga 610 (Revisada 2013).....	6-10
La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría	11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14
Requerimientos	
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización.....	15-20
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	21-25
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización.....	26-32
Utilización de la ayuda directa de los auditores internos	33-35
Documentación	36-37
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de la función de auditoría interna.....	A1-A4
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización.....	A5-A23
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	A24-A30
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización.....	A31-A39
Utilización de la ayuda directa de los auditores internos	A40-A41

La Naga 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor externo cuando utiliza el trabajo de los auditores internos. Esto incluye (a) la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría y (b) la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la administración, supervisión y revisión del auditor externo.
2. Esta Naga no es aplicable si la entidad no dispone de una función de auditoría interna. (Ref: Apartado A2)
3. Si la entidad dispone de una función de auditoría interna, los requerimientos de esta Naga relativos a la utilización del trabajo de dicha función no son aplicables si:
 - (a) las responsabilidades y actividades de dicha función no son relevantes para la auditoría; ó
 - (b) sobre la base del entendimiento preliminar de la función obtenido por el auditor como resultado de los procedimientos aplicados según la Naga 315 (Revisada 2019)¹ el auditor externo no tiene previsto utilizar el trabajo de la función para la obtención de evidencia de auditoría.

Esta Naga no requiere que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad de realización de los procedimientos de auditoría a ser aplicados directamente por el auditor externo, o para reducir su alcance; el establecimiento de la estrategia general de auditoría sigue siendo decisión del auditor externo.

4. Además, los requerimientos de esta Naga relativos a la ayuda directa no son aplicables si el auditor externo no tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos.
5. Es posible que, en algunas jurisdicciones, exista una prohibición o alguna clase de restricción, legal o reglamentaria, para la utilización del trabajo de la función de auditoría interna o de la ayuda directa de los auditores internos. La Naga no hace caso omiso de las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la auditoría de estados financieros². Por lo tanto, estas prohibiciones o restricciones no impiden que el auditor cumpla con las NAGAs. (Ref: Apartado A31)

Relación entre la Naga 315 (Revisada 2019) y la Naga 610 (Revisada 2013)

6. Muchas entidades establecen funciones de auditoría interna como parte de sus estructuras de control interno y de gobierno corporativo. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus en la organización, incluidas su autoridad y su rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión y de la estructura de la entidad, así como de los requerimientos de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
7. La Naga 315 (Revisada 2019) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al entendimiento de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad por parte del auditor externo, así como a la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material por parte del mismo. La Naga 315 (Revisada 2019)³ explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de asuntos significativos que pueden afectar a su trabajo.
8. Dependiendo de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente su objetividad y grado de competencia, así como si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, es posible que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de un modo constructivo y complementario. Esta Naga trata de las responsabilidades del auditor externo cuando, sobre la base del entendimiento preliminar de la función de auditoría interna obtenido como resultado de los procedimientos aplicados bajo la Naga 315 (Revisada 2019), tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna como parte de la evidencia de auditoría obtenida⁴. La utilización de dicho trabajo modifica la naturaleza o la oportunidad de realización, o reduce el alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados directamente por el auditor externo.
9. Adicionalmente, esta Naga también trata las responsabilidades del auditor externo cuando éste tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos bajo la administración, supervisión y revisión del auditor externo.
10. En una entidad puede haber personas que realicen procedimientos similares a los que realiza una función de auditoría interna. Sin embargo, salvo que sean realizados por una función objetiva y competente que aplique un enfoque sistemático y

¹ NAGA 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material*

² NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, apartado A60

³ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 24(a)(ii) y anexo 4

⁴ Véanse los apartados 15-25.

disciplinado, incluido el control de calidad, dichos procedimientos se consideran controles internos y la obtención de evidencia en relación con la eficacia de dichos controles formará parte de la respuesta del auditor a los riesgos evaluados de conformidad con la Naga 330⁵.

La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría

11. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y dicha responsabilidad no se reduce por el hecho de que, para realizar el trabajo, utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos. Aunque puedan aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo, ni la función de auditoría interna ni los auditores internos son independientes de la entidad tal y como requiere la Naga 200⁶ al auditor externo en la auditoría de estados financieros. En consecuencia, esta Naga define las condiciones necesarias para que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de los auditores internos. También define el trabajo necesario para obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo de la función de auditoría interna, o los auditores internos al prestar la ayuda directa, son adecuados para los fines de la auditoría. Los requerimientos tienen como finalidad proporcionar un marco para los juicios del auditor externo en relación con la utilización del trabajo de los auditores internos con el fin de prevenir la excesiva o indebida utilización de dicho trabajo.

Fecha de entrada en vigor

12. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivos

13. Cuando la entidad dispone de una función de auditoría interna y el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o la oportunidad de realización de los procedimientos de auditoría a ser aplicados directamente por él, o para reducir su alcance, o utilizar la ayuda directa de los auditores internos, los objetivos del auditor externo son:

(a) determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, y, en caso afirmativo, las áreas en las que se puede utilizar y el alcance de dicha utilización;

y una vez determinada este asunto:

(b) en caso de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría; y

(c) en caso de utilizar la ayuda directa de los auditores internos, supervisar y revisar su trabajo.

Definiciones

14. A efectos de esta Naga, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno corporativo de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno. (Ref: Apartados A1–A4)

(b) Ayuda directa – Utilización de auditores internos para la aplicación de procedimientos de auditoría bajo la administración, supervisión y revisión del auditor externo.

Requerimientos

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

15. El auditor externo deberá determinar si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría, evaluando lo siguiente:

(a) el alcance en que el estatus en la organización, así como las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; (Ref: Apartados A5–A9)

(b) el grado de competencia de la función de auditoría interna; y (Ref: Apartados A5–A9)

⁵ NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*

⁶ NAGA 200, apartado 14

- (c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad. (Ref: Apartados A10–A11)

16. El auditor externo no deberá utilizar el trabajo de la función de auditoría interna si determina que:

- (a) el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes no sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;
- (b) la función carece de suficiente competencia; o
- (c) la función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo un control de calidad. (Ref: Apartados A12–A14)

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

17. Como base para determinar las áreas y el alcance en las que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo deberá considerar la naturaleza y el alcance del trabajo que ha sido realizado o que se espera realizar, por la función de auditoría interna, así como su relevancia para su estrategia general de auditoría y su plan de auditoría. (Ref: Apartados A15–A17)

18. El auditor externo deberá realizar todos los juicios significativos del trabajo de auditoría y, con la finalidad de prevenir la utilización indebida del trabajo de la función de auditoría interna, deberá planificar una menor utilización del trabajo de la función y la realización directa de una mayor parte del trabajo: (Ref: Apartados A15–A17)

- (a) cuanto más juicio se necesite aplicar en:
 - (i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y
 - (ii) la evaluación de la evidencia obtenida; (Ref: Apartados A18–A19)
- (b) cuanto mayor sea el riesgo evaluado de representación incorrecta material en las afirmaciones, teniendo en cuenta especialmente los riesgos identificados como significativos; (Ref: Apartados A20–A22)
- (c) cuanto menor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustenten la objetividad de los auditores internos; y
- (d) cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna.

19. El auditor externo también deberá evaluar si, en conjunto, al utilizar el trabajo de la función de auditoría interna con el alcance planificado estaría aún suficientemente involucrado en la auditoría, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada. (Ref: Apartados A15–A22)

20. El auditor externo, deberá comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad la descripción general del alcance y la oportunidad de realización de la auditoría planificados de conformidad con la Naga 260 (Revisada)⁷, informará sobre el modo en que ha planificado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. (Ref: Apartado A23)

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

21. Si el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, deberá discutir con dicha función, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, la utilización prevista de su trabajo. (Ref: Apartados A24–A26)

22. El auditor externo deberá leer los informes de la función relativos al trabajo que tiene previsto utilizar con la finalidad de obtener entendimiento sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por dicha función de auditoría interna, así como de los correspondientes hallazgos.

23. El auditor externo deberá aplicar procedimientos de auditoría suficientes al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar, con la finalidad de determinar si son adecuados a los propósitos de la auditoría, incluida la evaluación de si:

- (a) el trabajo de la función de auditoría interna se ha planificado, realizado, supervisado, revisado y documentado adecuadamente;
- (b) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita a la función de auditoría interna alcanzar conclusiones razonables; y
- (c) las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes preparados por la función de auditoría interna son congruentes con los resultados de los trabajos realizados. (Ref: Apartados A27–A30)

⁷ NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, apartado 15

24. La naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría del auditor externo deberá responder a su evaluación de:
- (a) el grado de juicio aplicado;
 - (b) el riesgo evaluado de representación incorrecta material;
 - (c) el alcance en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; y
 - (d) el grado de competencia de la función⁸ (Ref: Apartados A27–A29)
- y deberá incluir la reejecución de parte del trabajo. (Ref: Apartado A30)
25. El auditor externo deberá evaluar también si sus conclusiones relativas a la función de auditoría interna descritas en el apartado 15 de esta Naga y la determinación de la naturaleza y alcance de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría a la que se refieren los apartados 18-19 de esta Naga siguen siendo adecuadas.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría

26. Es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En ese caso, los apartados 27-35 y 37 no son aplicables. (Ref: Apartado A31)
27. Si no está prohibida por una disposición legal o reglamentaria la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, y el auditor externo planifica emplear esta ayuda directa en la auditoría, deberá evaluar la existencia y significatividad de las amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. La evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos deberá incluir indagar ante los auditores internos sobre los intereses y las relaciones que puedan originar una amenaza a su objetividad. (Ref: Apartados A32–A34)
28. El auditor externo no deberá utilizar la ayuda directa de un auditor interno si:
- (a) existen amenazas significativas a la objetividad del auditor interno; o
 - (b) el auditor interno carece de la competencia necesaria para realizar el trabajo propuesto. (Ref: Apartados A32–A34)

Determinar la naturaleza y alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa

29. Al determinar la naturaleza y alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, así como la naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de la administración, supervisión y revisión que sean adecuadas a las circunstancias, el auditor externo deberá considerar:
- (a) el grado de juicio aplicado en:
 - (i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y
 - (ii) la evaluación de la evidencia obtenida;
 - (b) el riesgo evaluado de representación incorrecta material; y
 - (c) la evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. (Ref: Apartados A35–A39)
30. El auditor externo no deberá utilizar la ayuda directa de los auditores internos para la aplicación de procedimientos que:
- (a) impliquen la realización de juicios significativos en la auditoría; (Ref: Apartado A19)
 - (b) estén relacionados con riesgos evaluados de representación incorrecta material más elevados cuando el juicio requerido para la realización de los correspondientes procedimientos de auditoría o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no sea limitado o poco importante; (Ref: Apartado A38)
 - (c) estén relacionados con un trabajo en el que hayan participado los auditores internos y que haya sido, o vaya a ser, comunicado por la función de auditoría interna a la Administración o a los responsables del gobierno corporativo de la entidad; o
 - (d) estén relacionados con decisiones que el auditor externo ha de tomar de conformidad con esta Naga relativa a la función de auditoría interna y la utilización de su trabajo o de su ayuda directa. (Ref: Apartados A35–A39)

⁸ Véase apartado 18.

31. Después de evaluar adecuadamente si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría y, en su caso, el alcance de la mencionada ayuda, el auditor externo, deberá en su comunicación a los responsables del gobierno corporativo de la entidad de la descripción general del alcance y la oportunidad de realización de la auditoría planificados de conformidad con la Naga 260 (Revisada)⁹, informará sobre la naturaleza y alcance de la utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos con la finalidad de poder concluir por ambas partes que dicha utilización no es excesiva en las circunstancias del trabajo. (Ref: Apartado A39)
32. El auditor externo deberá evaluar si, en conjunto, al utilizar la ayuda directa de los auditores internos con el alcance previsto, conjuntamente con la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna, su propia participación en la auditoría sería suficiente, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos

33. Previamente a la utilización de la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría, el auditor externo deberá:
- (a) Obtener un acuerdo escrito de un representante autorizado de la entidad relativo a que se permitirá a los auditores internos seguir las instrucciones del auditor externo y a que la entidad no intervendrá en el trabajo que el auditor interno realice para el auditor externo; y
 - (b) Obtener un acuerdo escrito de los auditores internos relativo a que mantendrán la confidencialidad de asuntos específicos siguiendo las instrucciones del auditor externo y a que le informarán de cualquier amenaza a su objetividad.
34. El auditor externo deberá dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos para el trabajo de conformidad con la Naga 220(Revisada)¹⁰. Para ello:
- (a) la naturaleza, la oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión deberá tener en cuenta que los auditores internos no son independientes de la entidad y responder al resultado de la evaluación de los factores mencionados en el apartado 29 de esta Naga; y
 - (b) los procedimientos de revisión deberán incluir la comprobación por el auditor externo de la evidencia de auditoría subyacente en parte del trabajo realizado por los auditores internos.

La dirección, supervisión y revisión por el auditor externo del trabajo realizado por los auditores internos deberá ser suficiente para que el auditor externo determine que los auditores internos han obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para soportar las conclusiones basadas en ese trabajo. (Ref: Apartados A40–A41)

35. Al dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos, el auditor externo se deberá mantener atento a la existencia de indicios que impliquen que las evaluaciones descritas en el apartado 27 hayan dejado de ser adecuadas.

Documentación

36. Si el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna deberá incluir en la documentación de auditoría:
- (a) la evaluación de:
 - (i) si el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;
 - (ii) el grado de competencia de la función; y
 - (iii) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.
 - (b) la naturaleza y alcance del trabajo utilizado y el fundamento de esa decisión; y
 - (c) los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo para evaluar la adecuación del trabajo utilizado.
37. Si el auditor externo utiliza la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría, deberá incluir en la documentación de auditoría:
- (a) la evaluación de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos y el grado de competencia de los auditores internos que han prestado dicha ayuda;
 - (b) el fundamento de la decisión relativa a la naturaleza y alcance del trabajo realizado por los auditores internos;
 - (c) la identificación de las personas que revisaron el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión de conformidad con la Naga 230¹¹;

⁹ NAGA 260 (Revisada), apartado 15

¹⁰ NAGA 220, *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*

¹¹ NAGA 230, *Documentación de auditoría*

- (d) los acuerdos escritos obtenidos de un representante autorizado de la entidad y de los auditores internos según lo indicado en el apartado 33 de esta Naga; y
- (e) los papeles de trabajo preparados por los auditores internos que prestaron la ayuda directa en el trabajo de auditoría.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 2, 14(a))

A1. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento cuyo fin es la evaluación y la mejora de la eficacia de los procesos de gobierno corporativo de la entidad, de administración del riesgo y de control interno como los siguientes:

Actividades relativas al gobierno corporativo de la entidad

- La función de auditoría interna puede evaluar el proceso de gobierno corporativo de la entidad en relación con el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la administración de resultados y rendición de cuentas, la comunicación de la información sobre riesgos y control a las áreas adecuadas de la organización, así como la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno corporativo de la entidad, los auditores externos e internos y la Administración.

Actividades relativas a la administración del riesgo

- La función de auditoría interna puede ayudar a la entidad identificando y evaluando las exposiciones significativas al riesgo, así como contribuyendo a la mejora de la administración del riesgo y de los sistemas de control interno (incluida la eficacia del proceso de preparación y presentación de información financiera).
- La función de auditoría interna puede aplicar procedimientos para ayudar a la entidad a detectar fraudes.

Actividades relativas al control interno

- Evaluación del control interno. La función de auditoría interna puede tener asignada la responsabilidad específica de revisar los controles, de evaluar su funcionamiento y de recomendar mejoras de dichos controles. Al hacerlo, la función de auditoría interna proporciona un grado de seguridad en relación con el control. Por ejemplo, la función de auditoría interna puede planificar y aplicar pruebas u otros procedimientos para proporcionar un grado de seguridad a la Administración y a los responsables del gobierno corporativo de la entidad en relación con el diseño, implementación y eficacia operativa del control interno, incluidos los controles que son relevantes para la auditoría.
 - Examen de información financiera y operativa. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de los medios utilizados para identificar, reconocer, medir, clasificar y presentar información financiera y operativa, así como la realización de indagaciones específicas sobre partidas individuales, incluida la realización de pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
 - Revisión de actividades de explotación. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de una entidad.
 - Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la Administración y de otros requerimientos internos.
- A2. Es posible que en la entidad otras funciones con otras denominaciones realicen actividades similares a las que realiza la función de auditoría interna. Algunas o todas las actividades de la función de auditoría interna pueden ser externalizadas a una organización de servicios externa. Ni la denominación de la función, ni el hecho de que se realice por la entidad o por una organización de servicios externa determinan por sí solos que el auditor externo pueda o no utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. Por el contrario, los aspectos relevantes son la naturaleza de las actividades; el alcance en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos, la competencia y el enfoque sistemático y disciplinado de la función de auditoría interna. Las referencias en esta Naga al trabajo de la función de auditoría interna incluyen las actividades relevantes de otras funciones o de organizaciones de servicios externas que tienen esas mismas características.
- A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta Naga, aunque realicen controles que puedan ser probados de conformidad con la Naga 330¹². Por este motivo, los controles de monitoreo realizados por un propietario-gerente no se considerarían equivalentes a una función de auditoría interna.

¹² Véase apartado 10.

- A4. Si bien los objetivos de la función de auditoría interna de la entidad y los del auditor externo difieren, la función puede aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo en una auditoría de estados financieros. En este caso, el auditor externo puede hacer uso de la función para los fines de la auditoría de una o varias de las siguientes maneras:
- para obtener información relevante para las evaluaciones de los riesgos de representación incorrecta material debidos a error o fraude efectuadas por el auditor externo. A este respecto, la Naga 315 (Revisada 2019)¹³ requiere que el auditor externo obtenga un entendimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, de su estatus en la organización y de las actividades realizadas o que está previsto que se realicen, así como que lleve a cabo indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna (si la entidad dispone de esa función); o
 - salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, una vez realizada una evaluación adecuada, el auditor externo puede decidir utilizar trabajo que ha sido realizado por la función de auditoría interna durante el periodo, sustituyendo parcialmente la evidencia de auditoría a ser obtenida directamente por el auditor externo¹⁴.

Adicionalmente, salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, el auditor externo puede utilizar auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la administración, supervisión y revisión del auditor externo (denominado “ayuda directa” en esta Naga)¹⁵.

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

Objetividad y competencia (Ref: Apartados 15(a)–(b))

- A5. El auditor externo aplica su juicio profesional para determinar si el trabajo de la función de auditoría interna se puede utilizar para los fines de la auditoría, así como la naturaleza y el alcance con la que se puede utilizar dicho trabajo teniendo en cuenta las circunstancias.
- A6. El alcance en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan su objetividad, así como el grado de competencia de la función son especialmente importantes para determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, así como, en su caso, la naturaleza y alcance de dicha utilización que resulta apropiada teniendo en cuenta las circunstancias.
- A7. La objetividad se refiere a la capacidad de realizar dichas tareas sin que los juicios profesionales hagan caso omiso por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Entre los factores que pueden afectar a la evaluación del auditor están los siguientes:
- Si el estatus de la función de auditoría interna en la organización, incluida su autoridad y su responsabilidad de rendición de cuentas, sustentan la capacidad de dicha función de estar exentos de sesgos, de conflictos de interés o de la influencia indebida de terceros que hacen caso omiso de los juicios profesionales. Por ejemplo, si la función de auditoría interna informa a los responsables del gobierno corporativo de la entidad o a un directivo con suficiente autoridad o, en caso de que la función informe a la Administración, si tiene contacto directo con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
 - Si la función de auditoría interna está libre de responsabilidades que originan conflictos; por ejemplo, si tiene alguna obligación de gestión u operativa o responsabilidades que sean ajenas a la función de auditoría interna.
 - Si los responsables del gobierno corporativo de la entidad supervisan las decisiones de contratación relacionadas con la función de auditoría interna; por ejemplo, determinan si la política de remuneraciones es adecuada.
 - Si existe alguna restricción o limitación impuesta a la función de auditoría interna por la Administración o por los responsables del gobierno corporativo de la entidad; por ejemplo, para comunicar sus hallazgos al auditor externo.
 - Si los auditores internos pertenecen a los organismos profesionales relevantes y si esa pertenencia les obliga a cumplir 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 a la adquisición y el mantenimiento del conocimiento y las cualificaciones de la función como un todo al nivel necesario para que las tareas asignadas puedan ser realizadas de manera diligente y de conformidad con las normas profesionales aplicables. Entre los factores que pueden influir en la evaluación del auditor externo están los siguientes:
- Si la función de auditoría interna cuenta con los recursos necesarios y adecuados en relación con el tamaño de la entidad y la naturaleza de sus operaciones.

¹³ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a)

¹⁴ Véanse los apartados 15-25.

¹⁵ Véanse los apartados 26-35.

- Si se han establecido políticas de contratación, de formación práctica y de asignación de auditores internos a los trabajos de auditoría interna.
 - Si los auditores internos tienen formación técnica y competencia adecuada en auditoría. Entre los criterios relevantes que el auditor externo puede tener en cuenta al realizar la evaluación pueden incluirse, por ejemplo, si los auditores internos tienen la cualificación profesional y experiencia necesarias.
 - Si los auditores internos tienen el conocimiento requerido relativo a la información financiera de la entidad y al marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y si la función de auditoría interna posee las cualificaciones necesarias (por ejemplo, conocimiento sectorial específico) para realizar trabajo relativo a los estados financieros de la entidad.
 - Si los auditores internos son miembros de los organismos profesionales relevantes y si dicha circunstancia les obliga a cumplir las correspondientes normas profesionales, incluidos los requerimientos de formación profesional continuada.
- A9. La objetividad y la competencia pueden entenderse en términos de continuidad. Cuanto mayor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos y cuanto mayor sea el grado de competencia de la función, será más probable que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna y mayor será el número de áreas en las que podrá hacerlo. No obstante, un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos relevantes que sustenten de manera sólida la objetividad de los auditores internos no pueden compensar la insuficiente competencia de la función de auditoría interna. Del mismo modo, un alto grado de competencia de la función de auditoría interna no puede compensar un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos que no sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos.

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref: Apartado 15(c))

- A10. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado en la planificación, realización, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de otros controles de monitoreo que se puedan realizar en la entidad.
- A11. Entre los factores que pueden influir en la determinación por el auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:
- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como evaluaciones de riesgos, programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y alcance sea acorde con el tamaño y las circunstancias de una entidad.
 - Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, por ejemplo, políticas y procedimientos¹⁶ que serían aplicables a una función de auditoría interna (como las que se refieren al liderazgo, recursos humanos y realización del trabajo) o requerimientos de control de calidad establecidos por los correspondientes organismos profesionales para los auditores internos. Dichos organismos pueden establecer otros requerimientos apropiados tales como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

Circunstancias en las que no se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 16)

- A12. Es posible que la evaluación por el auditor de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos, del grado de competencia de la función de auditoría interna, así como la relativa a si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, indique que los riesgos para la calidad del trabajo de la función son demasiado significativos y, en consecuencia, que no es adecuado utilizar su trabajo como evidencia de auditoría.
- A13. La consideración de los factores de los apartados A7, A8 y A11 de esta Naga, de manera individual y en conjunto, es importante debido a que un factor individual a menudo no es suficiente para concluir que el trabajo de la función de auditoría interna no puede utilizarse para los fines de la auditoría. Por ejemplo, el estatus de la función de auditoría interna en la organización es especialmente importante al evaluar las amenazas a la objetividad de los auditores internos. Si la función de auditoría interna informa a la Administración sería considerado una amenaza significativa a la objetividad de la función de auditoría interna, salvo si existieran otros factores tales como los que se describen en el apartado A7 de esta Naga que conjuntamente proporcionarían suficientes salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable.
- A14. Adicionalmente, el Código de ética del colegio de Contadores de Chile A.G.¹⁷ establece que se origina una amenaza de autorrevisión cuando el auditor externo acepta un trabajo para proporcionar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría y los resultados de esos servicios van a ser utilizados en la realización de la auditoría. Esto se debe a la posibilidad de que el equipo del trabajo utilice los resultados del servicio de auditoría interna sin evaluar adecuadamente dichos resultados o sin aplicar

¹⁶ Eliminado en versión original en inglés

¹⁷ *Código Internacional de Ética para profesionales de la contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, apartados 605.4 A2–605.4 A3

el mismo grado de escepticismo profesional que cuando el trabajo de auditoría interna se realiza por personas que no pertenecen a la firma de auditoría. El Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile A.G.¹⁸ analiza las prohibiciones que pueden ser de aplicación en algunas circunstancias, así como las amenazas y salvaguardas que se pueden aplicar para reducir las amenazas a un nivel aceptable en otras circunstancias.

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

Factores que afectan a la naturaleza y alcance del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref: Apartados 17-19)

- A15. Una vez que el auditor externo ha determinado que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna a efectos de la auditoría, un primer aspecto a considerar es si la naturaleza y el alcance planificados del trabajo que ha sido realizado o que se espera realizar, por la función de auditoría interna sea relevante para la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría que el auditor externo haya establecido de conformidad con la Naga 300¹⁹.
- A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:
- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
 - Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
 - Observaciones de recuentos de existencias.
 - Monitoreo de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
 - Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.
- A17. La determinación por el auditor externo de la naturaleza y alcance planificados de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna se verá influida por su evaluación del alcance en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos y del grado de competencia de la función de auditoría interna según el apartado 18 de esta Naga. Adicionalmente, y a dichos efectos, el grado en que sea necesaria la aplicación de juicio en la planificación, realización y evaluación de dicho trabajo, así como el riesgo evaluado de representación incorrecta material en las afirmaciones son datos a tener en cuenta por el auditor externo. Además, hay circunstancias en las cuales el auditor externo no puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría, como se describe en el apartado 16 de esta Naga.

Juicios en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados (Ref: Apartados 18(a), 30(a))

- A18. Cuanto más necesario sea aplicar juicio en la planificación y realización de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría, más procedimientos de auditoría necesitará aplicar el auditor externo directamente, de conformidad con el apartado 18 de esta Naga, debido a que utilizar únicamente el trabajo de la función de auditoría interna no le proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- A19. Debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, necesita formarse los juicios significativos del trabajo de auditoría de conformidad con el apartado 18. Los juicios significativos incluyen los siguientes:
- evaluación del riesgo de representación incorrecta material;
 - evaluación de la suficiencia de las pruebas realizadas;
 - evaluación de la adecuación de la utilización por la Administración de la hipótesis de empresa en marcha;
 - evaluación de las estimaciones contables significativas; y
 - evaluación de la adecuación de la información a revelar en los estados financieros y de otros asuntos que afectan al informe del auditor.

Riesgo evaluado de representación incorrecta material (Ref: Apartado 18(b))

- A20. Para un determinado saldo contable, clase de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo evaluado de representación incorrecta material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En esas circunstancias, el auditor externo necesitará aplicar directamente más procedimientos de conformidad con el apartado 18 de esta Naga y, en consecuencia, hará una menor utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Asimismo, como se expone en la Naga 200²⁰ cuantos mayores sean los riesgos evaluados de representación incorrecta material, más persuasiva necesitará ser la evidencia de auditoría requerida por el auditor externo y, en consecuencia, el auditor externo necesitará realizar directamente más trabajo.

¹⁸ Código de ética del IESBA, apartados 605.1 – R605.5

¹⁹ NAGA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*

²⁰ NAGA 200, apartado A32

A21. Como se expone en la Naga 315 (Revisada 2019)²¹, los riesgos significativos son riesgos cuya evaluación se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de representación incorrecta material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

A22. La realización de procedimientos de conformidad con esta Naga puede llevar al auditor externo a volver a revisar su evaluación de los riesgos de representación incorrecta material. En consecuencia, esto puede afectar a la determinación por el auditor externo de si utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para la auditoría y de si son necesarias consideraciones adicionales a la aplicación de esta Naga.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad (Ref: Apartado 20)

A23. De conformidad con la Naga 260 (Revisada)²², se requiere que el auditor externo comunique a los responsables del gobierno corporativo de la entidad una descripción general de la planificación del alcance y la oportunidad de realización de la auditoría. La utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna es parte integrante de la estrategia general de auditoría externa y, en consecuencia, es relevante para el entendimiento por los responsables del gobierno corporativo de la entidad del enfoque de auditoría propuesto.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

Discusión y coordinación con la función de auditoría interna (Ref: Apartado 21)

A24. En la discusión con la función de auditoría interna de la planificación de la utilización de su trabajo, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, puede ser de utilidad tratar lo siguiente:

- La oportunidad de realización de dicho trabajo.
- La naturaleza del trabajo realizado.
- El alcance de la cobertura de auditoría.
- La importancia relativa para los estados financieros como un todo (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar), y la importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Los métodos propuestos de selección de elementos y de tamaño de las muestras.
- La documentación del trabajo realizado.
- Los procedimientos de revisión y de informes.

A25. La coordinación entre el auditor externo y la función de auditoría interna es eficaz cuando, por ejemplo:

- Las discusiones tienen lugar, a intervalos apropiados, a lo largo del periodo.
- El auditor externo informa a la función de auditoría interna de asuntos significativos que puedan afectarle.
- Se advierte al auditor externo y se le proporciona acceso a los informes relevantes de la función de auditoría interna correspondientes y se le informa de cualquier asunto significativo detectado por la función de auditoría interna cuando dichos asuntos puedan afectar al trabajo del auditor externo de modo que pueda considerar la implicación de dichos asuntos para el trabajo de auditoría.

A26. La Naga 200²³ analiza la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, así como de que preste especial atención a información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a ser utilizados como evidencia de auditoría. De este modo, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el trabajo puede proporcionar oportunidades a los auditores internos de poner en conocimiento del auditor externo asuntos que pueden afectar a su trabajo²⁴. El auditor externo, entonces, puede tener en cuenta dicha información para la identificación y evaluación de riesgos de representación incorrecta material. Adicionalmente, si dicha información puede ser indicativa del aumento de un riesgo de representación incorrecta material en los estados financieros o referirse a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor puede tenerlo en cuenta en su identificación del riesgo de representación incorrecta material debido a fraude de conformidad con la Naga 240²⁵.

²¹ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

²² NAGA 260 (Revisada), apartado 15

²³ NAGA 200, apartados 15 y A21

²⁴ NAGA 315 (Revisada 2019), anexo 4

²⁵ NAGA 315 (Revisada 2019), anexo 4 en relación con la NAGA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

Procedimientos para determinar la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 23-24)

- A27. Los procedimientos aplicados por el auditor externo al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar le proporcionan una base para evaluar la calidad en general del trabajo de la función y la objetividad con la que se ha realizado.
- A28. Entre los procedimientos que puede aplicar el auditor externo para evaluar la calidad del trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna, además de la reejecución de conformidad con el apartado 24, se incluyen los siguientes:
- Realizar indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna.
 - Observar los procedimientos aplicados por la función de auditoría interna.
 - Revisar el programa de trabajo de la función de auditoría interna y sus papeles de trabajo.
- A29. Cuanto más juicio sea necesario aplicar, cuanto mayor sea el riesgo evaluado de representación incorrecta material, cuanto menos apoyo brinden el estatus en la organización y las relevantes políticas y procedimientos de la función de auditoría interna a la objetividad de los auditores internos, o cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna, más procedimientos de auditoría necesitará el auditor externo aplicar al conjunto del trabajo de la función para sustentar la decisión de utilizar el trabajo de la misma, con la finalidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar la opinión de auditoría.

Reejecución (Ref: Apartado 24)

- A30. A efectos de esta Naga, la reejecución implica la realización independiente por parte del auditor de procedimientos para validar las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna. Este objetivo se puede alcanzar mediante el examen de elementos que ya han sido examinados por la función de auditoría interna o, cuando no es posible, se puede alcanzar el mismo objetivo mediante el examen de un número suficiente de otros elementos similares que no fueron examinados por la función de auditoría interna. La reejecución proporciona evidencia más persuasiva referente a la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna que otros procedimientos que pueda aplicar el auditor externo descritos en el apartado A28. Aunque no es necesario que el auditor externo realice reejecuciones en cada área del trabajo de la función de auditoría interna que se utiliza, sí se requiere alguna reejecución del trabajo como un todo de la función de auditoría interna que haya planificado utilizar el auditor externo de conformidad con el apartado 24. Es más probable que el auditor externo centre la reejecución en las áreas en las que es mayor la necesidad de aplicación de juicio por la función de auditoría interna en la planificación, realización y evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría y en las áreas de mayor riesgo de representación incorrecta material.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría (Ref: Apartados 5, 26–28)

- A31. En las jurisdicciones en las que exista una disposición legal o reglamentaria que prohíba la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante en las circunstancias de una auditoría de grupo que el auditor del grupo considere si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en tal caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes²⁶.
- A32. Tal y como se establece en el apartado A7 de esta Naga, la objetividad se refiere a la capacidad de realizar el trabajo propuesto sin que los juicios profesionales hagan caso omiso por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Al evaluar la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de un auditor interno, los siguientes factores pueden ser relevantes:
- El alcance en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos²⁷.
 - Relaciones familiares o personales con una persona que trabaja, o es responsable del aspecto de la entidad al que se refiere el trabajo.
 - Asociación con la división o departamento de la entidad a la que se refiere el trabajo.
 - Intereses financieros significativos en la entidad distintos de la remuneración en condiciones congruentes con las que se aplican a otros empleados con un grado de antigüedad similar.

Documentación emitida por los organismos profesionales relevantes de auditores internos pueden proporcionar orientación adicional de utilidad.

- A33. También puede haber algunas circunstancias en las que la significatividad de las amenazas a la objetividad de un auditor interno

²⁶ NAGA 600, apartado 25(a)

²⁷ Véase apartado A7.

sea tal que no existen salvaguardas que las puedan reducir a un nivel aceptable. Por ejemplo, debido a que la adecuación de las salvaguardas se ve influida por la significatividad del trabajo en el contexto de la auditoría, los apartados 30 (a) y (b) prohíben la utilización de la ayuda directa de los auditores internos en procedimientos que implican la aplicación de juicios significativos en la auditoría o que están relacionados con riesgos evaluados de representación incorrecta material más elevados cuando la aplicación de juicio para la realización de los procedimientos de auditoría relevantes o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no es limitado. Este también sería el caso cuando el trabajo involucrado crea una amenaza de autorrevisión, motivo por el que se prohíbe que los auditores internos apliquen procedimientos en las circunstancias descritas en el apartado 30 (c) y (d).

A34. Al evaluar el grado de competencia de un auditor interno, pueden ser relevantes muchos de los factores del apartado A8 de esta Naga aplicados en el contexto de auditores internos individuales y del trabajo que se les pueda asignar.

Determinar la naturaleza y alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa (Ref: Apartados 29-31)

A35. Los apartados A15-A22 de esta Naga proporcionan orientaciones relevantes para determinar la naturaleza y alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos.

A36. Para determinar la naturaleza del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, el auditor externo será cuidadoso en limitar dicho trabajo a las áreas que sería adecuado asignar. Como ejemplos de actividades y tareas en las que no sería apropiado utilizar la ayuda directa de los auditores internos están los siguientes:

- Discusión de riesgos de fraude. No obstante, los auditores externos pueden indagar ante los auditores internos acerca de riesgos de fraude en la organización de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019)²⁸.
- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la Naga 240.

A37. Del mismo modo, puesto que de conformidad con la Naga 505²⁹ se requiere que el auditor externo mantenga el control de las solicitudes de confirmación externa y evalúe los resultados de los procedimientos de confirmación externa, no sería apropiado asignar dichas responsabilidades a los auditores internos. No obstante, los auditores internos pueden colaborar en la recogida de la información necesaria para que el auditor externo resuelva las excepciones en las respuestas a las solicitudes de confirmación.

A38. El grado de juicio aplicado y el riesgo de representación incorrecta material también son relevantes para determinar el trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa. Por ejemplo, en circunstancias en las que se evalúa como área de riesgo elevado la evaluación de las cuentas a cobrar, el auditor externo podría asignar la comprobación de la exactitud de su antigüedad a un auditor interno que presta la ayuda directa. Sin embargo, puesto que la evaluación de la adecuación de la provisión basada en la clasificación por antigüedad implicaría una aplicación de juicio superior a “limitada”, no sería apropiado asignar aquel procedimiento a un auditor interno que preste la ayuda directa.

A39. A pesar de la administración, supervisión y revisión por el auditor externo, una utilización excesiva de la ayuda directa de los auditores internos puede afectar las percepciones relativas a la independencia del trabajo de auditoría externa.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos (Ref: Apartado 34)

A40. Debido a que los integrantes de la función de auditoría interna no son independientes de la entidad como se le exige al auditor externo cuando expresa una opinión sobre estados financieros, la administración, supervisión y revisión del trabajo realizado por los auditores internos que prestan la ayuda directa será por lo general de naturaleza distinta y más extensa que si el equipo del trabajo realizara el trabajo.

A41. Al dirigir a los auditores internos, el auditor externo puede, por ejemplo, recordarles que pongan en su conocimiento los asuntos contables y de auditoría identificadas durante la auditoría. Al revisar el trabajo realizado por los auditores internos, las consideraciones del auditor externo incluyen si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada en las circunstancias, y si sustenta las conclusiones que se han alcanzado.

²⁸ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a)

²⁹ NAGA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 7 y 16