

## **Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna"**

Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión emitida en el informe de auditoría y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos a aplicar, en algunos casos los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles para el auditor externo en la realización de su trabajo de auditoría de cuentas. En este sentido, las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, Nº 4), en su apartado 2.3.12, establecen que, entre los aspectos a considerar en el desarrollo del plan global, debe tenerse en cuenta: *"El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa"*.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios de actuación al auditor en los casos en los que tomen en consideración el trabajo realizado por los auditores internos de la entidad a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna", para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de julio de 2001 (B.O.E., 8-11-2001) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 47, de septiembre de 2001, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, algunos aspectos de las cuales, una vez sometidas al examen de la Comisión de Auditoría y del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado al texto inicial, sin que supongan una modificación sustancial del contenido de su redacción inicial.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna", incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

# NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR AUDITORÍA INTERNA

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general y sobre ejecución del trabajo publicadas por Resolución del 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el apartado de Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales y en los epígrafes, 2.3.12 y 2.5.24 lo siguiente:

"El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- el mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.
- la elección y aplicación de los principios y normas contables apropiados, y
- la salvaguarda de los archivos de dicha entidad.

2.3.12. El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:(...)

f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.(...)

h)El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.

2.5.24. Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por si mismos, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.

## Objeto de esta norma

2. Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión de auditoría emitida y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos de auditoría, algunos de los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles en su trabajo.

3. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer reglas y suministrar criterios aplicables por los auditores externos cuando tomen en consideración el trabajo realizado por auditoría interna. Esta norma técnica no se ocupa de aquellos casos en los que auditoría interna presta asistencia directa al auditor externo en la realización de sus procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos contemplados en esta norma técnica deben aplicarse únicamente cuando las actividades de auditoría interna sean relevantes para la auditoría de las cuentas anuales.

4. El auditor externo normalmente tendrá en cuenta las actividades de auditoría interna y el efecto del resultado de su trabajo, en su caso, sobre los procedimientos de auditoría externa.

### **Alcance y objetivos de la auditoría interna**

5. "Auditoría interna" es una actividad de evaluación, establecida dentro de una entidad y concebida como un servicio interno de la misma. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen y la evaluación de la adecuación y eficacia de los sistemas contables y de control interno.

6. El alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen tanto del tamaño y estructura de la entidad, del sector de actividad en que opera y de su cultura de gestión de riesgos y de control, como de los requerimientos de sus Administradores y directivos (en adelante, la Dirección). Normalmente, las actividades de auditoría interna suelen incluir:

- Revisión de los sistemas contables y de control interno. El establecimiento de sistemas contables y de control interno adecuado es responsabilidad de la Dirección y ello requiere una atención continua. Con frecuencia la Dirección asigna a la auditoría interna la responsabilidad de revisar aquellos sistemas, examinando cómo están operando y haciendo recomendaciones al respecto tendentes a su mejora.
- Examen de la información financiera y operativa. Puede incluir el examen de los medios utilizados para identificar, valorar, clasificar y presentar dicha información, así como averiguaciones específicas en relación con partidas concretas, incluidas pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisión de los medios y medidas adoptadas para la salvaguarda de los activos.
- Revisión de la utilización económica eficiencia y eficacia de las operaciones, incluidos los controles no financieros de la entidad.
- Revisión del cumplimiento de las leyes y otras normas y reglas externas así como de las políticas y directrices de la Dirección y otra normativa interna de la entidad.

- Revisión del cumplimiento de los objetivos y metas establecidos por la organización.

### **Relación entre la auditoría externa e interna**

7. La actividad de la auditoría interna es determinada por la Dirección, por lo que sus objetivos difieren del que corresponde al auditor externo que está designado para emitir una opinión independiente acerca de las cuentas anuales en su conjunto. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo con los requerimientos de la Dirección, mientras que la preocupación básica del auditor externo es evaluar si las cuentas anuales en su conjunto están libres o no de incorrecciones significativas.

8. No obstante, algunos de los medios para alcanzar sus respectivos objetivos son, con frecuencia, similares, por lo que ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

9. La auditoría interna es parte integrante de los sistemas de control interno de la entidad, por lo que, al margen de su nivel de autonomía y objetividad, no puede alcanzar el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo. La opinión de auditoría es responsabilidad exclusiva del auditor externo, la cual no se ve reducida por la utilización que pudiera haber hecho del trabajo de auditoría interna. Toda consideración relativa a la auditoría de las cuentas anuales corresponde al auditor externo.

### **Conocimiento y evaluación preliminar de la auditoría interna**

10. El auditor externo obtendrá un conocimiento de las actividades de la auditoría interna en un grado que entienda suficiente para ayudarle en la planificación de la auditoría y en el desarrollo de un enfoque adecuado de la misma.

11. Una auditoría interna efectiva podrá influir en la determinación de la naturaleza y momento de realización de los procedimientos aplicados por el auditor externo, así como en una reducción del alcance de éstos, pero no puede eliminarlos por completo.

En otros casos, no obstante, tras evaluar las actividades de la auditoría interna, el auditor externo puede decidir que tal actividad no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

12. En el transcurso de la planificación de la auditoría, el auditor externo debe realizar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, cuando considere que su actuación es relevante para la auditoría externa en áreas concretas de las cuentas anuales.

13. Esta evaluación preliminar de la función de auditoría interna puede influir en el criterio del auditor externo en relación con el uso que puede hacer de la misma en la modificación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos.

14. Algunos criterios a tener en cuenta para la obtención del adecuado conocimiento de la función de auditoría interna y para realizar su evaluación preliminar, son los siguientes:

a) Situación en el organigrama: posición concreta de la auditoría interna en la entidad y efectos de la misma en sus posibilidades de actuar con objetividad. La situación ideal se produce cuando sólo tiene relación con el más alto nivel del Organismo de Administración y está libre de cualquier otra responsabilidad operativa. Cualquier limitación o restricción en su trabajo impuesta por la Dirección deberá ser evaluada adecuadamente. En especial, el auditor interno debe tener libertad absoluta para comunicarse con el auditor externo.

b) Ámbito de actuación: naturaleza y alcance de las tareas realizadas por la auditoría interna. El auditor externo debe también evaluar si la Dirección tiene en consideración las recomendaciones de la auditoría interna, y cómo se documentan las decisiones adoptadas al respecto.

c) Competencia técnica y recursos: dotación de personal, adecuada formación y competencia técnica de los auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, considerar las políticas de la entidad en cuanto a selección y formación del personal de auditoría interna, así como su experiencia y cualificación profesional.

d) Diligencia profesional: si la actividad de auditoría interna está adecuadamente planificada, supervisada, revisada y documentada. Debe tenerse en cuenta la existencia de manuales de auditoría, programas y papeles de trabajo adecuados.

### **Coordinación con la auditoría interna**

15. Cuando el auditor externo planifique utilizar el trabajo de auditoría interna, debe evaluar el programa de actuación previsto para el ejercicio y comentarlo lo antes posible.

Si el trabajo de auditoría interna fuera un factor a considerar en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos del auditor externo, es conveniente acordar de antemano la fecha de ejecución de ese trabajo, el ámbito a cubrir en el alcance de las pruebas, los métodos para selección de muestras, la forma de documentar el trabajo realizado y los procedimientos de revisión e informe.

16. La relación con la auditoría interna normalmente es más eficaz si se mantienen reuniones con la periodicidad adecuada durante el ejercicio, en un marco de colaboración establecido con el Comité de Auditoría u otro órgano del que dependa la auditoría interna. El auditor externo debe requerir la información y tener acceso a los informes importantes de auditoría interna y, además, ser informado de cualquier asunto de interés del que haya podido tener conocimiento el auditor interno, que pudiera afectar a su trabajo, y, por consiguiente, deberá valorar la posibilidad de incluir en su informe una salvedad por limitación al alcance en el supuesto de que no se le facilite la información requerida a este respecto.

En relación con este apartado, se ha de tener en cuenta lo establecido en el artículo 3 de la ley de Auditoría de Cuentas, cuyo contenido es el siguiente:

"Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del Informe de Auditoría de Cuentas."

### **Evaluación y comprobación del trabajo de auditoría interna**

17. Cuando el auditor externo pretenda utilizar un trabajo específico de auditoría interna, debe evaluarlo y realizar comprobaciones para confirmar que es adecuado para sus objetivos.

18. La evaluación de un trabajo específico de auditoría interna implica tener en cuenta si el alcance del trabajo y los programas son adecuados, así como si se mantiene la evaluación preliminar de la función de auditoría interna.

Tal evaluación puede contemplar si:

- el trabajo se ha realizado por auditores internos con formación y competencia técnica adecuada, y si el trabajo de sus ayudantes es debidamente supervisado, revisado y documentado;
- se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar razonablemente las conclusiones a las que se ha llegado;
- las conclusiones obtenidas son adecuadas a las circunstancias, y los informes preparados guardan coherencia con los resultados del trabajo realizado; y
- cualquier excepción o asunto inusual puesto de manifiesto por la auditoría interna ha sido adecuadamente resuelto.

19. La naturaleza, momento de realización y alcance de las pruebas sobre el trabajo específico del auditor interno dependerá del criterio del auditor externo acerca del riesgo y de su importancia relativa, de la evaluación preliminar de la auditoría interna y de la conclusión sobre el trabajo específico en cuestión. Tales pruebas pueden incluir el examen de partidas ya revisadas por la auditoría interna, la verificación de otras partidas similares y la observación de los procedimientos de auditoría interna.

20. El auditor externo documentará las conclusiones relativas al trabajo específico de auditoría interna que haya evaluado y comprobado.