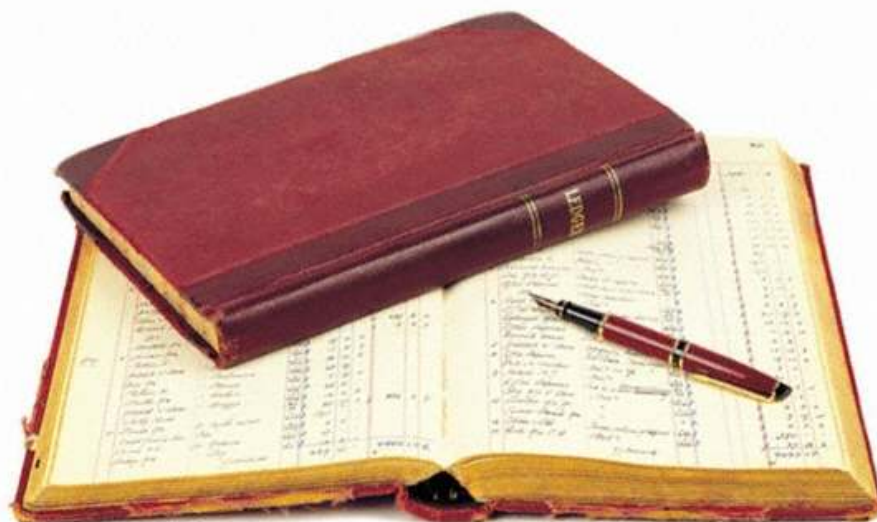


# Auditoría Externa: Responsabilidades cuando se Trabaja con Otros Profesionales

María Belén Padin<sup>1</sup>  
Universidad de Buenos Aires

## RESUMEN DEL ARTÍCULO

El contador público cuando acepta ser designado como auditor externo, acepta responsabilidad inherente a tal función. A lo largo de este trabajo, se ha querido destacar de forma específica cuáles son las responsabilidades que recaen sobre el auditor cuando actúa en conjunto con otros profesionales, o utiliza sus servicios. Cuando el auditor utiliza el trabajo de otro auditor, puede elegir si asume la responsabilidad por el trabajo, o si limita su responsabilidad al trabajo realizado por él, y no al realizado por su colega.



---

<sup>1</sup> Contadora Pública de la Universidad de Buenos Aires, Auxiliar docente e investigadora del Instituto de investigaciones en Administración, Contabilidad y Matemática del proyecto “E005 Impacto del comercio electrónico en la contabilidad: hacia una respuesta interdisciplinaria para el ejercicio de la función de auditora. Directora: ELSA BEATRIZ SUAREZ KIMURA”

## 1. INTRODUCCIÓN

Cuando un Contador Público es contratado como auditor externo se compromete a emitir un informe en el cual expresará su opinión sobre los estados contables del ente (puede suceder que el auditor finalmente deba abstenerse de opinar, pero esta es una excepción, ya que lo normal es que cuando se requieren los servicios de un auditor se espera que emita un informe).

Al aceptar ser designado como auditor externo, el contador público acepta también las responsabilidades que recaen sobre él. Que son inherentes a su desempeño profesional y que están regidas por las normas profesionales dentro de las cuales debe encuadrar su actividad.

A lo largo de este trabajo, se estudiará qué responsabilidades recaen sobre el auditor cuando actúa en colaboración con otros profesionales. Los casos específicos que se estudiarán son:

- 1) responsabilidad por la utilización del trabajo de otro auditor;
- 2) consideración del trabajo de auditoria interna; y
- 3) utilización del trabajo de un experto.

Para ello se mencionarán las normas internacionales de auditoria (NIA) que tratan cada tema en específico, y alguna norma en particular que exista de otro organismo al respecto.

## 2.- RESPONSABILIDAD POR LA UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR

La norma internacional que contempla específicamente este tema es la NIA 600 "USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR". En esta norma se trata todo lo concerniente a la utilización del trabajo de otro profesional cuando se desarrolla una auditoria.

La norma plantea todos los pasos que debe dar el auditor principal para satisfacerse del trabajo del otro profesional antes de confiar en él. Entre otros se menciona que el auditor principal (como denomina al auditor que tiene la responsabilidad de emitir un informe sobre los estados contables de un ente cuando éstos incluyen información contable de uno o más componentes auditados por otro auditor) debe: considerar **la idoneidad profesional del otro auditor** en el contexto de la asignación específica; efectuar procedimientos con el objeto de obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente de que el trabajo del otro

auditor es adecuado para sus fines; deberá informarle al otro auditor acerca de los requisitos de independencia relacionados tanto con el ente como con el componente y obtener una manifestación por escrito en cuanto al cumplimiento de dichos requisitos, el uso que le dará al trabajo y al informe del otro auditor y coordinar los esfuerzos de ambos en la etapa inicial de planificación de la auditoría y los requisitos contables, de auditoría e información y obtener una manifestación por escrito en cuanto al cumplimiento de éstos.

También establece que el auditor principal deberá documentar en los papeles de trabajo todo aquello relacionado con la utilización del trabajo del otro auditor y las conclusiones a las que arribe.

Como vemos es muy difícil satisfacerse del trabajo de otro auditor, y lograr reunir evidencia confiable de su trabajo. Un claro ejemplo donde se da esta situación es cuando se audita una entidad que posee controladas. Por eso la mayoría de las grandes firmas de auditoría, cuando auditan una controlante suelen pactar que se auditen también las controladas mediante las sucursales de la propia firma de auditoría. Esto unifica los criterios y le permite satisfacerse al auditor de que las controladas serán auditadas siguiendo los mismos procedimientos que él utiliza en la matriz. Sin embargo, esta norma es de gran utilidad para los estudios pequeños o medianos que deben auditar entidades que quizás poseen una pequeña controlada en otro país o región, y que es auditada por otro estudio.

### **3.- RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR CUANDO CONSIDERA UTILIZAR PARTE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA**

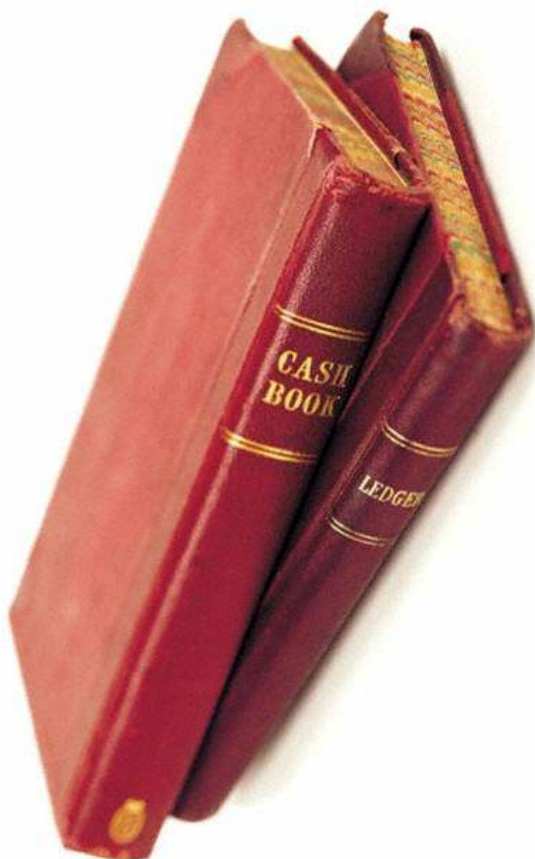
La norma internacional que contempla específicamente este tema es la NIA 610 “CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA”.

El objetivo de esta norma es establecer lineamientos acerca de la consideración del trabajo de auditoría interna por parte del auditor externo.

Cuando la NIA menciona a la auditoría interna se refiere a la actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio para la misma. Sus funciones, entre otras, incluyen examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.

El auditor externo deberá realizar una evaluación de la función de auditoría interna cuando ésta sea relevante para la evaluación del riesgo por parte del auditor externo.

Si el auditor externo quiere usar trabajo específico de auditoría interna debe evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para sus propósitos. La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a efectuarse dependerá del juicio del auditor externo acerca del riesgo e importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Por último el auditor debería registrar las conclusiones sobre el trabajo específico de auditoría interna que ha sido evaluado y probado.



La norma AS5 de la Public Company Oversight Board<sup>2</sup> plantea que, para propósitos de una auditoría externa el auditor podría utilizar parte del trabajo de los auditores internos. Sin embargo aclara que el auditor debe evaluar la objetividad y competencia de las personas cuyo trabajo planea utilizar para determinar el grado de extensión de la información a usar. Es decir, si las personas poseen un alto grado de objetividad y competencia, más trabajo realizado por ellos podrá utilizarse. También dependerá de los riesgos asociados a ese control, a mayor riesgo, más procedimientos deberá desarrollar el auditor externo para satisfacerse de su funcionamiento.

Como vemos, las normas no se oponen a confiar en el trabajo de un auditor interno. Sin embargo, recordemos que el auditor externo es responsable por su informe, y éste es consecuencia de los procedimientos aplicados al desarrollar la auditoría, por lo cual, debería cerciorarse de que la información brindada por los auditores internos fue suficientemente evaluada y corroborada antes de decidir confiar en ella.

---

<sup>2</sup> Auditing Standard No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements. PCAOB. 2007

#### **4.- RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EXTERNO CUANDO UTILIZA EL TRABAJO DE UN EXPERTO**

Este tema está tratado específicamente en la NIA 620 “COMO UTILIZAR EL TRABAJO DE UN EXPERTO”.

La norma indica que si el auditor decide recurrir a los servicios prestados por un experto deberá contar con evidencias de auditoría suficientes y adecuadas para demostrar que el trabajo es apropiado.

El trabajo de un experto puede ser requerido para la valuación de determinados tipos de activos, para determinar cantidades o condición física de los bienes, determinación de montos utilizando técnicas o métodos especializados, entre otros. Un ejemplo de la utilización del trabajo de un experto lo da la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría 1013 “Comercio Electrónico-Efecto en la Auditoría de Estados Financieros”, la cual proporciona una guía para ayudar a los auditores de los estados financieros cuando un ente participa en una actividad comercial que tiene lugar mediante computadoras conectadas a una red pública, como Internet. Ella establece que el nivel de habilidades y conocimiento requerido para entender el efecto del comercio electrónico en la auditoría variará con la complejidad de las actividades de comercio electrónico de la entidad. En ciertas circunstancias, el auditor puede tomar la decisión de utilizar el trabajo de un experto si, por ejemplo, considera apropiado poner a prueba los controles tratando de penetrar los estratos de seguridad del sistema de la entidad. Cuando usa el trabajo de un experto, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de auditoría. Otro ejemplo, es cuando el auditor trabaja en una entidad donde el sistema de computación es dominante, es decir, donde la mayoría de los procedimientos se realizan automáticamente por sistema. En esos casos, el auditor debe necesariamente recurrir a especialistas en sistemas que puedan probar la integridad y confiabilidad del sistema, porque de ello dependerá la extensión de sus pruebas y el grado de detalle a aplicar a cada rubro, según pueda confiarse en los controles del sistema o no.

La NIA 620 destaca que el auditor deberá considerar el conocimiento y experiencia previa del equipo de trabajo sobre el asunto que se considera, el riesgo de manifestaciones erróneas basadas en la naturaleza y complejidad del tema y la cantidad y calidad de otros elementos de auditoría disponibles para decidir si recurre o no a la ayuda de un experto.

El auditor deberá evaluar lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría respecto de la aseveración de los estados financieros que está siendo considerada. Esto consiste en evaluar si las conclusiones a las que llegó el experto se reflejan en los estados contables y si sustenta las aseveraciones de los mismos. También implica la consideración de los datos básicos utilizados, los supuestos y métodos usados y su coherencia con los ejercicios anteriores y los resultados del trabajo del experto a la luz del conocimiento general que posee el auditor del negocio y de los resultados de otros procedimientos de auditoría. Esto es particularmente importante en aquellos casos en que el auditor decide emitir un informe con salvedades o adverso, como consecuencia del trabajo del experto. Además, si el auditor decide emitir un informe con salvedades y considera apropiado referirse al trabajo del experto o describirlo (incluyendo su identidad y alcance de su participación) deberá ser autorizado por el experto para hacerlo.

El objetivo principal de recurrir a un experto es obtener la opinión de un especialista sobre un tema o área sobre la cual los conocimientos del auditor no son suficientes, y no puede esperarse que por sí sólo pueda obtener información confiable y concluyente para emitir su informe.

## **5.- CONCLUSIONES**

El contador público cuando acepta ser designado como auditor externo, acepta implícitamente las responsabilidades inherentes a tal función. A lo largo de este trabajo, se ha querido destacar específicamente cuáles son las responsabilidades que recaen sobre el auditor cuando actúa en conjunto con otros profesionales, o utiliza sus servicios. Cuando el auditor utiliza el trabajo de otro auditor, puede elegir si asume la total responsabilidad por el trabajo, o si limita su responsabilidad al trabajo realizado por él, y no al realizado por su colega.

Si el auditor elige asumir toda la responsabilidad, es igual que si hubiera realizado él mismo los procedimientos que ejecutó el otro auditor. Por ello las normas son tan insistentes cuando dicen que el auditor principal debe satisfacerse de que el trabajo realizado por el otro auditor fue el adecuado, y en que el auditor principal debe revisar los papeles de trabajo del otro auditor. Una vez asumida la responsabilidad por el trabajo total, el auditor principal no podrá excusarse, si posteriormente se le reclamara, en que parte del trabajo la realizó otro colega, ya que al emitir su informe no mencionó este hecho.

Si en cambio decide, porque no pudo revisar los papeles de trabajo del otro auditor o porque no estuvo conforme con su trabajo, limitar su responsabilidad debe mencionar este hecho en

su informe, tanto en el párrafo de limitaciones al alcance como en el de opinión. Así, si en el futuro surgieran reclamos por su desempeño, no respondería por el trabajo del otro auditor, al haber dejado en claro en los párrafos pertinentes que limitaba su responsabilidad a su propio trabajo.

Cuando el auditor decide recurrir al trabajo de auditoría interna, debe estar seguro de que este es útil para sus fines. Es decir, las normas le exigen al auditor que verifique el posicionamiento dentro de la entidad del sector de auditoría interna y que revise su trabajo para asegurarse de que fue realizado correctamente y que no posee sesgos por estar realizado por personal que pertenece al ente.

En este caso, el auditor no puede limitar su responsabilidad, debe asumir toda la responsabilidad por el trabajo, ya sea que lo haya realizado él o que lo haya tomado del sector de auditoría interna. Por ello debe ser cuidadoso al aceptar un trabajo realizado por auditoría interna, ya que en caso de futuros reclamos, no podrá argumentar que no realizó tales procedimientos, ya que al aceptarlo se interpreta que puso satisfacerse que eran aceptables para su trabajo.

Cuando el auditor decide recurrir a los servicios de un experto, también asume la responsabilidad por su trabajo. Las normas son claras cuando enuncian que el trabajo del experto puede citarse, sólo en el caso de que su informe sea distinto de uno sin salvedades. Además se requiere la autorización del experto. Sin embargo, el señalar en su informe que se basó en el trabajo de un experto no lo exime de responsabilidad.

Como puede observarse, el auditor externo debe ser muy cuidadoso con la redacción de su informe y en la evaluación del trabajo de auditoría interna y de un experto, ya que está en juego su responsabilidad, tanto civil y penal, como profesional.

## 6.- BIBLIOGRAFÍA

International Federations of Accountants (IFAC) Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, (2008) <http://www.ifac.org>

Public Company Oversight Board, Bylaws and Rules-Standards. <http://www.pcaobus.org>