

# Norma Internacional de Auditoría 620

## UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

(NIA-ES 620)

*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)*

### CONTENIDO

|                                                                                                    | Apartado |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Introducción</b>                                                                                |          |
| Alcance de esta NIA .....                                                                          | 1-2      |
| La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría .....                           | 3        |
| Fecha de entrada en vigor .....                                                                    | 4        |
| <b>Objetivos</b> .....                                                                             | 5        |
| <b>Definiciones</b> .....                                                                          | 6        |
| <b>Requerimientos</b>                                                                              |          |
| Determinación de la necesidad de un experto del auditor .....                                      | 7        |
| Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría .....            | 8        |
| Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor .....                                 | 9        |
| Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor .....               | 10       |
| Acuerdo con el experto del auditor .....                                                           | 11       |
| Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor .....                              | 12-13    |
| Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría .....                                 | 14-15    |
| <b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>                                         |          |
| Definición de experto del auditor .....                                                            | A1-A3    |
| Determinación de la necesidad de un experto del auditor .....                                      | A4-A9    |
| Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría .....            | A10-A13  |
| Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor .....                                 | A14-A20  |
| Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor .....               | A21-A22  |
| Acuerdo con el experto del auditor .....                                                           | A23-A31  |
| Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor .....                              | A32-A40  |
| <br>Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor |          |

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620, «Utilización del trabajo de un experto del auditor», debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

### Introducción

#### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
2. Esta NIA no trata de:
  - (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se tratan en la NIA 220<sup>1</sup>; ni de
  - (b) la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización, especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección), la cual se trata en la NIA 500<sup>2</sup>.

#### La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría

3. El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y la utilización por el auditor del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor, habiéndose atendido a lo dispuesto en esta NIA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

#### Fecha de entrada en vigor

4. *Apartado suprimido.*

#### Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:
  - (a) determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y

---

<sup>1</sup> NIA 220, «Control de calidad de la auditoría de estados financieros», apartados A10, A20-A22.

<sup>2</sup> NIA 500, «Evidencia de auditoría», apartados A34-A48.

- (b) en caso de utilizar el trabajo de un experto del auditor, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines del auditor.

### **Definiciones**

- 6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) Experto del auditor: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: Apartado A1-A3)
  - (b) Especialización: cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.
  - (c) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

### **Requerimientos**

#### **Determinación de la necesidad de un experto del auditor**

- 7. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref: Apartados A4-A9)

#### **Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría**

- 8. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref.: Apartado A10)
  - (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
  - (b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;
  - (c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;
  - (d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y
  - (e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref.: Apartados A11-A13)

### **Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor**

9. El auditor evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref: Apartados A14-A20)

### **Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor**

10. El auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor, que le permita: (Ref: Apartados A21-A22)
  - (a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor; y
  - (b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del auditor.

### **Acuerdo con el experto del auditor**

11. El auditor acordará con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A23-A26)
  - (a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: Apartado A27)
  - (b) las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto; (Ref: Apartados A28-A29)
  - (c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y (Ref: Apartado A30)
  - (d) la necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad. (Ref: Apartado A31)

### **Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor**

12. El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor, incluido: (Ref: Apartado A32)
  - (a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría; (Ref: Apartados A33-A34)
  - (b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A35-A37)
  - (c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. (Ref: Apartados A38-A39)
13. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor: (Ref: Apartado A40)

- (a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o
- (b) aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

#### **Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría**

- 14. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión. (Ref: Apartado A41)
- 15. Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión. (Ref: Apartado A42)

\*\*\*

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

##### **Definición de experto del auditor (Ref: Apartado 6(a))**

- A1. La especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede consistir en especialización en materias tales como las siguientes:
  - La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
  - El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
  - La estimación de reservas de petróleo y gas.
  - La valoración de pasivos medioambientales y de los costes de saneamiento.
  - La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.
  - El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.
- A2. En muchos casos, la distinción entre especialización en contabilidad o auditoría y especialización en otro campo es clara, incluso cuando se trata de un área especializada de contabilidad o auditoría. Por ejemplo, con frecuencia es fácil distinguir una persona especializada en la aplicación de métodos de contabilización de impuestos diferidos de un experto en legislación fiscal. El primero no es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo contable; el segundo es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo jurídico. Se pueden hacer distinciones similares en otras áreas, por ejemplo, entre la especialización en métodos de contabilización de instrumentos financieros y la especialización en modelos complejos de valoración de instrumentos financieros. Sin embargo, en algunos casos, especialmente en aquellos relacionados con un área emergente de

especialización en contabilidad o auditoría, establecer una distinción entre áreas especializadas de contabilidad o auditoría y la especialización en otro campo será una cuestión de juicio profesional. Las reglas y normas profesionales aplicables relativas a los requerimientos de formación y competencia para profesionales de la contabilidad y auditores pueden facilitar al auditor la aplicación de dicho juicio<sup>3</sup>.

- A3. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar de qué modo los requerimientos de esta NIA se ven afectados por el hecho de que el experto del auditor pueda ser tanto una persona como una organización. Por ejemplo, al evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, puede ocurrir que el experto sea una organización a la que el auditor ha recurrido con anterioridad, pero que el auditor no haya tratado previamente con la persona concreta designada por dicha organización para el encargo particular; o puede ocurrir lo contrario, es decir, que el auditor conozca el trabajo de la persona concreta, pero no conozca la organización a la que se ha incorporado dicho experto. En ambos casos, tanto las cualidades propias de la persona como las cualidades de dirección de la organización (tales como los sistemas de control de calidad que la organización aplica) pueden ser relevantes para la evaluación a realizar por el auditor.

### **Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)**

- A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para facilitar al auditor una o más de las siguientes actuaciones:
- La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno.
  - La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
  - La determinación e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros.
  - El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos valorados en las afirmaciones, incluidas pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
  - La evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida en la formación de una opinión sobre los estados financieros.
- A5. Los riesgos de incorrección material pueden aumentar cuando la dirección necesita especialización en un campo distinto al de la contabilidad para preparar los estados financieros, por ejemplo, porque esto puede indicar cierta complejidad o porque la dirección puede no poseer conocimientos del campo de especialización. Si a la hora de preparar los estados financieros la dirección no posee la especialización necesaria, puede recurrir a un experto de la dirección para hacer frente a dichos riesgos. Los controles relevantes, incluidos los controles relacionados con el trabajo del experto de la dirección, en su caso, pueden también reducir los riesgos de incorrección material.
- A6. Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con cualificaciones en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. El socio del encargo debe satisfacerse de que el equipo

---

<sup>3</sup> Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación (*International Education Standard*) n° 8, «Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales», puede resultar útil.

del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría<sup>4</sup>. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo<sup>5</sup>. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

- A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:
- La experiencia en la auditoría de entidades que requieren dicha especialización para la preparación de sus estados financieros.
  - La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta<sup>6</sup>.
  - La discusión con auditores que han realizado encargos similares.
- A8. En otros casos, sin embargo, el auditor puede determinar que es necesario recurrir a un experto del auditor, u optar por hacerlo, para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Entre los aspectos a tener en cuenta a la hora de decidir si se recurre a un experto del auditor cabe señalar los siguientes:
- Si la dirección ha recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros (véase el apartado A9).
  - La naturaleza y la significatividad de la cuestión, incluida su complejidad.
  - Los riesgos de incorrección material que comporta la cuestión.
  - La naturaleza prevista de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos: el conocimiento del auditor y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichas cuestiones; y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- A9. Cuando la dirección haya recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros, la decisión del auditor sobre si recurre a un experto del auditor puede también verse influida por factores como los siguientes:
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
  - Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.

<sup>4</sup> NIA 220, apartado 14.

<sup>5</sup> NIA 300, «Planificación de la auditoría de estados financieros», apartado 8(e).

<sup>6</sup> NIA 220, apartado A21.

- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- La competencia y la capacidad del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto a normas técnicas para la realización de su trabajo o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- Cualquier control de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.

La NIA 500<sup>7</sup> contiene requerimientos y orientaciones sobre el efecto de la competencia, la capacidad y la objetividad de los expertos de la dirección en la fiabilidad de la evidencia de auditoría.

### **Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8)**

A10. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de la competencia, de la capacidad y de la objetividad del experto.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, a las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

### *Políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 8(e))*

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, esté sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de dicha firma de conformidad con la NICC 1<sup>8</sup> o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes<sup>9</sup>. En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, que comparte con la firma de auditoría políticas y procedimientos de control de calidad comunes.

---

<sup>7</sup> NIA 500, apartado 8.

<sup>8</sup> NICC 1, «Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados», apartado 12(f).

<sup>9</sup> NIA 220, apartado 2.



---

Las referencias en esta norma a la NICC 1, deben entenderse referidas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

---

- A12. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y no está sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1<sup>10</sup>. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como a un miembro del equipo del encargo, y que, por lo tanto, esté sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, y a otros requerimientos profesionales que establezcan dichas disposiciones.
- A13. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes indique lo contrario<sup>11</sup>. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a cuestiones como las siguientes:
- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
  - Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
  - La evaluación por el auditor de la adecuación del trabajo del experto del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma de auditoría pueden proporcionar a los expertos internos del auditor un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma de auditoría, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del auditor, pueden afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.
  - Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
  - Acuerdo con el experto del auditor.

Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

#### **Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (Ref: Apartado 9)**

- A14. La competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor son factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado para los fines del auditor. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto del auditor. La capacidad se refiere a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo. Entre los factores que influyen en la capacidad se pueden incluir, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses

---

<sup>10</sup> NICC 1, apartado 12(f).

<sup>11</sup> NIA 220, apartado 4.

o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

A15. La información relativa a la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
- Artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).

A16. Entre las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor figura la de si el trabajo de dicho experto está o no sujeto a normas técnicas de ejecución o a otros requerimientos profesionales o sectoriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones profesionales o asociaciones sectoriales, normas de acreditación de un organismo de habilitación o requerimientos impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.

A17. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La pertinencia que la competencia del experto del auditor tiene a efectos de la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialización dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto del auditor en relación con los requerimientos de contabilidad y auditoría aplicables; por ejemplo, el conocimiento de hipótesis y métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si algún hecho inesperado o cambio en las condiciones o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, a medida que avanza la auditoría.

A18. Un amplio espectro de circunstancias puede amenazar la objetividad; por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden eliminar o reducir dichas amenazas, y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la profesión del experto del auditor o la normativa) como por el entorno de trabajo del experto del auditor (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad). También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.

A19. La evaluación de la significatividad de las amenazas a la objetividad y de la necesidad de salvaguardas puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. Puede haber algunas circunstancias en las que las salvaguardas no puedan reducir las amenazas a un

nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del auditor propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información que está siendo auditada, es decir, si el experto del auditor es un experto de la dirección.

A20. Al evaluar la objetividad del experto externo del auditor, puede ser relevante:

- (a) Indagar ante la entidad sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tenga la entidad con el experto externo del auditor y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
- (b) Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Entre los intereses y relaciones que puede ser relevante discutir con el experto del auditor, se incluyen los siguientes:
  - Intereses financieros.
  - Relaciones empresariales y personales.
  - Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

En algunos casos, también puede ser adecuado que el auditor obtenga una manifestación escrita del experto externo del auditor sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que el experto tenga conocimiento.

#### **Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor (Ref:**

Apartado 10)

A21. El auditor puede obtener conocimiento del campo de especialización del experto del auditor a través de los medios descritos en el apartado A7 o mediante discusión con el experto.

A22. Algunos aspectos del campo del experto del auditor relevantes para el conocimiento del auditor pueden ser, entre otros:

- Si el campo de dicho experto encierra áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría (véase el apartado A17).
- Si son de aplicación normas profesionales, o de otro tipo, y requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del auditor, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados para los fines de la información financiera.
- La naturaleza de los datos o de la información internos o externos que utiliza el experto del auditor.

#### **Acuerdo con el experto del auditor (Ref: Apartado 11)**

A23. La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor pueden ser muy distintos según las circunstancias, del mismo modo que lo pueden ser las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación

entre el auditor y el experto del auditor. Por lo tanto, se requiere que dichas cuestiones se acuerden entre el auditor y el experto del auditor, con independencia de que éste sea un experto externo o interno.

A24. Las cuestiones señaladas en el apartado 8 pueden afectar al grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el auditor y el experto del auditor, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. Por ejemplo, los siguientes factores pueden sugerir la necesidad de un acuerdo más detallado de lo que lo sería en otros casos, o de que el acuerdo se realice por escrito:

- El experto del auditor tendrá acceso a información sensible o confidencial de la entidad.
- Las funciones o responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor son diferentes de las que se esperan normalmente.
- Se aplican requerimientos legales o reglamentarios de varias jurisdicciones.
- La materia con la que está relacionado el trabajo del experto del auditor es muy compleja.
- El auditor no ha utilizado anteriormente trabajo alguno realizado por dicho experto.
- Cuanto mayor sea la extensión del trabajo del experto del auditor y su significatividad en el contexto de la auditoría.

A25. El acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor a menudo adopta la forma de una carta de encargo. En el anexo se enumeran las cuestiones que el auditor puede plantearse incluir en la carta de encargo, o en cualquier otra forma de acuerdo con el experto externo del auditor.

A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:

- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, las políticas y los procedimientos establecidos a los que el experto se encuentra sujeto pueden comprender políticas y procedimientos concretos en relación con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas y procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

*Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo* (Ref: Apartado 11(a))

A27. A menudo puede ser pertinente, al acordar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor, abordar explícitamente cualquier norma técnica de realización del trabajo que sea aplicable u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto deba cumplir.

*Funciones y responsabilidades respectivas* (Ref: Apartado 11(b))

A28. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor puede precisar lo siguiente:

- Si el auditor o el experto del auditor realizarán pruebas detalladas sobre los datos fuente.
- El consentimiento para que el auditor discuta los hallazgos o conclusiones del experto del auditor con la entidad y con otras personas, y para que incluya detalles de los hallazgos o conclusiones del experto en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario (véase el apartado A42).
- Cualquier acuerdo de informar al experto del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

*Papeles de trabajo*

A29. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor también puede incluir un acuerdo sobre el acceso de cada uno de ellos a los papeles de trabajo del otro, así como sobre la conservación de dichos papeles. Cuando el experto del auditor sea un miembro del equipo del encargo, los papeles de trabajo de dicho experto formarán parte de la documentación de auditoría. Sin perjuicio de cualquier acuerdo en contrario, los papeles de trabajo de los expertos externos del auditor son propiedad de éstos y no forman parte de la documentación de auditoría.

*Comunicación* (Ref: Apartado 11(c))

A30. Una comunicación recíproca eficaz facilita la correcta integración de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del experto del auditor con otros trabajos de la auditoría, y la adecuada modificación de los objetivos del experto del auditor en el curso de la auditoría. Por ejemplo, cuando el trabajo del experto del auditor guarda relación con las conclusiones del auditor sobre un riesgo significativo, pueden ser adecuados tanto un informe escrito formal al concluir el trabajo del experto, como informes verbales a medida que avanza el trabajo. La identificación de socios o de empleados concretos que hagan de enlace con el experto del auditor y de procedimientos para la comunicación entre el experto y la entidad facilita una comunicación oportuna y eficaz, especialmente en encargos grandes.

*Confidencialidad* (Ref: Apartado 11(d))

A31. Es necesario que los preceptos en materia de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a los que esté sujeto el auditor también se apliquen al experto del auditor. Pueden existir requerimientos adicionales impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias. Asimismo, la entidad también puede haber solicitado que se acuerden con los expertos externos del auditor requisitos de confidencialidad específicos.

**Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (Ref: Apartado 12)**

- A32. La evaluación por parte del auditor de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto del auditor, así como la naturaleza del trabajo realizado por el experto del auditor afectan a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor.

*Hallazgos y conclusiones del experto del auditor (Ref: Apartado 12(a))*

- A33. Entre los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor, se incluyen los siguientes:
- Indagaciones ante el experto del auditor.
  - Revisión de los papeles de trabajo e informes del experto del auditor.
  - Procedimientos corroborativos, como:
    - Observación del trabajo del experto del auditor;
    - Examen de datos publicados, como informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas;
    - Confirmación de cuestiones relevantes con terceros;
    - Aplicación de procedimientos analíticos detallados; y
    - Reejecución de cálculos.
  - Discusión con otro experto que posea la especialización pertinente cuando, por ejemplo, los hallazgos o las conclusiones del experto del auditor no sean congruentes con otra evidencia de auditoría.
  - Discusión del informe del experto del auditor con la dirección.
- A34. Entre los factores relevantes para evaluar la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto del auditor, ya sea en un informe o bajo cualquier otra forma, puede incluirse el hecho de que dichos hallazgos o conclusiones:
- se presenten de un modo que sea congruente con las posibles normas profesionales o sectoriales del experto del auditor;
  - se expresen claramente, haciendo referencia a los objetivos acordados con el auditor, el alcance del trabajo realizado y las normas aplicadas;
  - se basen en un periodo adecuado y tengan en cuenta los hechos posteriores al cierre, cuando proceda;
  - estén sujetos a reservas, limitaciones o restricciones de uso, y, de ser así, el hecho de que ello tenga o no consecuencias para el auditor; y
  - se basen en una consideración adecuada de los errores o desviaciones encontrados por el experto del auditor.

*Hipótesis, métodos y datos fuente*

Hipótesis y métodos (Ref: Apartado 12(b))

- A35. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en evaluar hipótesis y métodos subyacentes, incluidos, en su caso, modelos, utilizados por la dirección para la realización de una estimación contable, es probable que los procedimientos del auditor estén, principalmente, dirigidos a evaluar si el experto del auditor ha revisado adecuadamente dichas hipótesis y métodos. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor para su comparación con la estimación puntual de la dirección, los procedimientos del auditor pueden dirigirse principalmente a la evaluación de las hipótesis y de los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, utilizados por el experto del auditor.
- A36. La NIA 540<sup>12</sup> analiza las hipótesis y los métodos utilizados por la dirección al realizar estimaciones contables, incluido, en algunos casos, el uso de modelos altamente especializados desarrollados por la entidad. Aunque dicho análisis se inscribe en el contexto de la obtención por parte del auditor de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las hipótesis y métodos de la dirección, también puede facilitar al auditor la evaluación de las hipótesis y métodos del experto del auditor.
- A37. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de hipótesis y métodos que sean significativos, son factores relevantes para la evaluación por el auditor de dichas hipótesis y métodos el hecho de que:
- estén generalmente aceptados en el campo del experto del auditor;
  - sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable;
  - dependan del empleo de modelos especializados; y
  - sean congruentes con los de la dirección, y, de no serlo, el motivo y los efectos de las diferencias.

Datos fuente utilizados por el experto del auditor (Ref: Apartado 12(c))

- A38. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de datos fuente significativos para el trabajo de dicho experto, se pueden utilizar procedimientos como los siguientes a fin de realizar pruebas sobre dichos datos:
- La verificación del origen de los datos, incluida la obtención de conocimiento y, cuando proceda, la realización de pruebas, sobre los controles internos relativos a los datos y, en su caso, su transmisión al experto.
  - La revisión de los datos a efectos de integridad y congruencia interna.
- A39. En muchos casos, el auditor puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Sin embargo, en otros casos, cuando la naturaleza de los datos fuente utilizados por el experto del auditor sea muy técnica en relación con el campo del experto, éste puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Si el experto del auditor ha realizado pruebas sobre los datos fuente, la indagación ante el experto por parte del auditor o la supervisión o revisión de las pruebas de dicho experto pueden ser adecuadas

---

<sup>12</sup> NIA 540, «Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar», apartados 8, 13 y 15.

para la evaluación por parte del auditor de la relevancia, integridad y exactitud de los datos.

### *Trabajo inadecuado* (Ref: Apartado 13)

A40. Si el auditor concluye que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor y no puede resolver la cuestión mediante los procedimientos de auditoría adicionales requeridos en el apartado 13 -lo cual puede suponer la realización de trabajo adicional, tanto por el experto como por el auditor, o la asignación o contratación de otro experto- puede ser necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 debido a que el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente<sup>13</sup>.

### **Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría** (Ref: Apartados 14-15)

- A41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del auditor (*se ha suprimido el ejemplo*).
- A42. En algunas circunstancias puede ser adecuado referirse al experto del auditor en un informe de auditoría en el que se expresa una opinión modificada, con el fin de explicar la naturaleza de la modificación. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto del auditor antes de hacer dicha referencia.

## **Anexo**

### **(Ref: Apartado A25)**

### **Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor**

En este anexo se enumeran cuestiones que el auditor puede considerar incluir en cualquier acuerdo con un experto externo del auditor. La siguiente relación tiene carácter ilustrativo, no exhaustivo, y su propósito es sólo el de servir de guía que pueda utilizarse conjuntamente con las consideraciones que se recogen en esta NIA. La decisión de incluir determinadas cuestiones en el acuerdo depende de las circunstancias del encargo. Esta relación también puede facilitar la consideración de las cuestiones a incluir en un acuerdo con un experto interno del auditor.

### **Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto externo del auditor**

- La naturaleza y el alcance de los procedimientos que el experto externo del auditor va a aplicar.
- Los objetivos del trabajo del experto externo del auditor, teniendo en cuenta la importancia relativa y los riesgos asociados a la cuestión con la que está relacionado el tra-

<sup>13</sup> NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente», apartado 6(b).



bajo del experto externo del auditor, y, en su caso, el marco de información financiera aplicable.

- Cualesquiera normas técnicas de realización del trabajo aplicables u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto externo del auditor tenga que cumplir.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que el experto externo del auditor utilizará, así como el reconocimiento del que gozan.
- La fecha efectiva o, cuando proceda, el periodo objeto de comprobación de la materia objeto de análisis por el experto externo del auditor y los requerimientos relativos a los hechos posteriores.

### **Funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto externo del auditor**

- Las normas de auditoría y de contabilidad aplicables, así como los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- El consentimiento del experto externo del auditor para la utilización que prevé hacer el auditor del informe del experto, incluida cualquier referencia a este, o la revelación de su contenido a terceros; por ejemplo, la referencia a este en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario, o su revelación a la dirección o a un comité de auditoría.
- La naturaleza y la extensión de la revisión por el auditor del trabajo del experto externo del auditor.
- Si los datos fuente serán comprobados por el auditor o por el experto externo del auditor.
- El acceso del experto externo del auditor a los registros, archivos y personal de la entidad y a los expertos contratados por ésta.
- Los procedimientos para la comunicación entre el experto externo del auditor y la entidad.
- El acceso recíproco del auditor y del experto externo del auditor a sus respectivos papeles de trabajo.
- La propiedad y el control de los papeles de trabajo durante el encargo y después de éste, incluido cualquier requerimiento de conservación de archivos.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de realizar su trabajo con la cualificación y diligencia debidas.
- La competencia y la capacidad del experto externo del auditor para realizar el trabajo.
- La expectativa de que el experto externo del auditor utilizará todo el conocimiento que tenga y que sea relevante para la auditoría, o de que, de no ser así, informará al auditor.
- Cualquier restricción sobre la asociación del experto externo del auditor con el informe de auditoría.
- Cualquier acuerdo para informar al experto externo del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

### **Comunicaciones e informes**

- Los métodos y la frecuencia de las comunicaciones, incluidas:
  - La manera en que se comunicarán los hallazgos o conclusiones del experto externo del auditor (por ejemplo, informe escrito o informe verbal, comunicación continua de datos al equipo del encargo).
  - La identificación de las personas concretas del equipo del encargo que harán de enlace con el experto externo del auditor.

- El momento en el que el experto externo del auditor finalizará el trabajo y comunicará al auditor los hallazgos o conclusiones.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud cualquier posible retraso en la finalización del trabajo y cualquier posible reserva o limitación sobre los hallazgos o conclusiones del experto.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud los casos en que la entidad restrinja el acceso del experto a registros, archivos o personal o a expertos que haya contratado la entidad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar al auditor toda la información que el experto considere que pueda ser relevante para la auditoría, incluido cualquier cambio en las circunstancias comunicadas con anterioridad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar las circunstancias que puedan originar una amenaza para la objetividad de dicho experto y cualquier salvaguarda relevante que pueda eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

### **Confidencialidad**

- La necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad, incluidos:
  - Las disposiciones de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a las que esté sujeto el auditor.
  - Los requerimientos adicionales que puedan, en su caso, venir impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
  - Las disposiciones específicas de confidencialidad exigidas, en su caso, por la entidad.