

## **UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR (NIA-ES 620)**

La NIA-ES 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor” establece las responsabilidades que tiene el auditor de cuentas sobre el trabajo de una persona u organización (experto del auditor) en un campo especializado **distinto al de la Contabilidad o la Auditoría**, cuando utiliza este trabajo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La normativa anterior ya trató estos asuntos mediante la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”, aprobada por Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 1996.

### **1.- Introducción**

La NIA-ES 620 trata de las responsabilidades del auditor sobre el trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la Contabilidad o la Auditoría, cuando dicho trabajo sea utilizado para ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Sin embargo, esta NIA-ES no incluye situaciones en las que el auditor consulta a un experto en un área específica de la Contabilidad o la Auditoría, o éste forma parte del equipo del encargo, cubiertas por la NIA-ES 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”; ni tampoco trata de la utilización del trabajo de los “expertos de la dirección”, especializados en un campo distinto al de la Contabilidad o la Auditoría, que han ayudado a la preparación de los estados financieros, contemplados en la NIA-ES 500 “Evidencia de Auditoría”.

El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada. La utilización del trabajo de un experto no reduce su responsabilidad. Si el auditor llega a la conclusión de que el trabajo del experto es adecuado para los fines del auditor, de acuerdo con la presente NIA-ES, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto como evidencia de auditoría adecuada.

### **2.- Objetivos**

Los objetivos del auditor son:

- (a) determinar **si se utiliza el trabajo de un experto del auditor**; y
- (b) en su caso, determinar si dicho trabajo es **adecuado** para los fines del auditor.

### **3.- Definiciones**

El significado de los términos específicos acuñados en la NIA-ES 620, a los efectos de las NIA-ES, son:

- a) **Experto del auditor:** es la persona u organización especializada en un **campo distinto** al de la Contabilidad o la Auditoría, cuyo trabajo se utiliza **por el auditor** para facilitarle la **obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada**. 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.
- 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 la Auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza **por la entidad** para facilitar la preparación de los estados financieros”.

### **4.- Requerimientos**

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

El auditor determinará si el trabajo de un experto del auditor debe utilizarse cuando sea necesaria la especialización en un campo distinto al de la Contabilidad o la Auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

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

La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos varían en función de las circunstancias. Así, el auditor tendrá en cuenta para su determinación, entre otras cuestiones, la naturaleza de la cuestión con la que esté relacionado el trabajo de dicho experto, sus riesgos de incorrección material, la significatividad del trabajo en el contexto de la auditoría, el conocimiento y la experiencia del auditor con los trabajos previos del experto y si éste está sujeto al control de calidad de la firma de auditoría.

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

El auditor ha de evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto necesarias para los fines del auditor.

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

El auditor necesita tener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor para poder determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto y poder evaluar si este trabajo es adecuado a los fines del auditor.

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

El auditor acordará con el experto:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto;
- Las funciones y responsabilidades respectivas;
- La naturaleza, momento y extensión de la comunicación entre ambos ;
- Los requisitos de confidencialidad que el experto ha de cumplir.

#### **4.6 Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (12 y 13).**

Los siguientes aspectos afectarán a la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor deberá llevar a cabo para evaluar si el trabajo del experto es adecuado para sus fines:

- La relevancia y razonabilidad de las conclusiones del experto y su congruencia con otra evidencia de auditoría;
- la relevancia y razonabilidad de las hipótesis y métodos utilizados por el experto; y
- si ha utilizado datos fuente significativos: relevancia, integridad y exactitud de dichos datos.

Si no es adecuado:

- Acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional; o
- Aplicará procedimientos de auditoría adicionales.

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

En un informe con opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo de su experto, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, en cuyo caso indicará en el informe que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión.

Si el auditor emite una opinión modificada, y en el informe se hiciera referencia al trabajo de su experto porque esta mención es relevante para explicar la modificación de su opinión, se indicará expresamente que dicha mención no reduce su responsabilidad. En estos casos, es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto antes de hacer dicha referencia.

#### **4.8 Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor.**

El anexo recogido al final de la NIA-ES enumera a modo de guía ilustrativa, no exhaustiva, algunas cuestiones que el auditor puede considerar incluir en sus acuerdos con los expertos externos del auditor, además de servir de ayuda en la redacción de los acuerdos con sus expertos internos.

## **5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### ***5.1 Definición del experto del auditor (A1 a A3)***

Ejemplos de campos de especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría pueden ser: valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, maquinaria, obras de arte y joyas, intangibles, activos y pasivos en combinaciones de negocios, deterioro de activos, cálculos actuariales, estimaciones mineras, pasivos medioambientales, interpretación de contratos o cuestiones fiscales complejas, entre otros.

Mientras que en la mayoría de los casos la distinción entre el especialista contable y el experto del auditor es clara, en nuevas áreas de especialización en Contabilidad o Auditoría esta distinción es cuestión de juicio profesional<sup>1</sup>. Además, ha de tenerse en cuenta que el hecho de que el experto del auditor sea una persona física o una organización incidirá en la evaluación de su competencia, capacidad y objetividad.

### ***5.2 Determinación de la necesidad de un experto del auditor (A4 aA9)***

El experto puede ayudar al auditor en el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, en la identificación de los riesgos de incorrección material, en la determinación de las respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros, el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de la suficiencia y valoración de la evidencia de auditoría obtenida.

Cuando la Dirección necesita conocimientos especializados para preparar los estados financieros, por su complejidad o porque no tienen estos conocimientos, pueden aumentar los riesgos de incorrección material; entonces es habitual recurrir a un experto de la dirección. Los controles del trabajo del experto de la dirección reducirán los riesgos de incorrección material.

El auditor puede que no tenga la especialización necesaria para auditar unos estados financieros que requieren especialización en un campo distinto al de la Contabilidad. En este caso, el socio del encargo debe satisfacerse de que el equipo del encargo y, en su caso, el experto auditor reúnan en su conjunto la competencia y capacidad necesarias para realizar el encargo de auditoría.

El Auditor puede ser capaz de obtener conocimiento suficiente sin recurrir a un experto del auditor, a pesar de no ser un experto en un determinado campo ajeno, mediante su experiencia en otras auditorías, una formación en ese campo concreto, la discusión con especialistas o con auditores experimentados que realizaron encargos similares.

Para decidir si hay que recurrir a un experto de auditor, debe considerarse en primer lugar si ya hay un experto de la Dirección, la complejidad y significatividad de la cuestión, sus riesgos de incorrección material, la experiencia del auditor con el trabajo de expertos y la disponibilidad de fuentes alternativas

---

<sup>1</sup> La Norma Internacional de Formación nº 8 “Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales” puede ser de utilidad.

de evidencia. Si la Dirección ha recurrido a un experto para la preparación de los estados financieros el auditor deberá considerar su competencia, capacidad y objetividad antes de recurrir a un experto del auditor, cuestión que se aborda en la NIA-ES 500 “Evidencia de auditoría”.

### **5.3 Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (A10 a A13)**

El auditor puede decidir aplicar procedimientos diferentes o más extensos cuando el trabajo del experto trata sobre una cuestión significativa que implique juicios subjetivos y complejos; así como cuando el auditor no ha utilizado en otras ocasiones el trabajo del experto por lo que desconoce su competencia, capacidad y objetividad; cuando el experto aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría y no son consultas lo que se le hace; por el hecho de que el experto no está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, al ser un experto externo al auditor.

Si el experto del auditor es socio o empleado del mismo, estará sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría; sin embargo, si no es miembro del equipo de encargo no está sujeto a las políticas y procedimientos de acuerdo con la Norma de Control de Calidad Interno (Resolución de 26-10-2011 del ICAC), salvo que alguna disposición legal o reglamentaria lo requiera.

### **5.4 Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (A14 a A20)**

La **competencia**, la **capacidad**, y la **objetividad** son factores significativos para determinar si el trabajo del experto es adecuado o no para los fines del auditor. El auditor puede evaluar estos factores apoyándose en su experiencia personal con el experto, en las discusiones con el propio experto o con otros auditores que hayan trabajado con él, si pertenece a una organización profesional o está habilitado, por su bibliografía, o en la política de control de calidad de la firma de auditoría.

Otra cuestión relevante es la sujeción del experto a normas técnicas u otros requerimientos profesionales como normas de ética por pertenecer a organizaciones profesionales, o su acreditación. El área de especialización dentro del campo del experto también es un punto importante, así como su competencia en los requerimientos de contabilidad y auditoría aplicables. También ha de tenerse en cuenta si a lo largo del trabajo se han dado hechos que aconsejen reconsiderar la evaluación inicial del experto.

Las amenazas a la objetividad incluyen el interés propio, la abogacía, la familiaridad, la auto revisión y la intimidación, entre otras. Las salvaguardas pueden reducir o eliminar estas amenazas, apoyándose en estructuras externas (la profesión del experto), o en el entorno de trabajo del experto del auditor (control de calidad), incluyendo posibles salvaguardas específicas para el encargo de auditoría. La significatividad de las amenazas dependerá de la función del experto y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría; sin embargo en determinadas circunstancias las salvaguardas no pueden reducir las amenazas a un nivel aceptable, como cuando el experto del auditor es un experto de la Dirección. Además, al evaluar la objetividad del experto puede ser relevante indagar sobre sus posibles intereses y relaciones con la entidad auditada, y discutir con él las posibles salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable; incluso podría ser adecuado obtener una manifestación escrita del experto externo sobre estas cuestiones.

### **5.5 Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor (A 21 y A22)**

El auditor puede obtener este conocimiento mediante su experiencia en otras auditorías, la formación en ese campo concreto o la discusión con especialistas o con auditores experimentados que realizaron encargos similares. Algunos aspectos relevantes del campo del experto a tener en cuenta por el auditor pueden ser las normas profesionales o reglamentarias, las hipótesis y métodos que utiliza el experto y su grado de aceptación, además de la naturaleza de los datos que utiliza el experto.

### **5.6. Acuerdo con el experto del auditor (A23 a A31)**

El acuerdo puede ser o no por escrito, y más o menos detallado, en función de que el experto tenga acceso a información sensible o confidencial, de que las respectivas funciones o responsabilidades sean diferentes a las normales, de que se apliquen requerimientos legales o reglamentarios de varias jurisdicciones, de la gran complejidad de la materia, de que el auditor no haya utilizado antes ningún trabajo del experto, o de la gran extensión y significatividad del trabajo en el contexto de la auditoría; y podrá tomar la forma de carta de encargo o, si no fuera por escrito, se puede dejar evidencia en los papeles de trabajo o en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.

El acuerdo, en relación con las funciones y responsabilidades respectivas, precisará si el auditor o el experto realizarán pruebas detalladas sobre los datos fuente; asimismo, contemplará el consentimiento para que el auditor discuta los hallazgos del experto con la entidad y con otras personas o la posible inclusión de las conclusiones del experto en el fundamento de una opinión modificada, y la información al experto de las conclusiones del auditor sobre su trabajo.

También se podría incluir un acuerdo sobre el recíproco acceso a los papeles de trabajo, así como sobre su conservación. Si el experto es un miembro del equipo del encargo sus papeles forman parte de la documentación de auditoría; sin embargo, en el caso de expertos externos sus papeles de trabajo no forman parte de esta.

En materia de confidencialidad es necesario que el experto cumpla también los requerimientos éticos a los que esté sujeto el auditor, incluyendo los requerimientos legales o reglamentarios adicionales, además de los posibles requisitos específicos solicitados por la entidad.

### **5.7 Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (A32 a A40)**

La naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos para evaluar la adecuación del trabajo del experto a los fines del auditor dependerán de la evaluación de su competencia, capacidad y objetividad, así como por la familiaridad del auditor en el campo de especialización y la naturaleza del trabajo del experto.

De cara a evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines de este último, los hallazgos y conclusiones del experto del auditor se pueden evaluar mediante procedimientos específicos tales como las indagaciones ante el propio experto, la revisión de sus papeles de trabajo,

la observación de su trabajo, el examen de datos publicados, la confirmación de cuestiones relevantes con terceros, la aplicación de procedimientos analíticos detallados o la reejecución de cálculos, la discusión con otro experto cuando las conclusiones sean incongruentes, o mediante la discusión de su informe con la Dirección. La guía de aplicación recoge en el apartado A34 algunos de los factores que pueden ser relevantes a la hora de evaluar los hallazgos y conclusiones del experto, su relevancia y razonabilidad.

Cuando el trabajo del experto consista en evaluar hipótesis y métodos utilizados por la Dirección para realizar una estimación contable es probable que los procedimientos del auditor estén dirigidos, principalmente, a evaluar si el experto ha revisado adecuadamente dichas hipótesis y métodos. Si el trabajo del experto desarrolla una estimación puntual o un rango del auditor para comparar con la estimación puntual de la Dirección, los procedimientos del auditor podrán dirigirse a la evaluación de las hipótesis y los métodos utilizados por el experto.

La NIA-ES 540 “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar” puede facilitar al auditor la evaluación de las hipótesis y métodos del experto del auditor (A36). El apartado A37 recoge los factores relevantes en la evaluación de las hipótesis y métodos.

Cuando el experto del auditor utiliza datos fuente significativos, el auditor revisará el origen de dichos datos y realizará pruebas, cuando proceda, sobre los controles internos relativos a dichos datos.

Cuando la naturaleza de dichos datos fuente sea muy técnica el experto podrá realizar las pruebas; en este caso, el auditor utilizará la indagación, supervisión o revisión de las pruebas del experto procedimientos enfocados a la evaluación de la relevancia, integridad y exactitud de los datos.

Cuando el trabajo del experto no sea adecuado, ello puede suponer la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, tanto por el experto como por el auditor. Si el auditor concluye que el trabajo del experto no es adecuado para los fines del auditor y no puede solucionar esta cuestión aplicando procedimientos de auditoría adicionales, puede ser necesario expresar una opinión modificada en su informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”.

## **6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores**

El antecedente normativo lo encontramos en la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”, aprobada por Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 1996, que sigue una estructura muy parecida a la actual Norma Internacional, salvando las diferencias en la estructura de ambos textos y la actualización del vocabulario técnico.

Encontramos ciertas diferencias en la definición de experto, cuando en la antigua NTA no se hace referencia a la utilización del trabajo por parte del auditor, es decir, el experto solo lo es por el hecho de tener conocimientos en un campo específico ajeno. La norma técnica tampoco distingue entre expertos del auditor y expertos de la Dirección; así parece tratar a los abogados y asesores legales de

la entidad auditada, a efectos del alcance de la norma. La norma técnica presume una relación más directa del experto independiente con la entidad auditada, mientras que la NIA-ES no hace referencia expresa a la contratación del experto externo, prefiriendo centrarse en la regulación del acuerdo del auditor con su experto.

La NTA, en su referencia a las normas técnicas de carácter general, establece la autorización previa de la entidad para el asesoramiento del auditor por un experto independiente, de modo que la negativa podría llegar a materializarse en una limitación al alcance del trabajo del auditor con su oportuno tratamiento en el informe en función de su importancia relativa.

Los ejemplos traídos por la norma técnica (3.1) sobre situaciones en las que el auditor puede considerar apropiado apoyarse en el trabajo de un experto independiente son más ordenados en la NTA que en la NIA-ES.

La NTA aporta un ejemplo de normativa reguladora específica que obliga a la valoración de determinadas partidas integrantes de las cuentas anuales por expertos independientes al citar la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 30 de noviembre de 1994 sobre Normas de Valoración de Bienes Inmuebles para determinadas Entidades Financieras, actualmente derogada.

Respecto a las amenazas a la objetividad del experto, la NTA contempla un catálogo de causas de incompatibilidad (4.2), de acuerdo a la antigua regulación de ésta. Comparándola con la NIA-ES destaca la ausencia de salvaguardas que pudieran atenuar o incluso eliminar las amenazas a la objetividad.

Finalmente, la NTA contempla expresamente una carta de manifestaciones del experto sobre su competencia, capacidad y objetividad, mientras que la NIA-ES centra la evaluación de estas características del experto en la experiencia personal del auditor con el experto, en las discusiones con el propio experto o con otros auditores que hayan trabajado con él, en si pertenece a una organización profesional o está habilitado, por su bibliografía, o por la política de control de calidad de la firma de auditoría que deberán tener reflejo en los papeles de trabajo.

## **7.- Aplicación práctica de la NIA-ES**

La NIA-ES 620 aplica al experto, en un campo distinto al de contabilidad o auditoría, cuyo trabajo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría y con el que éste debe acordar directamente los términos del trabajo a realizar.

A diferencia de la anterior NTA sobre “utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”, la NIA-ES distingue entre experto interno y experto externo al auditor, mientras que la NTA no contemplaba la utilización de trabajos de expertos que pudieran formar parte de la organización del auditor de cuentas

El anexo recogido al final de la NIA-ES recoge una serie de cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor que puede servir de guía en la preparación de dichos acuerdos, además de servir de ayuda en la redacción de los acuerdos con sus expertos internos.

## **8.- Normativa de referencia**

La NIA-ES 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor” debe interpretarse conjuntamente con las siguientes normas:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
- NIA-ES 300 Planificación de la auditoría de estados financieros.
- NIA-ES 500 Evidencia de auditoría.
- NIA-ES 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
- NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
- 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.

**CNyP y Departamento Técnico  
REA+REGA Audidores del CGE**