

## NIA-ES 620. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

**Jesús García Álvaro**

*Economista y auditor de cuentas*

---

### EXTRACTO

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que soporte la opinión emitida en su informe. En ocasiones, para materias distintas a la contabilidad y la auditoría, pero que afectan a los estados financieros auditados de manera relevante, la evidencia se obtiene mediante el trabajo realizado por un experto o especialista en esas materias, que la norma denomina «experto del auditor» (interno o externo) y que le diferencia del «experto de la dirección» que la sociedad auditada ha utilizado en la confección de los estados financieros auditados.

**Palabras claves:** experto del auditor, experto de la dirección y evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

---

## ISA 620. USING THE WORK OF AN AUDITOR'S EXPERT

---

### ABSTRACT

The auditor must obtain auditing evidence sufficient and adequate to support the opinion in its report. Sometimes, for various accounting and auditing matters, but they affect the financial statements audited in a relevant way, evidence obtained it through the work done by an expert or specialist in these matters, that the rule called «Auditor's expert» (internal or external) and that it differs from the «Direction's expert» that the audited company has been used in the preparation of the audited financial statements.

**Keywords:** expert auditor, expert direction and sufficient and adequate audit evidence.

---

---

## Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 620
  - 3.1. Introducción
  - 3.2. Objetivos
  - 3.3. Definiciones
  - 3.4. Requerimientos

## 1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas» (Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 620, ya que, al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

## 2. MODIFICACIONES RELEVANTES

Se pueden inferir dos diferencias relevantes de la lectura contrastada entre la actual norma técnica sobre «Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas» (Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) y la NIA-ES 620. La primera de ellas es la clara diferenciación que realiza la NIA sobre los conceptos de «experto del auditor» y «experto de la dirección», no recogidos en la actual norma técnica. La segunda de las diferencias, asociada a la anterior, es que la actual norma técnica, en su punto 2.2, excluye de su ámbito la regulación de los expertos internos del auditor, a diferencia de la NIA-ES 620 que lo reconoce.

El concepto de «experto de la dirección» corresponde a aquel experto empleado por la entidad auditada en la confección de los estados financieros. El concepto de «experto del auditor» corresponde al experto utilizado por el auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada de determinados aspectos de esos estados financieros, pudiendo formar parte de la propia organización del auditor (experto interno) o ser ajeno al mismo (experto externo).

## 3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 620

La NIA-ES 620, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y la definición de la responsabilidad del auditor.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor en la petición de un experto independiente y la valoración del informe que este emita.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

### 3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance del contenido regulatorio la responsabilidad del auditor cuando para obtener evidencia adecuada y suficiente decide emplear el trabajo de un experto independiente (persona u organización) en materias distintas a la contabilidad y la auditoría. En este sentido la norma excluye de su alcance:

- Las consultas de contabilidad o auditoría a un experto que forme parte del equipo de auditoría o a otra persona u organización experta en las mismas materias.
- El empleo por el auditor del informe emitido por un experto (persona u organización) en contabilidad o auditoría que ha sido utilizado por la entidad auditada para preparar los estados financieros que se están auditando. Es lo que denomina la norma **experto de la dirección**, por contraposición al experto solicitado por el auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada de un saldo, partida, transacción..., que la norma denomina **experto del auditor**. Ambos conceptos son definidos por la norma.

Hay que destacar que la utilización de un informe de un experto del auditor en la obtención de evidencia suficiente y adecuada no supone una minoración de la responsabilidad del auditor en la opinión emitida en su informe de auditoría.

### 3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad del auditor, la norma establece como objetivos del auditor los siguientes:

1. Tiene que valorar si precisa utilizar el trabajo de un experto del auditor.
2. Si utiliza el trabajo de un experto del auditor, debe determinar si dicho trabajo es adecuado para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el saldo, partida, transacción, etc., correspondiente.

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y la definición de la responsabilidad del auditor.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor en la petición de un experto independiente y la valoración del informe que este emita.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

### 3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance del contenido regulatorio la responsabilidad del auditor cuando para obtener evidencia adecuada y suficiente decide emplear el trabajo de un experto independiente (persona u organización) en materias distintas a la contabilidad y la auditoría. En este sentido la norma excluye de su alcance:

- Las consultas de contabilidad o auditoría a un experto que forme parte del equipo de auditoría o a otra persona u organización experta en las mismas materias.
- El empleo por el auditor del informe emitido por un experto (persona u organización) en contabilidad o auditoría que ha sido utilizado por la entidad auditada para preparar los estados financieros que se están auditando. Es lo que denomina la norma **experto de la dirección**, por contraposición al experto solicitado por el auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada de un saldo, partida, transacción..., que la norma denomina **experto del auditor**. Ambos conceptos son definidos por la norma.

Hay que destacar que la utilización de un informe de un experto del auditor en la obtención de evidencia suficiente y adecuada no supone una minoración de la responsabilidad del auditor en la opinión emitida en su informe de auditoría.

### 3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad del auditor, la norma establece como objetivos del auditor los siguientes:

1. Tiene que valorar si precisa utilizar el trabajo de un experto del auditor.
2. Si utiliza el trabajo de un experto del auditor, debe determinar si dicho trabajo es adecuado para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el saldo, partida, transacción, etc., correspondiente.

### 3.3. DEFINICIONES

A los efectos de aclarar conceptos, la norma recoge las siguientes definiciones conceptuales:

- **Experto del auditor:** persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo es utilizado por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser externo o interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red).

La norma señala que puede haber situaciones en las que el auditor deberá aplicar su juicio profesional para establecer la distinción entre materias de contabilidad o auditoría y otras materias, especialmente en los ámbitos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría. Asimismo, también deberá aplicar su juicio profesional para evaluar las cualidades propias del experto del auditor.

- **Especialización:** cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.
- **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 auditada para facilitar la preparación de los estados financieros.

### 3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado la norma trata los siguientes apartados:

- Determinación de la necesidad de un experto del auditor.
- Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría.
- Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor.
- Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor.
- Acuerdo con el experto del auditor.
- Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría.

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

En la realización de los trabajos de auditoría y, en ausencia de conocimientos por parte del auditor sobre aspectos diferentes a la auditoría o contabilidad que afecten a partidas, saldos,

transacciones, control interno, etc., de los estados que se están auditando, el auditor debe decidir si precisa los servicios de un experto del auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada.

En esa decisión del auditor se van a sopesar diferentes aspectos como pueden ser la relevancia, naturaleza o riesgo de error en la cuestión para la que valora emplear un experto del auditor; o el hecho de que la entidad auditada haya utilizado expertos de la dirección en la preparación de los estados auditados.

En el caso de que la entidad auditada haya utilizado un experto de la dirección en la preparación de los estados auditados, la decisión del auditor puede verse influida, entre otras, por el tipo de trabajo realizado por el experto de la dirección, su competencia y capacidad, si la ejecución de su trabajo está sujeta a normativa, si es o no empleado de la entidad auditada, el control o influencia de la entidad auditada sobre el experto de la dirección, etc. En este sentido hay que recordar que el apartado 8 de la NIA-ES 500, «Evidencia de auditoría» establece que si se utiliza como evidencia de auditoría el trabajo realizado por el experto de la dirección, el auditor debe:

- Evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto de la dirección.
- Obtener conocimiento del trabajo del experto de la dirección.
- Evaluar la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría.

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

El auditor va a establecer la naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas de auditoría en función de diversas cuestiones, como pueden ser la naturaleza de la materia, su importancia en el conjunto de los estados financieros, el riesgo de incorrección material, el conocimiento por parte del auditor del experto, si está (generalmente experto interno) o no (generalmente experto externo) sujeto a políticas y procedimientos de control de calidad del auditor, etc.

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

El auditor debe evaluar la competencia, capacidad y objetividad (si es experto externo incluye los intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza a la objetividad) del experto. En este sentido, la propia norma señala que la competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto del auditor; la capacidad a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia y la objetividad a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

A título ilustrativo, la norma orienta en las diferentes formas que el auditor tiene para evaluar cada una de ellas, haciendo especial hincapié en la objetividad.

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

El auditor debe obtener conocimiento suficiente de la materia para la que precisa el experto, que le posibilite establecer la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto, y posteriormente evaluar dicho trabajo.

El mencionado conocimiento puede conseguirlo el auditor a través de su propia experiencia profesional, su formación en ese campo o la consulta con auditores que hayan realizado encargos similares.

En este sentido, la norma enumera, a título orientativo, una serie de aspectos que deben formar parte del conocimiento del auditor (si el experto aplica normas profesionales, legales o reglamentarias, las hipótesis y métodos empleados están aceptados y son adecuados, naturaleza y fuente de la información que utiliza el experto...).

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

El auditor debe acordar con el experto (sea interno o externo) los siguientes aspectos:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo.
- Las funciones y responsabilidades de cada parte (auditor y experto).
- La naturaleza, el momento de realización, la extensión y forma del informe del experto.
- La confidencialidad del experto.

El acuerdo entre las partes puede formalizarse o no por escrito. En el caso de que no se plasme en un documento, debe dejar evidencia del acuerdo en papeles de trabajo (memorándum, programas...). Si es un experto interno, no sería preciso dejar evidencia del acuerdo, siempre que existan políticas y procedimientos en relación con el trabajo de dicho experto. No obstante, la norma enumera situaciones en las que considera conveniente formalizar el acuerdo por escrito, reconociendo que en el caso de que el experto sea externo lo usual es formalizar el acuerdo en una carta de encargo, sobre la que en un anexo la norma enumera una serie de cuestiones que puede incluir.

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

El auditor debe valorar si el trabajo realizado por el experto le sirve como evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En este sentido debe considerar, entre otras circunstancias:

- La importancia de los hechos puestos de manifiesto por el experto, sus conclusiones y la congruencia con los resultados de otra evidencia obtenida por el auditor.



- La razonabilidad, adecuación y relevancia de las hipótesis y métodos utilizados por el experto.
- La importancia, integridad y exactitud de los datos utilizados por el experto.

No obstante, si el auditor llega a la conclusión de que el trabajo realizado por el experto no cubre sus expectativas como evidencia suficiente y adecuada, debe:

- Acordar con el experto la naturaleza y extensión del trabajo adicional a realizar por el experto.
- En su caso, realizar procedimientos de auditoría adicionales complementarios al trabajo del experto.
- Nombrar un nuevo experto del auditor.

Si aun así el auditor no obtiene evidencia de auditoría adecuada y suficiente, podría tener que emitir una opinión modificada en el informe de auditoría.

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

La norma diferencia cuando el informe del auditor contiene una opinión no modificada (opinión favorable o limpia) o una opinión modificada (opinión con salvedades, desfavorable o denegada).

En el caso de opinión no modificada, la regla general es que no debe hacerse mención en el informe del auditor al trabajo del experto, salvo que lo imponga una obligación legal o reglamentaria, en cuyo caso debe indicarse en el informe de auditoría que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor respecto de la opinión emitida.

Por su parte, en el caso de que el informe del auditor contenga una opinión modificada (se entiende como consecuencia de las conclusiones del informe del experto del auditor), y el auditor considera que para la comprensión de dicha opinión es importante la mención en su informe del trabajo del experto (es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto –en la vigente norma técnica es obligatorio el consentimiento del experto–), también deberá señalar en el informe de auditoría que dicha mención no reduce su responsabilidad como auditor respecto de la opinión emitida.

### 3.3. DEFINICIONES

A los efectos de aclarar conceptos, la norma recoge las siguientes definiciones conceptuales:

- **Experto del auditor:** persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo es utilizado por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser externo o interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red).

La norma señala que puede haber situaciones en las que el auditor deberá aplicar su juicio profesional para establecer la distinción entre materias de contabilidad o auditoría y otras materias, especialmente en los ámbitos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría. Asimismo, también deberá aplicar su juicio profesional para evaluar las cualidades propias del experto del auditor.

- **Especialización:** cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.
- **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 auditada para facilitar la preparación de los estados financieros.

### 3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado la norma trata los siguientes apartados:

- Determinación de la necesidad de un experto del auditor.
- Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría.
- Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor.
- Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor.
- Acuerdo con el experto del auditor.
- Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría.

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

En la realización de los trabajos de auditoría y, en ausencia de conocimientos por parte del auditor sobre aspectos diferentes a la auditoría o contabilidad que afecten a partidas, saldos,

transacciones, control interno, etc., de los estados que se están auditando, el auditor debe decidir si precisa los servicios de un experto del auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada.

En esa decisión del auditor se van a sopesar diferentes aspectos como pueden ser la relevancia, naturaleza o riesgo de error en la cuestión para la que valora emplear un experto del auditor; o el hecho de que la entidad auditada haya utilizado expertos de la dirección en la preparación de los estados auditados.

En el caso de que la entidad auditada haya utilizado un experto de la dirección en la preparación de los estados auditados, la decisión del auditor puede verse influida, entre otras, por el tipo de trabajo realizado por el experto de la dirección, su competencia y capacidad, si la ejecución de su trabajo está sujeta a normativa, si es o no empleado de la entidad auditada, el control o influencia de la entidad auditada sobre el experto de la dirección, etc. En este sentido hay que recordar que el apartado 8 de la NIA-ES 500, «Evidencia de auditoría» establece que si se utiliza como evidencia de auditoría el trabajo realizado por el experto de la dirección, el auditor debe:

- Evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto de la dirección.
- Obtener conocimiento del trabajo del experto de la dirección.
- Evaluar la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría.

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

El auditor va a establecer la naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas de auditoría en función de diversas cuestiones, como pueden ser la naturaleza de la materia, su importancia en el conjunto de los estados financieros, el riesgo de incorrección material, el conocimiento por parte del auditor del experto, si está (generalmente experto interno) o no (generalmente experto externo) sujeto a políticas y procedimientos de control de calidad del auditor, etc.

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

El auditor debe evaluar la competencia, capacidad y objetividad (si es experto externo incluye los intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza a la objetividad) del experto. En este sentido, la propia norma señala que la competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto del auditor; la capacidad a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia y la objetividad a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

A título ilustrativo, la norma orienta en las diferentes formas que el auditor tiene para evaluar cada una de ellas, haciendo especial hincapié en la objetividad.

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

El auditor debe obtener conocimiento suficiente de la materia para la que precisa el experto, que le posibilite establecer la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto, y posteriormente evaluar dicho trabajo.

El mencionado conocimiento puede conseguirlo el auditor a través de su propia experiencia profesional, su formación en ese campo o la consulta con auditores que hayan realizado encargos similares.

En este sentido, la norma enumera, a título orientativo, una serie de aspectos que deben formar parte del conocimiento del auditor (si el experto aplica normas profesionales, legales o reglamentarias, las hipótesis y métodos empleados están aceptados y son adecuados, naturaleza y fuente de la información que utiliza el experto...).

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

El auditor debe acordar con el experto (sea interno o externo) los siguientes aspectos:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo.
- Las funciones y responsabilidades de cada parte (auditor y experto).
- La naturaleza, el momento de realización, la extensión y forma del informe del experto.
- La confidencialidad del experto.

El acuerdo entre las partes puede formalizarse o no por escrito. En el caso de que no se plasme en un documento, debe dejar evidencia del acuerdo en papeles de trabajo (memorándum, programas...). Si es un experto interno, no sería preciso dejar evidencia del acuerdo, siempre que existan políticas y procedimientos en relación con el trabajo de dicho experto. No obstante, la norma enumera situaciones en las que considera conveniente formalizar el acuerdo por escrito, reconociendo que en el caso de que el experto sea externo lo usual es formalizar el acuerdo en una carta de encargo, sobre la que en un anexo la norma enumera una serie de cuestiones que puede incluir.

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

El auditor debe valorar si el trabajo realizado por el experto le sirve como evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En este sentido debe considerar, entre otras circunstancias:

- La importancia de los hechos puestos de manifiesto por el experto, sus conclusiones y la congruencia con los resultados de otra evidencia obtenida por el auditor.

- La razonabilidad, adecuación y relevancia de las hipótesis y métodos utilizados por el experto.
- La importancia, integridad y exactitud de los datos utilizados por el experto.

No obstante, si el auditor llega a la conclusión de que el trabajo realizado por el experto no cubre sus expectativas como evidencia suficiente y adecuada, debe:

- Acordar con el experto la naturaleza y extensión del trabajo adicional a realizar por el experto.
- En su caso, realizar procedimientos de auditoría adicionales complementarios al trabajo del experto.
- Nombrar un nuevo experto del auditor.

Si aun así el auditor no obtiene evidencia de auditoría adecuada y suficiente, podría tener que emitir una opinión modificada en el informe de auditoría.

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

La norma diferencia cuando el informe del auditor contiene una opinión no modificada (opinión favorable o limpia) o una opinión modificada (opinión con salvedades, desfavorable o denegada).

En el caso de opinión no modificada, la regla general es que no debe hacerse mención en el informe del auditor al trabajo del experto, salvo que lo imponga una obligación legal o reglamentaria, en cuyo caso debe indicarse en el informe de auditoría que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor respecto de la opinión emitida.

Por su parte, en el caso de que el informe del auditor contenga una opinión modificada (se entiende como consecuencia de las conclusiones del informe del experto del auditor), y el auditor considera que para la comprensión de dicha opinión es importante la mención en su informe del trabajo del experto (es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto –en la vigente norma técnica es obligatorio el consentimiento del experto–), también deberá señalar en el informe de auditoría que dicha mención no reduce su responsabilidad como auditor respecto de la opinión emitida.