

NAGA 620
UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR
CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1–2
La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría	3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Determinación de la necesidad de un experto del auditor.....	7
Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría	8
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	9
Obtención de un entendimiento 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 del auditor	14–15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de experto del auditor.....	A1–A3
Determinación de la necesidad de un experto del auditor.....	A4–A9
Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.....	A10–A13
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	A14–A20
Obtención de un entendimiento del campo de especialización del experto del auditor	A21–A22
Acuerdo con el experto del auditor	A23–A31
Evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.....	A32–A40
Referencia al experto del auditor en el informe del auditor	A41–A42
Anexo: Asuntos a considerar del acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor	

La Naga 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga 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 Naga no trata de:
 - (a) situaciones en las que el equipo del trabajo incluye a 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 Naga 220(Revisada)¹; 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 Administración), la cual se trata en la Naga 500².

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 considerado lo dispuesto en esta Naga, 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. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:
 - (a) determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y
 - (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 NAGAs, 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 facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio³ o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: Apartados A1–A3)
 - (b) Especialización – Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.
 - (c) Experto de la Administración – 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 deberá determinar si utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref: Apartados A4–A9)

Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta Naga variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de dichos procedimientos, el auditor deberá considerar, entre otros asuntos: (Ref: Apartado A10)
 - (a) la naturaleza del asunto con el que está relacionado el trabajo de dicho experto;

¹ NAGA 220, *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado A19

² NAGA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados A45–A59

³ En su caso, los términos “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

- (b) los riesgos de representación incorrecta material en el asunto con el que se relaciona el trabajo de dicho experto;
- (c) la importancia 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 al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A11–A13)

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

9. El auditor deberá evaluar 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 deberá incluir indagaciones sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref: Apartados A14–A20)

Obtención de un entendimiento del campo de especialización del experto del auditor

10. El auditor deberá obtener un entendimiento 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 lo adecuado de dicho trabajo para los fines del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor

11. El auditor deberá acordar con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, los siguientes asuntos: (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, la oportunidad y el alcance 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)

Evaluar lo adecuado del trabajo del experto del auditor

12. El auditor deberá evaluar lo adecuado 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 supuestos y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichos supuestos 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 deberá: (Ref: Apartado A40)
- (a) acordar con el experto la naturaleza y el alcance del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o
 - (b) aplicar procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

Referencia al experto del auditor en el informe del auditor

14. En un informe del auditor que contenga una opinión no modificada, el auditor no deberá hacer 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 deberá indicar en el informe del auditor 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 del auditor por ser tal mención relevante para el entendimiento de una opinión modificada, el auditor deberá indicar en el informe del auditor 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 asuntos 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 Naga, ya que su especialización es de tipo contable; el segundo es un experto a los efectos de esta Naga, 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 juicio⁴.
- A3. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar de qué modo los requerimientos de esta Naga 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 trabajo 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 Administración 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 ayudar al auditor en una o más de las siguientes actuaciones:
- Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.
 - La identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material.
 - La determinación e implementación de respuestas generales a los riesgos evaluados en los estados financieros.
 - El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos evaluados en las afirmaciones, incluidas pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
 - La evaluación de la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría obtenida en la formación de una opinión sobre los estados financieros.
- A5. Los riesgos de representación incorrecta material pueden aumentar cuando la Administración 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 Administración puede no poseer conocimientos del campo de especialización. Si a la hora de preparar los estados financieros la Administración no posee la especialización necesaria, puede recurrir a un experto de la Administración para hacer frente a dichos riesgos. Los controles relevantes, incluidos los controles relacionados con el trabajo del experto de la

⁴ Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación 8, *Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales*, puede resultar útil.

Administración, en su caso, pueden también reducir los riesgos de una representación incorrecta 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. Se requiere que el socio del trabajo determine que el equipo del trabajo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del trabajo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas incluido el tiempo necesario para realizar el trabajo de auditoría⁵. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los recursos necesarios para realizar el trabajo⁶. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué oportunidad y con qué alcance, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar modificar 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 entendimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este entendimiento 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 asuntos 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 trabajo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre el asunto concreto⁷.
 - La discusión con auditores que han realizado trabajos 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 Administración ha recurrido a un experto de la Administración para la preparación de los estados financieros (véase el apartado A9).
 - La naturaleza y la significatividad del asunto, incluida su complejidad.
 - Los riesgos de representación incorrecta material en el asunto.
 - La naturaleza esperada de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos: el entendimiento del auditor y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichos asuntos; y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- A9. Cuando la Administración haya recurrido a un experto de la Administración 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 Administración.
 - Si el experto de la Administración es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.
 - La medida en que la Administración puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la Administración.
 - La competencia y la capacidad del experto de la Administración.
 - Si el experto de la Administración 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 Administración.

La Naga 500⁸ contiene requerimientos y orientaciones sobre el efecto de la competencia, la capacidad y la objetividad de los expertos de la Administración en la fiabilidad de la evidencia de auditoría.

⁵ NAGA 220, apartados 25-28

⁶ NAGA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e)

⁷ NAGA 220, apartado A22

⁸ NAGA 500, apartado 8

Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8)

A10. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta Naga 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 un asunto significativo 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 su competencia, capacidad y objetividad.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre un asunto concreto, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El sistema de gestión de la 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, (es decir, personal), inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, sujeto al sistema de gestión de la calidad de dicha firma de conformidad con la NGC 1⁹ o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes¹⁰. Puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, y estar sujeto a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría relativos a requerimientos de la red y servicios de la red de conformidad con la NGC 1. En algunos casos, el experto interno del auditor de una firma de la red puede estar sujeto a políticas o procedimientos de gestión de la calidad comunes debido a que forman parte de la misma red.

A12. La NGC 1 requiere que la firma de auditoría trate la utilización de recursos procedentes de un prestador de servicios, lo cual incluye la utilización de un experto del auditor¹¹. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del trabajo y puede no estar sujeto a¹² las políticas o procedimientos de la firma según su sistema de gestión de la calidad. Adicionalmente, las políticas o procedimientos de la firma relativos a los requerimientos de ética aplicables pueden incluir políticas o procedimientos que son aplicables al experto externo del auditor¹³. En algunos casos, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como:

- a un miembro del equipo del trabajo (es decir, el experto externo puede estar sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia); o
- sujeto a otros requerimientos profesionales-

A13. Tal y como se describe en la Naga 220 (Revisada), la gestión de la calidad en el trabajo se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del trabajo de auditoría¹⁴. Por ejemplo, el auditor puede confiar en las correspondientes políticas y procedimientos con respecto a:

- 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 entendimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación, pueden afectar a la naturaleza, la oportunidad y el alcance 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 monitoreo.
- Acuerdo con el experto del auditor.

Algunos asuntos que el auditor puede tener en cuenta para determinar si confiar en las políticas o procedimientos de la firma de

⁹ NGC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 12(f)

¹⁰ NAGA 220, apartado 3

¹¹ NGC 1, apartado 32

¹² Eliminado en versión original en inglés

¹³ NGC 1, apartado 29(f)

¹⁴ NAGA 220 (Revisada), apartado A4

auditoría se describen en la Naga 220 (Revisada). Confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta Naga.

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 trabajo. 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 o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.
- A15. La información relativa a la competencia, capacidad y 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 entendimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación industrial, licencia para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
 - Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
 - El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).
- A16. Entre los asuntos 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 industriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones profesionales o asociaciones industriales, normas de acreditación de un organismo de licenciamiento o requerimientos impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
- A17. Entre otros asuntos que pueden ser relevantes se incluyen los 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 supuestos y métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que sean congruentes con el marco de preparación y presentación 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. La objetividad puede verse amenazada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Se puede hacer frente a dichas amenazas eliminando las circunstancias que las originan o aplicando salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable. También puede haber salvaguardas específicas para el trabajo de auditoría.
- A19. La evaluación de si las amenazas a la objetividad están a un nivel aceptable puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. En algunos casos, puede no ser posible eliminar las circunstancias que originan amenazas o aplicar salvaguardas para reducirlas 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 Administración.
- 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 representación escrita del experto externo del auditor sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de un entendimiento del campo de especialización del experto del auditor (Ref: Apartado 10)

- A21. El auditor puede obtener un entendimiento 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 entendimiento 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.
 - Los supuestos 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, la oportunidad y el alcance de la comunicación entre el auditor y el experto del auditor. Por lo tanto, se requiere que dichos asuntos se acuerden entre el auditor y el experto del auditor, con independencia de que éste sea un experto externo o interno.
- A24. Los asuntos señalados 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 el alcance 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 contratación. En el anexo se enumeran los asuntos que el auditor puede plantearse incluir en la carta de contratación, 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 o los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría puede comprender políticas o procedimientos relacionados con el trabajo del experto. El alcance de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas o 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 industriales 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 del auditor, 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 retención de dichos papeles. Cuando el experto del auditor sea un miembro del equipo del trabajo 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, la oportunidad y el alcance 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 trabajos 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.

Evaluar 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, la oportunidad y el alcance 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 asuntos 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 Administración.
- 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 industriales 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.

Supuestos, métodos y datos fuente

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

- A35. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en evaluar supuestos y métodos subyacentes, incluidos, en su caso, modelos, utilizados por la Administración 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 dichos supuestos 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 Administración, los procedimientos del auditor pueden dirigirse principalmente a la evaluación de los supuestos y de los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, utilizados por el experto del auditor.
- A36. La Naga 540 (Revisada)¹⁵ analiza los supuestos y los métodos utilizados por la Administración 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 los supuestos y métodos de la Administración, también puede facilitar al auditor la evaluación de los supuestos y métodos del experto del auditor.
- A37. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de supuestos y métodos que sean significativos, son factores relevantes para la evaluación por el auditor de dichos supuestos 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 preparación y presentación de información financiera aplicable;
 - dependan del empleo de modelos especializados; y
 - sean congruentes con los de la Administración, 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 obtención de un entendimiento y, cuando proceda, la realización de pruebas, sobre los controles internos relativos a los datos y, en su caso, su comunicación 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 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 el asunto 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 del auditor de conformidad con la Naga 705 (Revisada) debido a que el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente¹⁶.

¹⁵ NAGA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartados 8, 13 y 15

¹⁶ NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 6(b)

Referencia al experto del auditor en el informe del auditor (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, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público.
- A42. En algunas circunstancias puede ser adecuado referirse al experto del auditor en un informe del auditor 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.

Asuntos a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor

En este anexo se enumeran asuntos 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 NAGA. La decisión de incluir determinados asuntos en el acuerdo depende de las circunstancias del trabajo. Esta relación también puede facilitar la consideración de los asuntos 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 al asunto con el que está relacionado el trabajo del experto externo del auditor, y, en su caso, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Cualesquiera normas técnicas de realización del trabajo aplicables u otros requerimientos profesionales o industriales que el experto externo del auditor tenga que cumplir.
- Los supuestos 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 éste, o la revelación de su contenido a terceros; por ejemplo, la referencia a éste en el fundamento de una opinión modificada en el informe del auditor, si fuera necesario, o su revelación a la Administración o a un comité de auditoría.
- La naturaleza y el alcance 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 trabajo 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 del auditor.
- 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 trabajo).
 - La identificación de las personas concretas del equipo del trabajo que harán de enlace con el experto externo del auditor.
- La oportunidad 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.