

Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas".

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 31 de enero de 1996 (B.O.E. de 7 de febrero de 1996) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas", para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Una vez transcurrido dicho plazo sin que se hayan presentado alegaciones a la citada Norma Técnica, y habiéndose detectado una pequeña incorrección terminológica en el último párrafo del apartado 6.5 de la anterior redacción, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

Primero.- La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas", que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo.- La mencionada Norma es de obligado cumplimiento para todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC en los trabajos que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación de su anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

ANEXO

NORMA DE AUDITORÍA SOBRE UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES POR AUDITORES DE CUENTAS.

1. Introducción

1.1. Las normas técnicas de carácter general establecen lo siguiente:

Apartado 1.2.1

"La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente".

Apartado 1.2.2

"Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica".

Apartado 1.4.5.

"El auditor cuando lo considere necesario podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión."

Apartado 1.4.10.

"El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

d) Consultas:

Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos".

1.2. La formación exigida por las Normas Técnicas de Auditoría proporciona al auditor los conocimientos necesarios en el ámbito de auditoría y contabilidad, no esperándose que posea conocimientos específicos de otra profesión o actividad. Sin embargo durante la realización de su trabajo el auditor puede encontrarse ante circunstancias que pudieran ser significativas respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales formuladas por los administradores, que necesiten conocimientos especiales y que, a su criterio, requieran la opinión de un experto.

Asimismo, el auditor se puede encontrar con que determinadas entidades están obligadas por su normativa reguladora específica a presentar algunas partidas integrantes de sus cuentas anuales valoradas por expertos independientes, incluso que, a estos efectos, se encuentre regulado por parte de los órganos administrativos competentes tanto la actuación de dichos expertos como el modelo de informe que deben emitir (Por ejemplo 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).

1.3. En el uso de informes de expertos independientes, el auditor debe observar la tercera norma técnica de carácter general, apartado 1.4.1 que dice:

"El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional".

Se entenderá que el auditor cumple con la norma citada en el párrafo anterior cuando, con respecto al informe de un experto independiente, ha llevado a cabo los procedimientos que se especifican en esta Norma.

En el contexto de esta Norma un experto es una persona o entidad que posee conocimientos especiales en un campo profesional específico ajeno a la contabilidad y a la auditoría de cuentas.

2. Delimitación de la responsabilidad del auditor.

2.1. El auditor es responsable exclusivamente del cumplimiento de los procedimientos establecidos en esta norma y no es responsable del resultado del informe del experto.

2.2. Esta norma no contempla ni la utilización de trabajos de expertos que pudieran formar parte de la organización del auditor de cuentas ni las confirmaciones por escrito de los abogados y asesores legales de la entidad auditada.

2.3. La referencia en esta norma técnica a cuentas anuales debe entenderse que se extiende a estados financieros intermedios y otros documentos contables sobre los que opina el auditor.

3. Determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de experto.

3.1. En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado obtener la evidencia necesaria para su trabajo de auditoría mediante la obtención de informes, opiniones, valoraciones o pronunciamientos de un experto. Como ejemplos de situaciones al respecto, podrían citarse, entre otras, las siguientes:

- Valoración de ciertas clases de activos, por ejemplo terrenos, edificios, instalaciones, maquinaria, obras de arte, etc.

- Determinación de las existencias físicas y características de ciertas clases de las mismas, tales como minerales, reservas de petróleo, etc.

- Determinación de las condiciones físicas y características de ciertos activos, tales como la vida útil de instalaciones y maquinaria, etc.

- Determinación de importes mediante la utilización de métodos y técnicas especializadas, por ejemplo una valoración actuarial.

- Opiniones legales relativas a la interpretación de acuerdos, reglamentaciones y otras regulaciones.

- Opiniones sobre contenciosos en curso, litigios o cualquier otro tipo de reclamaciones que pueda tener la entidad auditada.

3.2. El auditor en la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, ha de tener en consideración, entre otros aspectos, lo siguiente:

- Los dictámenes emitidos por expertos internos o por profesionales a petición de alguna parte interesada, o por obligación legal, con anterioridad o durante la actuación del auditor.

3.3. Si la entidad auditada se negara a contratar un experto para que opine sobre el asunto que, en opinión del auditor requiere la intervención de este, el auditor se encontrará ante una limitación al alcance de su examen que hará constar, en su informe de auditoría.

4. Características profesionales del experto.

4.1. Cuando el auditor prevé utilizar el trabajo de un experto para obtener evidencia de auditoría como parte de su trabajo sobre las cuentas anuales de una entidad, debe evaluar la competencia profesional e independencia del experto por medio de investigaciones u otros procedimientos que considere adecuados en cada circunstancia, teniendo en consideración lo siguiente:

- La adecuada competencia profesional del experto o su homologación por organismo profesional o administrativo correspondiente cuando así lo requiera una norma legal competente.

- Las relaciones o vínculos del profesional con la entidad auditada al efecto de considerar su independencia.

4.2. En la utilización del informe del experto, el auditor debe considerar la objetividad e independencia de éste.

Se entenderá en todo caso que no existe la debida independencia en el experto cuando:

- Ostente cargos directivos o de administrador o sea empleado de la entidad auditada.

- Exista una vinculación financiera o patrimonial con la entidad auditada.

- Existan vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios, directivos o administradores de la entidad auditada.

4.3. El auditor deberá obtener una manifestación del experto por escrito en la que exprese: que está en posesión de la titulación y capacidad técnica requerida para este tipo de trabajo, que goza de la independencia necesaria respecto de la empresa o entidad en los términos señalados en el apartado 4.2 anterior, y que en la emisión de su informe ha cumplido la normativa que, en su caso, le sea de aplicación.

4.4. En el supuesto de que exista algún tipo de dependencia o circunstancia que pudiera afectar a la objetividad del experto, el auditor deberá proponer el nombramiento de otro. No obstante, si en esta situación, el trabajo del experto ya está realizado, el auditor podrá considerar la posibilidad de ejecutar procedimientos de auditoría más extensos para salvar dichas circunstancias y poder así obtener la evidencia necesaria para emitir su opinión. Ante la imposibilidad manifiesta de poder disponer de los servicios de otro experto independiente o la imposibilidad de satisfacerse por otros procedimientos, el auditor deberá indicar esta limitación mediante la oportuna salvedad en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales.

5. Determinación de la naturaleza y alcance del trabajo del experto.

5.1. Cuando el auditor, al planificar su trabajo de auditoría, determine la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, debe comunicar por escrito a la entidad auditada los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por dicho profesional especializado, incluyendo como mínimo los extremos señalados en el apartado 5.2 siguiente. Dicho documento deberá formar parte de los papeles de trabajo del auditor, no obstante podrá constituir evidencia suficiente el propio contrato firmado entre el experto y la entidad auditada.

5.2. Los términos contractuales del encargo serán responsabilidad de la entidad auditada y del experto. Dicho encargo deberá estar documentado adecuadamente y en el mismo se habrán de considerar, entre otros, los siguientes extremos:

- a) Objetivos y alcance del trabajo del experto.
- b) Las partidas específicas que deben estar consideradas en el informe del experto.
- c) La utilización que se pretende dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes en la Memoria y/o, en su caso, en el Informe del auditor, de la identidad del experto y la extensión del encargo.
- d) El acceso sin restricción por parte del experto a la información, registros y documentación apropiados
- e) La confidencialidad de la información recogida del cliente, en su caso.
- f) Las hipótesis y métodos técnicos que el experto tiene previsto utilizar.
- g) Forma y contenido del informe del experto que permita al auditor evaluar el resultado del trabajo.

5.3. En caso de que el trabajo del experto ya estuviera realizado con anterioridad o se estuviera realizando durante la actuación del auditor, éste deberá evaluar las características del mismo en función de lo indicado en la presente norma y en su caso solicitar a la entidad auditada la oportuna extensión de dicho trabajo.

6. Consideración del trabajo del experto y su efecto en el informe del auditor.

6.1. La selección de métodos y criterios adecuados para el trabajo que le ha sido contratado por la entidad auditada será responsabilidad del experto independiente. Sin embargo, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con objeto de determinar si las conclusiones del mismo son válidas como soporte de las partidas de las cuentas anuales. A estos efectos, el auditor habrá de considerar, lo siguiente:

- Si se ha cumplido en todos sus aspectos las especificaciones determinadas en el encargo del trabajo.

- La fuente de datos utilizados.

- Las hipótesis y métodos utilizados y, si fuera aplicable, su uniformidad con los del período anterior.

- Los resultados del trabajo del experto, en base al conocimiento general del auditor sobre la empresa y de los resultados de sus propias comprobaciones.

- Asimismo, en el caso de que el Informe del experto esté regulado por una normativa específica, en la carta de manifestaciones indicada en el apartado 4.3, deberá hacerse referencia expresa al cumplimiento de dicha normativa en la preparación del informe.

6.2. El auditor deberá comprobar que el experto ha utilizado las fuentes de datos que son apropiadas en cada circunstancia. Las comprobaciones a aplicar por el auditor incluirán las pruebas de auditoría que estime oportunas sobre los datos suministrados por el cliente al experto, con el objetivo de obtener seguridad razonable de que tales datos son completos y adecuados para la finalidad del trabajo solicitado al experto.

6.3. Las hipótesis y métodos seleccionados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la obligación de poseer el mismo nivel de conocimientos y, por tanto, no puede, salvo circunstancias excepcionales, recusar las hipótesis, métodos y resultados obtenidos por el experto, sin embargo, siempre que sea posible, el auditor debe obtener una adecuada comprensión de tales hipótesis y métodos a fin de determinar si son razonables, basándose en su propio conocimiento de la empresa y en los resultados de sus pruebas de auditoría.

6.4. La realización de los procedimientos descritos anteriormente debe, normalmente, suministrar al auditor una razonable seguridad de que ha obtenido evidencia de auditoría apropiada en relación con la información financiera objeto del trabajo del experto. Sin embargo, si el trabajo del experto no proporciona la evidencia de auditoría necesaria, el auditor podrá resolver esta limitación aplicando procedimientos adicionales de auditoría o, incluso, solicitando el encargo de dicho trabajo a otro experto independiente.

6.5. Si, tras la ejecución de los anteriores procedimientos, el auditor concluye que:

- No ha podido obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto de la información financiera objeto del trabajo del experto.

- O bien, que la información financiera no se ha formulado de conformidad con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Debe expresar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, según cuál de ellas sea la más apropiada.

7. Referencia al experto en el informe de auditoría.

7.1. Cuando emita una opinión sin salvedades, el auditor no debe referirse al trabajo del experto en su informe, puesto que tal referencia puede ser malentendida como una salvedad a la opinión del auditor o como una división de la responsabilidad, cuando ni uno ni otro efecto son deseables.

7.2. Si, como resultado del trabajo del experto, el auditor decide expresar una opinión distinta a la de sin salvedades, puede, en algunas circunstancias, ser beneficioso para el lector del informe que el auditor, al explicar la naturaleza de sus reservas, se refiera o describa el trabajo del experto (incluyendo su identidad y el alcance de su encargo). En tales circunstancias, el auditor debe, si no lo ha hecho ya, obtener permiso del experto antes de hacer tal referencia.