

Borrador en fase de consulta

Enero 2024

Vigencia de comentarios: 30 de abril de 2024

*Consejo de Normas Internacionales de Ética
para Contadores®*

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO EXTERNO

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants®

Acerca del IESBA

El [Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores®](#) (IESBA®) es un consejo emisor de normas global e independiente. La misión del IESBA es servir al interés público estableciendo normas internacionales de ética de alta calidad (incluida la independencia) como piedra angular del comportamiento ético en los negocios y las organizaciones, y para la confianza pública en la información financiera y no financiera que es fundamental para el correcto funcionamiento y la sostenibilidad de las organizaciones, los mercados financieros y las economías en todo el mundo.

Junto con el [Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento](#) (IAASB), el IESBA forma parte de la [Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría](#) (IFEA). El [Consejo de Supervisión del Interés Público](#) (PIOB) supervisa las actividades del IESBA y el IAASB y la respuesta de las normas al interés público.

Las estructuras y procesos que dan soporte soportan a las operaciones del IESBA son proporcionadas proporcionados por la Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría™ (IFEATM).

Derechos de autor © Enero 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Para obtener más información sobre la propiedad intelectual, marca comercial y permisos, diríjase a la [página 59](#).

REQUERIMIENTO DE COMENTARIOS

Este Borrador en Fase de Consulta, que utiliza el trabajo de un experto externo, fue desarrollado y aprobado por el IESBA.

Las propuestas en este Borrador en Fase de Consulta pueden modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de la emisión en el pronunciamiento final. Los comentarios se requieren al **30 de abril de 2024**.

Se pide a los encuestados que envíen sus comentarios electrónicamente a través del sitio Web del IESBA, utilizando el enlace "[Enviar un Comentario](#)". Favor de enviar sus comentarios en archivos PDF y Word. Los usuarios de primera vez deben registrarse para utilizar esta función. Todos los comentarios se considerarán cuestiones de interés público y finalmente serán publicados en el sitio web. Aunque el IESBA prefiere que los comentarios se envíen a través de su sitio Web, los comentarios también se pueden enviar a Ken Siong, Director Ejecutivo y del Programa en KenSiong@ethicsboard.org.

Esta publicación puede descargarse gratuitamente desde la página Web del IESBA: www.ethicsboard.org. El texto aprobado es el publicado en la lengua inglesa.

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO EXTERNO

CONTENIDO

	Página
MEMORÁNDUM EXPLICATIVO	5
I. Introducción	5
II. Antecedentes y descripción general.....	5
III. Definiciones	10
IV. Acuerdo de los términos del encargo.....	14
V. Evaluación de la competencia las capacidades y la objetividad del experto externo.....	15
VI. Otras Consideraciones.....	22
VII. Consideraciones adicionales para la Parte 2 Profesionales de la contabilidad en empresa.....	24
VIII. Consideraciones adicionales para la Parte 5 Aseguramiento de la Sostenibilidad.....	24
IX. Análisis del impacto global de los cambios propuestos	25
X. Calendario del proyecto y fecha de entrada en vigor	27
XI. Guía para los encuestados.....	27
Anexo 1: Diagrama de flujo para expertos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento.....	29
BORRADOR EN FASE DE CONSULTA:UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO EXTERNO.....	31
SECCIÓN 220 (MARCADO DEL CÓDIGO EXISTENTE)	31
SECCIÓN PROPUESTA 290.....	32
SECCIÓN 320 (MARCADO DEL CÓDIGO EXISTENTE)	39
SECCIÓN PROPUESTA 390.....	40
SECCIÓN PROPUESTA 5390.....	49
PROPUESTA DE NUEVAS DEFINICIONES DEL GLOSARIO.....	58
GLOSARIO (MARCADO DEL EXISTENTE).....	58

MEMORÁNDUM EXPLICATIVO

I. Introducción

1. Este memorándum proporciona antecedentes y una explicación sobre las revisiones propuestas relacionadas al [Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad \(incluidas las Normas Internacionales de Independencia\)](#) (el Código) relativo a la utilización del trabajo de un experto externo.
2. El IESBA aprobó por unanimidad las disposiciones propuestas para la exposición en su reunión de diciembre de 2023. Las propuestas incluyen tres nuevas secciones del Código que abordan la utilización del trabajo de un experto externo: la Sección 390 propuesta para Profesionales de la Contabilidad (PC), en ejercicio (PCEE), la Sección 290 propuesta para PC en Empresas (PCE) y la Sección 5390 propuesta para Profesionales de Aseguramiento de la Sostenibilidad (PAS). Las explicaciones de este memorándum se aplican por igual a las tres nuevas secciones propuestas, a menos que se especifique lo contrario.
3. La Sección 5390 propuesta es una parte integral del Borrador en Fase de Consulta (BFC), la *Propuesta para las Normas Internacionales de Ética para el Aseguramiento de la Sostenibilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (NIEAS) y Otras Revisiones del Código relacionadas con el aseguramiento y la presentación de informes de sostenibilidad* ([BFC de Sostenibilidad](#)), y, por lo tanto, debe leerse junto con ese BFC.

II. Antecedentes y descripción general

A. El impulso del proyecto y sus objetivos

4. Las deliberaciones del IESBA para desarrollar la definición revisada de “equipo del encargo” en el proyecto Equipo del Encargo – Auditorías de Grupo (EE-AG) plantearon preguntas, incluso de parte del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), sobre si los expertos externos¹ deberían estar sujetos a requerimientos de independencia en auditorías y otros encargos de aseguramiento. El PIOB ha observado la creciente participación de expertos en áreas como estimaciones y tecnología y, en particular, en sostenibilidad. Por lo tanto, el PIOB ha comentado que es de interés público evaluar si la naturaleza del trabajo de los expertos y su contribución a la opinión de auditoría/aseguramiento debería generar un requerimiento para que estén sujetos a requerimientos de independencia, de manera similar a otras personas que forman parte del equipo del encargo.²
5. Además, las respuestas a la encuesta de estrategia de abril de 2022 del IESBA y al BFC de EE-AG, los comentarios de las mesas redondas globales de planificación fiscal de abril de 2022 del IESBA, así como el trabajo de investigación de la Fase 2 del Grupo de Trabajo de Tecnología del IESBA reconocieron la importancia de revisar las cuestiones de ética, incluida la independencia, que surgen del uso de un experto por parte de un PC. En particular, los comentarios, observaciones o preguntas planteados incluyeron lo siguiente:

¹ Los expertos externos están específicamente excluidos de las definiciones de Equipo del Encargo, Equipo de Auditoría y Equipo de Aseguramiento en el Código porque no están bajo la dirección, supervisión y revisión de la firma.

² Consulte la página 8 de la Lista de cuestiones de interés público del PIOB de [noviembre de 2022](#) sobre los proyectos del IESBA.

- Si el Código aborda suficientemente la función e independencia de los expertos que prestan servicios relacionados con la sostenibilidad. Se sugirió que el IESBA considere el impacto del uso creciente de expertos desde la perspectiva del Código, particularmente en relación con los servicios relacionados con la sostenibilidad.
 - La preparación y presentación de información financiera y, en particular, de información no financiera (por ejemplo, información sobre sostenibilidad) a menudo implica la asistencia o la confianza en expertos en tecnología. Se planteó la cuestión de los factores que los PC deberían tener en cuenta para confiar en que el trabajo de un experto en tecnología era objetivo y que el trabajo de dicho experto podía utilizarse y confiarse en él para tomar decisiones éticas, y si el Código debería servir de base para que los PC hicieran esa evaluación.
 - Los PC que no cuentan con la experiencia o los conocimientos necesarios para asesorar al cliente o a la organización empleadora en determinadas situaciones deben confiar en el juicio de otras firmas o expertos con las competencias adecuadas. Los PC tendrían que asumir que estas firmas o expertos operarán dentro de un marco ético similar al de ellos.
6. Además, el IESBA reconoció la necesidad de considerar las implicaciones de ética, incluida la independencia, de:
- Los PA en ejercicio que utilizan el trabajo de expertos al proporcionar servicios que no son de aseguramiento (SNA).³
 - Los que no son PA que utilizan el trabajo de expertos en el contexto del desarrollo de normas de ética, incluida la independencia, para todos los profesionales de aseguramiento de la sostenibilidad en la Parte 5 propuesta del Código.
 - Utilizar expertos en encargos de aseguramiento de la sostenibilidad si el Código adoptara un marco de enfoque neutral con respecto a las normas de aseguramiento de la sostenibilidad utilizadas para llevar a cabo un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad (es decir, sin limitar la interoperabilidad de esas nuevas normas únicamente con las normas del IAASB).
7. En este contexto, en diciembre de 2022, el IESBA aprobó el [proyecto](#) para abordar las consideraciones de ética, incluida la independencia, relacionadas con el uso de todos los expertos, ya sean empleados o contratados externamente (es decir, contratados) por una organización o firma empleadora en (a) auditoría, sostenibilidad y otros encargos de aseguramiento, (b) la prestación de servicios profesionales distintos de los de auditoría y aseguramiento, y (c) la preparación de información financiera y no financiera. En la Sección (II)(C) a continuación se incluye un análisis de las deliberaciones adicionales del IESBA sobre el alcance de las propuestas.
- B. Aspectos destacados de las disposiciones propuestas relativas al uso del trabajo de un experto externo**
8. La utilización del trabajo de un experto externo podría crear amenazas al cumplimiento por parte de un PC o PAS de los principios fundamentales, en particular los principios de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional. Esto se debe a que podría existir una dependencia excesiva del trabajo del experto externo por parte del PC o PAS y, por lo tanto, podrían crearse amenazas al cumplimiento del PC o PAS con los principios fundamentales si el experto externo y su trabajo no se evalúan adecuadamente.

³ Apartado 62 del [Documento de consulta del IESBA: Propuesta de estrategia y plan de trabajo del IESBA, 2024 a 2027](#).

9. Por lo tanto, las nuevas secciones propuestas 390, 290 y 5390,⁴ establecen un marco de ética para guiar a los PC en ejercicio y en la empresa, y a los PAS, respectivamente, a la hora de evaluar si un experto externo tiene la Competencia, las Capacidades y la Objetividad (CCO) necesarias para que el PC o el PAS utilicen el trabajo del experto para los fines previstos. En particular, si los PC o los PAS consideran que el experto externo no es competente, capaz u objetivo, el Código prohibiría a los PC o los PAS utilizar el trabajo del experto externo. Las propuestas también incluyen disposiciones para orientar a un PC o PAS en la aplicación del marco conceptual del Código cuando utilice el trabajo de un experto externo.
10. Las disposiciones propuestas se han elaborado sobre la base de un enfoque basado en principios, de manera que el Código siga siendo pertinente y adecuado a sus fines a medida que evolucionan las prácticas comerciales y de mercado, en particular en lo que respecta al uso de expertos externos en campos emergentes o en desarrollo, así como en el contexto de las rápidas transformaciones actuales en la tecnología.
11. Las propuestas se establecen en tres secciones nuevas y diferentes del Código, debido a que existen diferencias en las consideraciones y los riesgos relacionados con el uso de un experto externo para los PCEE, PCE y PAS.
12. De conformidad con cualquier otra disposición del Código, las disposiciones propuestas no anulan las leyes y regulaciones vigentes en una jurisdicción determinada. Además, el apartado 100.7 A1 del Código sigue siendo aplicable, es decir, cuando una jurisdicción tiene disposiciones que difieren o van más allá de las del Código, los PC deben ser conscientes de esas diferencias y cumplir con las disposiciones más estrictas a menos que estén prohibidas por ley o regulación.

C. Deliberaciones relativas al alcance del proyecto

13. Al desarrollar las disposiciones propuestas, el IESBA deliberó sobre tres cuestiones clave con respecto al alcance que se establece a continuación, teniendo en cuenta la propuesta del proyecto y los comentarios de las partes interesadas.

Si las disposiciones propuestas deberían abordar el uso de expertos empleados por una organización o firma empleadora (“expertos internos”)

14. Las deliberaciones del IESBA pusieron de relieve una serie de desafíos prácticos que surgirían si las disposiciones propuestas se aplicaran a los expertos internos.
15. En particular, los PCE a menudo utilizan el trabajo de otras personas internas de la organización empleadora que tienen competencia especializada en campos o áreas específicos, según lo definen sus funciones y responsabilidades. El IESBA consideró que sería excesivamente oneroso exigir a un PCE que realice la evaluación de la CCO cada vez que necesite recurrir al trabajo de expertos internos de la organización. Esto reconoce que para trabajar en sus funciones como expertos en sus campos o áreas designadas, se puede esperar que los expertos internos hayan satisfecho los criterios de reclutamiento y la evaluación del desempeño de sus organizaciones empleadoras de manera periódica. El IESBA también señaló que, en el caso de los expertos internos de una organización empleadora, dichos expertos producen información desde la perspectiva de la dirección y, por lo tanto, no serían “objetivos”.

⁴ Para PAS que llevan a cabo encargos de aseguramiento de la sostenibilidad que cumple con el criterio específico, véase [BFC de la sostenibilidad](#).

16. En el caso de los expertos internos empleados por una firma cuyo trabajo se utiliza en una auditoría u otro encargo de aseguramiento (y que no son miembros del equipo del encargo, del equipo de auditoría, del equipo de aseguramiento o del equipo de aseguramiento de la sostenibilidad), el IESBA reconoció que esas personas ya estarían sujetas a (i) las políticas y procedimientos de gestión de calidad u otros de la firma que aborden la contratación, la competencia y los recursos, y (ii) las disposiciones del Código, ya que la firma está sujeta al Código.
17. En consecuencia, el IESBA propone que el alcance de las disposiciones se centre únicamente en los “expertos externos”.

Si las disposiciones propuestas deben abordar el uso del trabajo de un experto de la dirección empleado por un cliente en una auditoría u otro encargo de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad)

18. Como se señala en el Borrador en Fase de Consulta de la NIA 500 (Revisada),⁵ la dirección puede emplear o contratar expertos en campos distintos a la contabilidad (por ejemplo, actuaría, valoración, ingeniería o cambio climático y sostenibilidad) para obtener la información necesaria para preparar los estados financieros.
19. El IESBA cree que el trabajo realizado por un experto de la dirección proviene de la perspectiva del cliente, no muy diferente de la información o los análisis que la dirección podría preparar o producir. Además, la dirección asume la plena responsabilidad por el trabajo de cualquier experto que la dirección pueda utilizar para ayudar a preparar los estados financieros o los informes.
20. En consecuencia, para el PC o el PAS, el trabajo de un experto de la dirección es solo una parte de la información general de la dirección que se tiene en cuenta al proporcionar cualquier servicio profesional. Esto significa que, desde la perspectiva del Código, la objetividad del experto de la dirección se consideraría la misma que la de cualquier otra fuente de información del cliente.
21. Por lo tanto, las propuestas de artículos 390 y 5390 no abordan el uso del trabajo de un experto de la dirección. Esto se explica en los apartados propuestos 390.4 A4(a) y 5390.4 A4(a).

¿Los expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad) deben ser independientes?

22. El IESBA inicialmente consideró requerir que los expertos externos sean independientes conforme al Código, cuando su trabajo tenga una influencia significativa en la auditoría u otro encargo de aseguramiento (“prueba de influencia significativa”).
23. Sin embargo, en las mesas redondas globales sobre sostenibilidad del IESBA de marzo-abril de 2023, el IESBA escuchó las inquietudes de muchos participantes sobre este enfoque:
 - Se destacó que sería una presunta responsabilidad del PC o PAS garantizar que, si tienen la intención de utilizar el trabajo de un experto externo, dicho experto externo sea objetivo, ya que el PC o PAS tiene la responsabilidad final de aprobar el informe de auditoría o de aseguramiento.
 - La prueba de influencia significativa probablemente generaría desafíos en cuanto a implementación y exigibilidad, ya que introduce un nivel de subjetividad que llevaría a una

⁵ Propuesta de Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, *Evidencia de auditoría*.

aplicación inconsistente. Además, hubo dudas sobre la razonabilidad de tal enfoque, ya que se presume que el equipo del encargo solo contrataría a un experto externo cuando el tema sea significativo.

- A diferencia de las firmas o los profesionales de auditoría que están sujetos al Código, los expertos externos no están en el negocio de auditoría o aseguramiento. En consecuencia, el Código no es exigible a los expertos externos y no se esperaría que estos hayan diseñado e implementado, y estén operando, sistemas extensos de gestión de calidad para monitorear y supervisar el cumplimiento de los requerimientos de independencia en sus organizaciones.
24. El IESBA decidió alejarse del concepto de una prueba de influencia significativa según la cual solo un número limitado de expertos externos que cumplan con el umbral de “influencia significativa” estarían sujetos a requerimientos de independencia. En lugar de ello, considerando el interés público, el IESBA decidió ampliar el alcance de aplicabilidad de las disposiciones propuestas a todos los expertos externos utilizados en auditorías u otros encargos de aseguramiento.
 25. El IESBA propone que la evaluación de expertos externos en un encargo de auditoría o aseguramiento se realice desde el punto de vista de la objetividad. El enfoque requiere además que el PC o el PAS evalúen intereses, relaciones y circunstancias específicos en relación con la objetividad del experto externo. El IESBA cree que este enfoque abordará adecuadamente las expectativas de interés público en relación con los expertos externos, al mismo tiempo que equilibra las consideraciones relacionadas con la escalabilidad, la proporcionalidad y la capacidad de implementación en virtud del Marco de Interés Público.
 26. En la Sección (V)(A) a continuación se establecen consideraciones adicionales sobre el enfoque.

D. Interacciones con el proyecto de sostenibilidad del IESBA

27. Como se destaca en la propuesta del proyecto, el uso de expertos será a menudo fundamental para preparar y presentar información sobre sostenibilidad, así como para garantizar la veracidad de esa información. Como tal, este proyecto se está llevando a cabo en paralelo con el Proyecto de Sostenibilidad.
28. El [Grupo de Referencia de Sostenibilidad](#) del IESBA y el Flujo de Trabajo de Sostenibilidad 2 han considerado y hecho aportaciones a las propuestas de la Sección 5390 con respecto al uso de expertos externos en encargos de aseguramiento de la sostenibilidad.

E. Coordinación IAASB-IESBA

29. La elaboración de las propuestas se coordinó estrechamente con el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) para maximizar la alineación y la interconexión entre las propuestas y las normas del IAASB en la mayor medida posible. En particular, al desarrollar las propuestas, el IESBA se ha esforzado por evitar (a) conflictos con la NIA 620⁶ u otras normas relevantes del IAASB y con el BFC de la norma ISSA 5000,⁷ y (b) incluir disposiciones relacionadas con la realización de procedimientos de auditoría o aseguramiento en las propuestas, en lugar de centrarse en consideraciones de ética. A este respecto, el personal del IAASB ha proporcionado comentarios y sugerencias generales en relación con las propuestas de la Sección 390.

⁶ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

⁷ Propuesta de Norma Internacional de Aseguramiento de la Sostenibilidad (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad.*

30. Además, el IAASB ha incluido en su Estrategia y Plan de Trabajo para 2024-2027 un proyecto para considerar posibles modificaciones de alcance limitado a las normas del IAASB como resultado de la finalización de este proyecto. El IAASB también tendrá en cuenta los avances de este proyecto durante la finalización de la ISSA 5000.

F. Consideración de las aportaciones de otras partes interesadas

31. El proyecto también se ha basado en los comentarios de varias partes interesadas desde su inicio, entre estas:
- Cuatro mesas redondas globales celebradas en París, Sídney, Singapur y Nueva York con más de 140 participantes de alto nivel de 84 organizaciones de una amplia gama de categorías de partes interesadas.
 - El Grupo Consultivo Asesor del IESBA (CAG, por sus siglas en inglés).
 - El Grupo de Enlace IESBA-Entidades normativas nacionales (NSS, por sus siglas en inglés)
 - El Foro de Firmas (FoF, por sus siglas en inglés).
 - El Grupo Asesor de Pequeñas y Medianas Empresas (SMP AG, por sus siglas en inglés) de la IFAC.
 - El Subcomité de Auditoría del Comité 1 de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO C1).
 - Grupo de trabajo de coordinación de normas del Foro Internacional de Reguladores Independientes de Auditoría (IFIAR SCWG).
 - El Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditoría (CEAOB).

III. Definiciones

A. Definición de experiencia

32. La NIA 620 define la experiencia como conocimientos, habilidades y experiencia.
33. Sin embargo, el IESBA observó cierta inconsistencia entre la definición de la NIA 620 y cómo se utiliza o se hace referencia a “experiencia y/o conocimientos” en el Código. Por ejemplo:
- Apartado 120.5 A5 vigente: “La *pericia y experiencia* del profesional de la contabilidad son suficientes para llegar a una conclusión”.
 - Apartado R230.3 vigente: “El profesional de la contabilidad no inducirá a error intencionadamente a una entidad para la que trabaja en relación con su nivel de *pericia o su experiencia*”.
34. Además, el IESBA observó que el concepto de “experiencia” en el Código parece utilizarse como un factor separado de la determinación de si un PC tenía suficientes conocimientos, capacitación, calificaciones o competencia. Por ejemplo:
- Apartado R115.2 vigente: “...Un profesional de la contabilidad deberá ser honesto y veraz, y no realizará... afirmaciones exageradas por los servicios ofrecidos por el contador ni sobre sus *calificaciones o experiencia*...”.

- Apartado 230.3 A1 vigente: “El principio de competencia y diligencia profesionales obliga al profesional de la contabilidad a emprender únicamente tareas significativas para las que tiene o puede obtener suficiente *formación o experiencia*”.
 - Apartado 300.7 A4 vigente: “El cliente cuenta con *empleados competentes con experiencia* y antigüedad para tomar decisiones gerenciales”.
 - Apartados 524.4 A4/924.4 A4 existentes: “Asignar al equipo de auditoría/aseguramiento a individuos que tengan *experiencia suficiente* en relación con el individuo que se ha unido al cliente”.
 - Apartado R540.9 vigente: “...Cuando una firma cuenta con sólo unas pocas personas con los *conocimientos y la experiencia necesarios* para actuar como socio clave de auditoría...”.
35. El IESBA también consideró la literatura jurisdiccional tal como la norma [PCAOB AS 1210:Uso del trabajo de un](#) especialista contratado por el auditor: “Un especialista es una persona (o firma) que posee una *habilidad o conocimiento especial* en un campo particular distinto de la contabilidad o la auditoría”.
36. El IESBA consultó además varias definiciones de diccionario de “experto” y observó que dichas definiciones generalmente no incluyen el elemento de experiencia:

Diccionario	Sustantivo	Adjetivo
Cambridge	Una persona con un alto nivel de <i>conocimiento o habilidad</i> relacionada con un tema o actividad en particular.	Que tiene o muestra mucho <i>conocimiento o habilidad</i> .
Merriam-Webster	Persona que posee una <i>habilidad o conocimiento</i> especial que representa el <i>dominio</i> de un tema en particular.	Que posee, implica o muestra una <i>habilidad o conocimiento</i> especial derivado de la <i>formación o la experiencia</i> .
Oxford Languages	Una persona que tiene un <i>conocimiento o habilidad integral y autorizada</i> en un área particular.	Que tiene o implica un conocimiento autorizado.

37. En consecuencia, el IESBA decidió proponer una definición de “experiencia” que se refiera únicamente a los conocimientos y habilidades. El IESBA considera que el elemento de la experiencia es un factor complementario que fortalece la confianza en el experto, además de su experiencia (conocimiento y habilidades). Además, las habilidades también se desarrollan inherentemente a través de la experiencia.
38. El IESBA analizó si es necesario introducir modificaciones en consecuencia cuando el término “experiencia” se utiliza junto con el término “conocimiento” o “habilidades” en el Código vigente. Sin embargo, el IESBA consideró que en las disposiciones existentes en las que se hace referencia a los términos “conocimiento” y “habilidades”, se utilizan para transmitir un significado más amplio de conocimiento o habilidades (por ejemplo, conocimiento del cliente, la industria, etc.) en lugar de uno que se limite al conocimiento o las habilidades en un campo particular (la definición de experiencia).

B. Definiciones de experto y experto externo*Experto*

39. El IESBA propone introducir una nueva definición de “experto” que sea amplia y esté basada en la competencia del PC o del PAS.
40. Este enfoque reconoce que puede ser necesario recurrir a un experto cuando el PC o el PAS carezcan de la experiencia suficiente para realizar una actividad o servicio profesional. El PC o el PAS pueden buscar un experto para que los ayude en esas circunstancias. El concepto de recurrir a otras personas que tengan la experiencia pertinente tiene sus raíces en el Código. Por ejemplo, el Código se refiere al uso de expertos en los apartados 400.11 (en el contexto de un encargo de auditoría) y 330.5 A1 (en el contexto de referir un cliente a un experto). También se refiere a consultar con otros expertos, por ejemplo, en el apartado 120.5 A5 vigente.

Experto externo

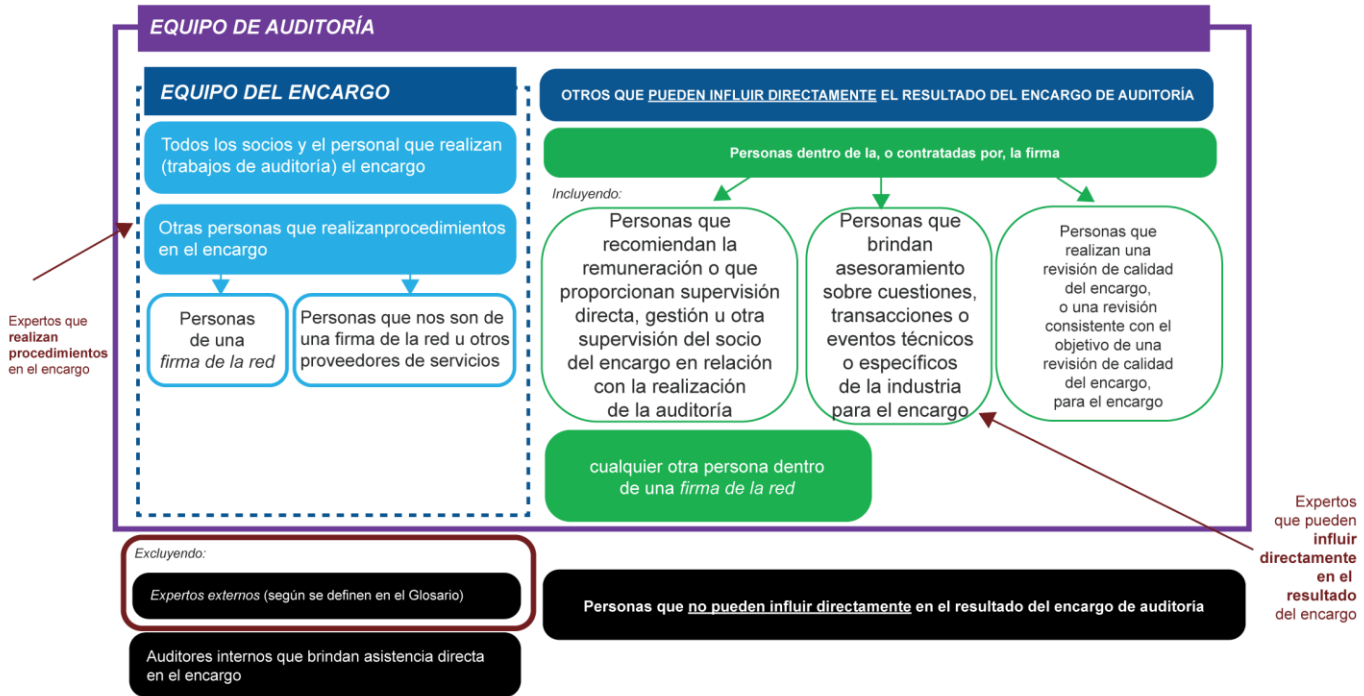
41. El IESBA propone revisar la definición actual de experto externo⁸ para:
- Hacer referencia explícita a los expertos externos que son contratados por una organización, firma o PAS que los emplea. Esto presenta un contraste más claro con los expertos que podrían ser internos a la organización o firma que los emplea.
 - Distinguir entre los expertos externos utilizados en un encargo de auditoría y los expertos externos utilizados en un encargo de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad).

Véanse los cambios propuestos en el texto marcado en el Glosario.

42. En relación con los encargos de auditoría, el IESBA señaló que la expectativa básica y el fundamento conceptual de que un PC tenga experiencia en contabilidad o auditoría. Por lo tanto, cuando se utiliza un experto externo en un encargo de auditoría, se utiliza el trabajo de dicho experto externo porque consiste en experiencia fuera de la contabilidad o la auditoría. En consecuencia, un experto externo se diferencia de:
- Personas que realizan procedimientos de auditoría (que generalmente tendrán experiencia en auditoría) que forman parte del Equipo del Encargo (EE) y están sujetas a independencia.
 - Personas con experiencia en contabilidad u otras cuestiones técnicas o específicas de la industria que brindan consultas. Estas personas forman parte del Equipo de Auditoría (EA) y están sujetas a independencia.
43. Las diferentes funciones de los expertos en un encargo de auditoría se ilustran en un diagrama contenido en las Bases de Conclusiones del EE-AG, como se establece a continuación:

⁸ “Persona (que no es socio ni miembro del personal profesional, incluido el personal temporal, de la firma o de una firma de la red) u organización con las cualificaciones, el conocimiento y la experiencia en campos distintos al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza para facilitar al profesional de la contabilidad la obtención de evidencia suficiente y adecuada”.

INDEPENDENCIA REQUERIDA DE TODOS LOS EQUIPOS DEL ENCARGO Y MIEMBROS DEL EQUIPO DE AUDITORÍA



44. En relación con los encargos de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad), el IESBA destacó la expectativa básica y el fundamento conceptual de que un PC o PAS tenga experiencia en aseguramiento. Por lo tanto, cuando se utiliza un experto externo en un encargo (incluido un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad), se utiliza el trabajo de dicho experto externo porque consiste en experiencia fuera de la contabilidad o la auditoría. Los términos también están alineados con los conceptos de las normas de auditoría y aseguramiento del IAASB y su norma propuesta NIAS 5000.
45. En relación con los encargos de SNA, un experto externo es simplemente un experto contratado por un PC o un PAS, que tiene experiencia que está fuera de la competencia del PC o del PAS.

C. Distinción entre miembros del EA y expertos externos

46. En sus deliberaciones, el IESBA revisó la cuestión de cómo distinguir entre individuos que brindan consultoría sobre cuestiones, transacciones o eventos técnicos o específicos de la industria para el encargo y expertos externos. Los primeros son miembros del equipo de auditoría, aseguramiento o aseguramiento de la sostenibilidad, según corresponda, y están sujetos a los requerimientos de independencia del Código. Los segundos no lo son, pero estarán sujetos a las disposiciones de ética propuestas en las Secciones 390 y 5390, según corresponda.
47. El IESBA observa que, en respuesta a las extensas discusiones sobre esta cuestión durante el proyecto EE-AG, el personal del IESBA ya ha publicado algunas preguntas y respuestas (P&R) para abordar el tema en la publicación Preguntas y respuestas del personal del IESBA sobre EE-AG.⁹

⁹ [EE-AG P&R](#), preguntas 8 y 9.

Miembros del EA que pueden influir directamente en el resultado del encargo

48. Además, de conformidad con la NIGC 1,¹⁰ y la NIA 220 (Revisada),¹¹ se debe implementar el resultado resultante de la consulta sobre una cuestión, transacción o evento técnico o específico de la industria para el encargo. Esto se debe a que, como se establece en la NIGC 1 y la NIA 220 (Revisada):
- La firma debe establecer objetivos de calidad que aborden la realización de encargos de calidad, incluido en relación con las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas, y que esas consultas se lleven a cabo y que las conclusiones acordadas se implementen.¹²
 - El socio encargado del encargo debe, entre otras cosas, asumir la responsabilidad de realizar consultas adecuadas y determinar que la naturaleza y el alcance de esas consultas, y las conclusiones resultantes de estas, se hayan acordado con la parte consultada y que la conclusión acordada se haya implementado.¹³
49. Por lo tanto, la consulta proporcionaría una opinión o asesoramiento que permita al PC, al profesional de aseguramiento o al PAS llegar a una conclusión sobre el encargo de auditoría o aseguramiento que han realizado sobre la cuestión, la transacción o el evento técnico o específico de la industria en particular. En estas circunstancias, el IESBA observa que el socio a cargo del encargo debe asegurarse de que la conclusión de la consulta se acuerde e implemente, pero no se esperaría que pueda anular la opinión o el asesoramiento recibido de la parte consultada.
50. Por lo tanto, las consultas realizadas como parte de la aplicación de la NIGC 1 y la NIA 220 (Revisada) influyen directamente en el resultado del encargo, y las personas que brindan esas consultas forman parte del equipo de auditoría, aseguramiento o aseguramiento de sostenibilidad, según sea el caso.

Expertos externo

51. Antes de que el trabajo de un experto externo pueda utilizarse para fines de una auditoría o un encargo de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad), la autoridad de auditoría debe realizar procedimientos sobre ese trabajo para determinar su suficiencia y adecuación como evidencia. En consecuencia, el PC puede decidir no utilizar el trabajo del experto externo como parte de la evidencia que respalda la opinión de auditoría o de aseguramiento.
52. Por lo tanto, un experto externo no puede influir directamente en el resultado de un encargo y, por lo tanto, no forma parte del equipo de auditoría, aseguramiento o aseguramiento de la sostenibilidad.
53. Con fines ilustrativos, el Anexo 1 proporciona un diagrama de flujo para ayudar a las partes interesadas a distinguir entre los miembros del EA y los expertos externos en el contexto de un encargo de auditoría.

IV. Acuerdo de los términos del encargo

54. Con respecto a acordar los términos del encargo con un experto externo cuyo trabajo será utilizado en una auditoría u otro encargo de aseguramiento, el IESBA consideró algunas preguntas de las partes interesadas sobre si sería necesario proporcionar orientación relacionada con acordar los

¹⁰ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad para firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*.

¹¹ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*.

¹² NIGC 1, apartado 31(d).

¹³ NIA 220 (Revisada), apartado 35.

términos del encargo con respecto al uso del trabajo de un experto, dado que las normas del IAASB ya abordan esto.

55. Después de una debida deliberación, el IESBA acordó que esa orientación sería adecuada desde una perspectiva de ética. En particular:
- La orientación facilitaría la evaluación por parte del PC de la CCO para los expertos utilizados en SNA y también en el contexto de los compromisos de aseguramiento de la sostenibilidad abordados en la Parte 5 propuesta del Código y realizados por un PAS que podrían estar aplicando estándares de aseguramiento distintos a los estándares del IAASB.
 - En el contexto de una auditoría u otro encargo de aseguramiento, es importante destacar que al acordar los términos del encargo con el experto externo, un PC o PAS también debe acordar que el experto proporcione la información necesaria para facilitar la evaluación por parte del PC o PAS de la objetividad del experto.
56. Por lo tanto, teniendo en cuenta los aportes del personal del IAASB, el apartado R390.5 propuesto requiere que el PC acuerde los términos del encargo con el experto externo “en la medida en que no se establezca de otro modo en la ley, la regulación u otras normas profesionales”. Esto evita la duplicación con leyes, reglamentos u otras normas profesionales como las normas del IAASB que ya pueden abordar las responsabilidades del PC en relación con el acuerdo de los términos del encargo con el experto. Una propuesta similar está contenida en el apartado R5390.5 para los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad abordados en la Parte 5 propuesta del Código.
57. En particular, para acordar los términos del encargo con un experto externo cuyo trabajo se utilizará en un encargo de SNA, el IESBA consideró algunas preguntas de las partes interesadas sobre si también sería necesario acordar el suministro de la información necesaria del experto externo para los encargos SNA para facilitar la evaluación de la objetividad de conformidad con el apartado 390.6 A4 propuesto.
58. La opinión del IESBA es que el apartado 390.6 A6 propuesto ya contiene suficiente material de aplicación para guiar al PC o PAS a obtener información para evaluar la objetividad del experto externo en un contexto de in SNA. No sería necesario que el PC o el PAS soliciten información al experto externo para los encargos de SNA, a diferencia de lo que ocurre en un encargo de auditoría o de aseguramiento de la sostenibilidad de conformidad con los apartados R390.8 y R5390.8 propuestos. Por ejemplo, en virtud de los apartados 390.6 A4 y 390.6 A6 propuestos, la información relativa a la objetividad del experto externo puede obtenerse mediante indagaciones o discusiones con otros y mediante la revisión de materiales publicados.

V. Evaluación de la competencia las capacidades y la objetividad del experto externo

Apartados R390.6 a R390.12 propuestos y material de solicitud relacionado

59. El apartado R390.6 propuesto requiere que un PC evalúe si el experto externo tiene la CCO necesarias. Esto está conceptualmente alineado con las disposiciones existentes en la NIA 620¹⁴ y la NIEA 3000 (Revisada).¹⁵ El IESBA cree que si un experto externo tiene la CCO necesarias

¹⁴ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

¹⁵ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000, *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica.*

también es relevante para el cumplimiento de un PCEE y un PCE con los principios fundamentales del Código al realizar otros servicios profesionales (es decir, encargos de SNA) y actividades profesionales, respectivamente.

60. El IESBA señala que, en consonancia con la aplicación del marco conceptual, esta evaluación requerida implicará que el PC (a) tenga una mente inquisitiva, (b) ejerza su juicio profesional y (c) utilice la prueba del tercero razonable e informado. En particular, al aplicar el apartado R390.6 propuesto, el ejercicio del juicio profesional por parte del PC sería esencial para sopesar todos los factores de CCO relevantes frente a los hechos y circunstancias específicos del experto externo. Por ejemplo, intereses, relaciones o circunstancias inmateriales e irrelevantes generalmente no deberían llevar al PC o PAS a concluir que el experto externo no es objetivo.
61. El material de aplicación en los apartados 390.6 A2 a A6 propuestos, proporciona factores relevantes que podrían considerarse en la evaluación requerida, así como orientación sobre dónde obtener la información.
62. Para los expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento, dadas las mayores expectativas de interés público de las partes interesadas, se establecen requerimientos adicionales y material de aplicación con respecto a la evaluación requerida por la R390.6 propuesta en los apartados R390.8 a R390.11 propuestos (véase el apartado 390.7 A1 propuesto). Véase también más detalles en la Sección (V)(A) a continuación.
63. La opinión del IESBA es que no existe ninguna protección contra las amenazas si un experto externo no pasa satisfactoriamente la evaluación de CCO. En consecuencia, el apartado R390.12 propuesto prohíbe a un PC utilizar el trabajo del experto externo si:
 - (a) El PC no puede obtener la información necesaria para la evaluación del contador de la CCO del experto externo; o
 - (b) El PC determina que el experto externo no es competente, capaz ni objetivo.
64. Se establecen disposiciones similares en la Sección 5390 propuesta para los PAS en el contexto de los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad abordados en la Parte 5 del Código propuesta.

Momento de la evaluación de la CCO

65. El IESBA también consideró si la evaluación de la CCO según los apartados R390.6 y R390.12 propuestos, debería concluirse antes de que el experto externo comience el trabajo (y, por lo tanto, antes de acordar los términos del encargo con el experto externo en el apartado R390.5 propuesto). La opinión del IESBA es que, en la práctica, puede que no sea posible esperar hasta que se haya completado la evaluación de la CCO antes de contratar al experto externo, ya que pueden existir limitaciones inevitables, como un período de tiempo limitado dentro del cual un experto externo puede completar el trabajo, el tiempo necesario para que el experto externo obtenga la información solicitada para la evaluación de la CCO, etcétera.
66. Por lo tanto, el IESBA propone que el Código no impida que el experto externo comience el trabajo mientras se realiza simultáneamente la evaluación de CCO, siempre que el experto externo haya aceptado los términos del encargo de proporcionar toda la información necesaria para facilitar la evaluación. El apartado R390.6 propuesto está redactado de tal manera que permite esa posibilidad desde una perspectiva de operatividad. Esta redacción está alineada con la NIA 620, apartado 9: "El auditor deberá evaluar si el experto del auditor tiene las CCO necesarias para los fines del auditor".

Consideración de salvaguardas o exenciones

67. Los expertos externos pueden participar en una amplia gama de áreas, desde las emergentes o especializadas hasta aquellas con prácticas o estándares más establecidos o generalmente aceptados. Además, la disponibilidad de expertos externos puede variar en diferentes jurisdicciones, y algunas jurisdicciones pueden no tener expertos externos que puedan pasar satisfactoriamente la evaluación de CCO, lo que lleva a un número limitado o falta de expertos que puedan ser utilizados.
68. Al respecto, el IESBA deliberó sobre si son posibles salvaguardas o exenciones respecto de la prohibición de utilizar el trabajo de un experto externo si este no pasa satisfactoriamente la evaluación de CCO. Por ejemplo, el IESBA exploró si la transparencia hacia las partes interesadas relevantes, tal como los usuarios del informe de auditoría o de aseguramiento o los responsables del gobierno de la entidad, podría ser una salvaguarda para abordar la amenaza de utilizar un experto externo que no sea objetivo en una auditoría u otro encargo de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad).
69. Sin embargo, el IESBA llegó a la conclusión de que si un experto externo no es objetivo, el trabajo de dicho experto no puede utilizarse en ningún servicio o actividad profesional. En particular, introducir la transparencia como medida de mitigación frente a las amenazas a la objetividad del experto podría crear una "salida fácil" y trasladar la carga y la responsabilidad de evaluar la objetividad del experto externo del PC a las partes interesadas.
70. El IESBA considera que, en última instancia, la competencia, las capacidades y la objetividad de un experto externo no pueden ser menos relevantes o inferiores en jurisdicciones o campos con expertos limitados. El IESBA señala que cuando se determina que no hay expertos externos disponibles en un campo o jurisdicción en particular, el PC o el PAS podrían considerar:
 - Utilizar un experto de otra jurisdicción.
 - Consultar con el organismo regulador o profesional apropiado y determinar los siguientes pasos adecuados.
71. El IESBA también observó que las limitaciones en la disponibilidad de expertos son una cuestión de tiempo, ya que la capacidad del mercado se ajustará gradualmente para satisfacer la demanda. Por lo tanto, al finalizar las disposiciones, el IESBA considerará si se deben desarrollar disposiciones transitorias adecuadas, teniendo en cuenta la necesidad de no bajar el nivel de competencia, capacidades y objetividad de un experto.
72. Por último, en relación con los expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento, algunas partes interesadas observaron que la NIA 620, apartado 13, permite que el PC realice procedimientos adicionales o que el experto realice trabajo adicional, si el auditor determina que el trabajo del experto es inadecuado para los fines del auditor. Estas partes interesadas cuestionaron si, como alternativa a la prohibición establecida en el apartado R390.12, las propuestas también deberían permitir que el PC realice procedimientos adicionales si se determina que el experto externo no pasa satisfactoriamente la evaluación de CCO.
73. En este sentido y teniendo en cuenta los aportes del personal del IAASB, el IESBA señaló que la NIA 620 no es explícita respecto de si el auditor puede utilizar el trabajo de un experto del auditor si dicho experto no pasa satisfactoriamente la evaluación del CCO. En cambio, la NIA 620, apartado 13, analiza lo que el auditor puede hacer si el trabajo del experto externo no es adecuado.

El IESBA considera que se trata de dos cuestiones distintas, una de estas ética y la otra de desempeño.

74. Por lo tanto, el IESBA acordó que la prohibición propuesta debería mantenerse sin salvedades. En reconocimiento de las mayores expectativas de las partes interesadas en el contexto de una auditoría u otro encargo de aseguramiento, las propuestas establecen ahora explícitamente las consecuencias si el experto externo no supera satisfactoriamente la evaluación de CCO. Por lo tanto, las propuestas llenan un vacío en el Código donde no había orientación anteriormente.

A. Expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento (incluida la sostenibilidad)

Enfoque

75. Debido a las mayores expectativas de interés público en relación con los expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento (incluida la sostenibilidad), el IESBA deliberó sobre si adoptar un enfoque de objetividad o independencia para esos expertos (véanse los apartados 22 a 25).
76. El IESBA concluyó que debía adoptar un enfoque de objetividad¹⁶ debido a que (i) los expertos externos que no están sujetos a la dirección, supervisión y revisión de la firma no tendrán sistemas de gestión de calidad establecidos para monitorear y supervisar el cumplimiento de los requerimientos de independencia, (ii) no sería de interés público que el Código restringiera la oferta de expertos externos imponiendo costos y cargas indebidos a esos expertos para diseñar, implementar y operar esos sistemas de gestión de calidad, (iii) es responsabilidad del PC, de conformidad con las normas de auditoría o aseguramiento, estar satisfecho de que, si el PC pretende utilizar el trabajo de un experto externo, dicho experto externo sea objetivo, y (iv) el Código no se aplica directamente a los expertos externos que, en el contexto de su trabajo, no son proveedores de servicios de aseguramiento. Por lo tanto, el IESBA acordó que la responsabilidad de evaluar la objetividad del experto externo debería recaer en el PC, siendo el principio clave que un PC no debería utilizar el trabajo de un experto externo si este no es objetivo.
77. Por lo tanto, para abordar las mayores expectativas de interés público de las partes interesadas en relación con los expertos externos utilizados en auditorías u otros encargos de aseguramiento, el IESBA propone un enfoque que, además de la evaluación básica de la objetividad de un experto externo en el contexto de cualquier servicio profesional según los apartados 390.6 A4 y A6 propuestos, requiere que un PC incluya intereses, relaciones y circunstancias específicas en la evaluación de la objetividad del experto externo.
78. Específicamente, para reforzar las consideraciones relativas a la objetividad del experto externo en una auditoría u otro contexto de aseguramiento:
- El apartado R390.8 propuesto requiere que el PC solicite al experto externo que proporcione, en relación con la entidad en la que el experto está realizando el trabajo y con respecto al periodo cubierto por el informe de auditoría o de aseguramiento y el periodo del encargo, información sobre intereses, relaciones y circunstancias específicas entre el experto externo y la entidad.

¹⁶ Apartado 120.15 A1 vigente: "...La independencia está vinculada a los principios fundamentales de objetividad e integridad...".

La información establecida en el apartado R390.8(a) a (m) propuesto, se basa en los atributos de independencia de las Partes 4A y 4B del Código. En general, aparte de los puntos (i), (k) y (l), los puntos se alinean en términos generales con los atributos de independencia establecidos en las Partes 4A y 4B del Código. El IESBA propone incluir los puntos (i), (k) y (l) porque cree que son relevantes y necesarios para que el PC pueda evaluar y concluir sobre la objetividad del experto.

El IESBA propone que, después de recibir esa información, el PC evalúe la objetividad del experto de conformidad con el apartado R390.6 propuesto, como se detalla en los apartados 59 a 64 anteriores.

- El apartado R390.11 requiere que el PC solicite al experto que revele, en relación con el periodo cubierto por el informe de auditoría o aseguramiento y el periodo del encargo, información sobre intereses, relaciones o circunstancias de las que tenga conocimiento entre el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo y el cliente. Por ejemplo, esto puede incluir:
 - Cualquier interés financiero directo o interés financiero indirecto material en el cliente que tenga el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo.
 - Cualquier interés o relación del experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo con el cliente y aquellas entidades sobre las que tiene control directo o indirecto.
 - Cualquier conflicto de intereses que el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo pudieran tener con el cliente.

El IESBA propone que, después de recibir esa información, el PC evalúe la objetividad del experto de conformidad con el apartado R390.6 propuesto, como se detalla en los apartados 59 a 64 anteriores.

Este requerimiento propuesto reconoce que si el experto tiene un interés o una relación con el cliente, existe el riesgo de que esto pueda influir en el experto para producir un resultado "favorable" para la entidad, ya que el PC utilizará el trabajo del experto para los fines de la auditoría u otro encargo de aseguramiento. El requerimiento cubre, por lo tanto, todos los posibles intereses, relaciones y circunstancias que podrían crear un nivel inaceptable de amenaza a la objetividad del experto.

El requerimiento propuesto también centra la solicitud en el experto externo únicamente (en lugar de tanto en el experto como en el cliente) para tener en cuenta que, en ocasiones, los procedimientos de auditoría pueden requerir que el uso de un experto (por ejemplo, para fines de investigación) se mantenga confidencial y no se divulgue al cliente. Como tal, el apartado 390.11 A2 propuesto aclara que al aplicar el apartado R390.11, podría haber situaciones en las que el PC podría no querer preguntar al cliente sobre intereses, relaciones o circunstancias relacionadas con el experto utilizado. Sin embargo, también destaca que consultar al cliente es una posible fuente de información sobre las cuestiones establecidas en los apartados R390.11 y 390.11 A1 propuestos.

79. Si el PC concluye que un experto externo no es objetivo con base en la evaluación de estos atributos de independencia, se le prohíbe utilizar el trabajo del experto externo (véase el apartado R390.12 propuesto).

80. Se establece un enfoque similar en la Sección 5390 propuesta para los PAS en el contexto de los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad abordados en la Parte 5 del Código propuesta.
81. El IESBA consideró el periodo de tiempo propuesto durante el cual el experto externo estaría obligado a proporcionar la información, es decir, el periodo cubierto por el informe de auditoría o de aseguramiento y el periodo del encargo, y si el periodo propuesto debería ser el periodo cubierto por los estados financieros y el periodo del encargo de conformidad con las Partes 4A y 4B. Sin embargo, el IESBA acordó mantener el periodo propuesto, ya que (i) estas secciones propuestas también cubrirían encargos distintos a las auditorías de estados financieros, y (ii) de hecho podría haber circunstancias en las que el periodo cubierto por un informe de aseguramiento sería más largo que el cubierto por el informe de auditoría, en particular, para encargos de la sostenibilidad. Sin embargo, no se pretende que el periodo de tiempo durante el cual el experto externo proporciona la información para la evaluación de su objetividad sea más largo que el periodo durante el cual se requiere que el PC o PAS sea independiente en un encargo de auditoría o aseguramiento. (Véase los apartados R390.8 – R390.11 y R5390.8 – R5390.11.)
82. Para facilitar la aplicación práctica de estos requerimientos, los apartados R390.5 y 390.5 A1 propuestos, establecen que un PC, al acordar los términos del encargo con el experto externo, podría considerar discutir las expectativas del PC con respecto a la objetividad del experto, incluida la información necesaria del experto para facilitar la evaluación del PC de esa objetividad. El IESBA cree que esto ayudaría a mitigar el potencial desafío práctico de que el experto se niegue a revelar información sobre intereses, relaciones o circunstancias relevantes después de que el PC haya contratado al experto. Así, si un experto externo se niega a revelar dicha información cuando el PC y el experto buscan llegar a un acuerdo sobre los términos del encargo, el PC puede decidir no utilizar el trabajo de ese experto. En la Sección 5390 se propone un enfoque similar para los PAS.
83. En general, el IESBA cree que este enfoque es equilibrado, proporcionado y operativo, y abordará las expectativas de interés público en relación con los expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad).

Escalabilidad

84. En respuesta a los comentarios de las partes interesadas durante el desarrollo de las propuestas, el IESBA consideró si el enfoque podría delinearse para los expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento dependiendo de si el cliente es o no una Entidad de Interés Público (EIP). Sin embargo, a diferencia del contexto de las disposiciones de independencia donde el Código puede establecer prohibiciones específicas aplicables a los clientes de auditoría de EIP frente a los clientes de auditoría de otras entidades, el principio fundamental de objetividad no puede diferir para distintos clientes dado que se refiere al comportamiento ético.
85. Sin embargo, el IESBA señaló que la escalabilidad ya está incorporada en el enfoque de objetividad establecido en la nueva Sección 390 propuesta (y su Sección equivalente en la Parte 5 propuesta), ya que ese enfoque se escala en función de la naturaleza del encargo (es decir, si se trata de un encargo de auditoría u otro aseguramiento, incluido el de la sostenibilidad) y la evaluación del PC de los intereses, relaciones y circunstancias del experto.

Expectativas del experto externo

86. En el contexto de la aplicación de estos requerimientos, el IESBA no espera que un experto externo deba establecer o tener implementado un sistema de gestión de calidad similar al esperado para

una firma o para un profesional de auditoría. Como se señaló anteriormente, el IESBA no cree que esto sea aplicable ni ejecutable. Por ejemplo, cuando un PC solicita a un experto externo que revele cualquier interés financiero directo o interés financiero indirecto material que tenga el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo en la entidad en la que el experto realiza su trabajo, el IESBA no espera que el experto externo establezca un proceso de monitoreo interno sobre los intereses financieros de todas estas partes. En cambio, con el debido aviso al acordar los términos del encargo, se le brinda al experto la oportunidad de tomar las medidas adecuadas, de buena fe, para reunir la información necesaria para revelarla al PC.

B. Consideración del equipo de expertos externos

87. Al desarrollar las propuestas, el IESBA escuchó preguntas de varias partes interesadas sobre cómo las propuestas interactuarían con el equipo y la organización de un experto externo.
88. La nueva definición propuesta de experto externo se refiere únicamente a un individuo. Al aplicar las disposiciones propuestas, se prevé que la evaluación de las CCO del experto por parte del PC se realice con respecto a la persona que supervisa el trabajo del experto. Esto tiene en cuenta que un experto podría tener un equipo de apoyo (que podría incluir otros expertos) y que sería responsabilidad del experto determinar qué apoyo del equipo se necesita para realizar el trabajo.
89. Sin embargo, como se establece en el apartado R390.9 propuesto, específicamente para los expertos externos utilizados en una auditoría u otro encargo de aseguramiento, el IESBA opina que se debe evaluar la objetividad de todos los individuos de un equipo que un experto utiliza para realizar el trabajo. Este enfoque reconoce las mayores expectativas de las partes interesadas en relación con el experto externo y cualquier equipo de apoyo. También es consistente con la aplicabilidad de las disposiciones de independencia de la Parte 4 a todos los miembros del EA.

C. Principio general relativo a la evaluación de la objetividad

90. La opinión del IESBA es que la amenaza directa a la objetividad del experto generalmente surge de los intereses, relaciones o circunstancias con la entidad en la que el experto está realizando su trabajo. Requerir la objetividad de un experto externo respecto de entidades en las que el experto no realiza un trabajo sería excesivamente oneroso, especialmente teniendo en cuenta que ese experto podría incluso no disponer de sistemas de gestión de calidad para supervisar esos intereses, relaciones y circunstancias. En consecuencia, las disposiciones relativas a la evaluación de la objetividad del experto externo se centran en la entidad en la que el experto desempeña su trabajo.
91. Sin embargo, el IESBA también señala que ciertos intereses, relaciones o circunstancias que tiene la organización del experto externo o su familia inmediata en la entidad en la que el experto externo realiza el trabajo podrían afectar la objetividad del experto externo. Al aplicar las propuestas, el PC deberá entonces ejercer su juicio profesional al tomar en cuenta esos intereses, relaciones o circunstancias que involucran a la familia inmediata del experto o a nivel organizacional al evaluar si el experto externo es objetivo (véanse, en particular, los apartados 390.6 A4, R390.8 y 390.11 A1 propuestos). En la Sección 5390 propuesta se toma un enfoque similar para los PAS.

VI. Otras consideraciones

A. Amenazas potenciales derivadas del uso del trabajo de un experto externo

92. El apartado 390.13 A1 propuesto, explica que aún podrían crearse amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales al utilizar el trabajo de un experto externo incluso si un PC ha concluido satisfactoriamente que el experto externo tiene las CCO necesarias para los fines del PC.
93. El material de aplicación en los apartados 390.14 A1, 390.15 A1 y 390.16 A1 a A2 propuestos, contiene orientación con respecto a la identificación, evaluación y tratamiento de amenazas al cumplimiento por parte del PC de los principios fundamentales cuando se utiliza el trabajo de un experto externo.
94. El IESBA observó que los ejemplos de acciones para abordar las amenazas identificadas enumeradas en los apartados 390.16 A1 a A2 propuestos, no están relacionados con la evaluación de CCO de un experto externo. Los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguardas, según lo establecido en el apartado 390.16 A2 propuesto, se relacionan con las amenazas que podrían crearse cuando un PC utiliza el trabajo de un experto externo, por ejemplo, las amenazas establecidas en el apartado 390.14 A1 propuesto.
95. Finalmente, de conformidad con el apartado 390.1 propuesto, el IESBA señaló que cuando no existen acciones que puedan eliminar las amenazas identificadas o salvaguardas que puedan reducir el nivel de las amenazas a un nivel aceptable, el PC debe rechazar o finalizar el servicio o actividad profesional de conformidad con el apartado R120.10(c).
96. Se establecen consideraciones similares en la Sección 5390 propuesta con respecto a los PAS que realizan encargos de aseguramiento de la sostenibilidad abordados en la propuesta de la Parte 5 del Código.

B. Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y documentación

97. El IESBA deliberó sobre diversos puntos de vista con respecto al uso del término “alentar” en los apartados 390.20 A1 y 390.21 A2 propuestos que abordan la comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad (RGE) y la documentación, respectivamente. Las opiniones variaron desde, por un lado, que el estímulo era demasiado débil desde una perspectiva de cumplimiento hasta, por otro lado, que las disposiciones propuestas sobre la comunicación con los RGE y la documentación no eran necesarias porque (i) ya están cubiertas en las disposiciones para auditoría y otros encargos de aseguramiento en el Código, y (ii) serían un desafío desde una perspectiva SNA.
98. El IESBA acordó conservar los dos apartados propuestos, ya que en general son consistentes con la forma en que el Código aborda las cuestiones de comunicación con los RGE y la documentación en el contexto de los servicios profesionales, donde las disposiciones también son estímulos y no requerimientos. Además, el IESBA considera que esa orientación sería útil para los PAS que no son PC en el contexto de los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad abordados en la Parte 5 propuesta.

C. Utilización del trabajo de otros

99. Durante el desarrollo de las propuestas, varias partes interesadas han cuestionado si la información proporcionada por proveedores de datos externos u otras fuentes de información es un trabajo realizado por un experto.

100. La opinión del IESBA es que las personas u organizaciones que proporcionan conjuntos de datos para fines generales u otras fuentes generales de información no están dentro del alcance de las propuestas. Esos individuos u organizaciones incluyen, por ejemplo:

- Aquellos que proporcionan datos o estudios comparativos de la industria u otros, tal como información sobre estadísticas de empleo que incluyan horas trabajadas y remuneración por semana por área geográfica, precios de bienes raíces, emisiones de carbono por tipo de vehículo, tablas de mortalidad u otros conjuntos de datos para uso general. Esto se explica en el apartado 390.4 A4(b) propuesto.

El IESBA reconoce que puede haber expertos dentro de las organizaciones que brinden información para uso general (por ejemplo, valoraciones que involucran conocimiento exclusivo). Sin embargo, el IESBA considera que esos expertos no están dentro del alcance de las secciones propuestas, ya que el PC o PAS no los contrata para utilizar su experiencia para realizar un trabajo a la medida.

- Aquellos dentro de las organizaciones o firmas que los emplean (por ejemplo, equipos de TI) que se ocupan de cuestiones relacionadas con el uso de la tecnología y la gobernanza de datos, incluido el mantenimiento de la privacidad de los datos.
- Expertos de la dirección (es decir, en el contexto de la NIA 500, la NIEA 3000 (Revisada) y la NIAS 5000 propuesta).
- Aquellos que proporcionan certificaciones de sostenibilidad sin elementos de aseguramiento, y donde el PC o PAS no están utilizando las certificaciones como trabajo en el que se pueda confiar como evidencia suficiente y adecuada en una auditoría u otro trabajo de aseguramiento.

101. Con respecto a si se debería desarrollar una guía adicional con respecto al uso del trabajo de otros, el IESBA observó que:

- Los apartados R220.7 y 220.7 A1 vigentes ya brindan orientación sobre el uso del trabajo de otros.
- La Parte 3 vigente del Código no aborda la utilización del trabajo de otros. Sin embargo, los apartados R220.7 a 220.7 A1 vigentes siguen siendo relevantes en la Parte 3 como resultado de las disposiciones de aplicabilidad del Código (es decir, los apartados R120.4 y R300.5).
- La utilización del trabajo de otros está fuera del alcance de este proyecto.

102. El IESBA ha propuesto aclarar que el trabajo de expertos no constituye el trabajo de otros en las modificaciones en consecuencia propuestas a la Sección 220 (véase el apartado 220.7 A1 propuesto).

D. Utilizando los resultados de la tecnología

103. El IESBA también observó el uso creciente de ciertas herramientas de inteligencia artificial (IA) generativa (por ejemplo, ChatGPT) para generar respuestas a indicaciones o preguntas. Las respuestas pueden adoptar la forma de declaraciones o respuestas coherentes y aparentemente autorizadas.

104. La opinión del IESBA es que esos usos de los resultados de la tecnología no equivalen a utilizar el trabajo de un experto. La IA no es un experto, ya que no posee la experiencia para ejercer el juicio, interpretar las entradas y salidas y ser responsable de estas.

105. Esta visión está respaldada por el desarrollo de diversas regulaciones gubernamentales en torno al desarrollo y uso de sistemas de IA, por ejemplo, el [marco regulatorio](#) de la UE para el desarrollo y uso de sistemas de IA. El Informe de la Fase 2 del Grupo de Trabajo sobre Tecnología también destaca los impactos y riesgos del uso de los resultados de la IA, incluidos el sesgo, la desinformación, la información errónea, etcétera.
106. En este sentido, las [revisiones tecnológicas del Código](#) aprobadas recientemente guían a los PC a través del proceso de toma de decisiones a la hora de determinar si utilizar o no los resultados de la tecnología (incluida la IA). Estas revisiones se basan en conceptos del Código vigente que también son pertinentes, como por ejemplo, ser consciente de los prejuicios y tener una mente inquisitiva.

VII. Consideraciones adicionales para la Parte 2 – PCE

107. El IESBA señaló que la mayoría de las disposiciones detalladas en la nueva Sección 390 propuesta son igualmente aplicables a los PCE que tengan la intención de utilizar expertos externos para respaldar su trabajo. Como tal, la nueva Sección 290 propuesta es equivalente a la nueva Sección 390 propuesta, excepto en las siguientes áreas en relación con la evaluación de CCO de un experto externo:
 - Los requerimientos y el material de aplicación para “auditoría u otros encargos de aseguramiento” en la Sección 390 propuesta no están incluidos en la sección equivalente de la Parte 2 propuesta, ya que no son aplicables.
 - El material de aplicación agregado en la sección equivalente de la Parte 2 propuesta explica cuáles podrían ser los “otros intereses” en el contexto de los factores que son relevantes para evaluar la objetividad del experto externo utilizado por un PCE. Esos otros intereses son distintos de los de los PC en empresa, según se desprende de la Sección 240 del Código vigente.

VIII. Consideraciones adicionales para la Parte 5 – Aseguramiento de la Sostenibilidad

A. Otro profesional

108. El IESBA analizó si el uso de “otro profesional” en un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad que no está bajo la dirección, supervisión y revisión del PAS es similar al uso de un experto externo que tampoco está bajo la dirección, supervisión y revisión del PAS.
109. El IESBA observó que la función y la experiencia de otro profesional y las de un experto externo son fundamentalmente diferentes. El primero realiza un encargo de aseguramiento, mientras que el segundo no. Consulte más detalles explicativos en el [BFC de Sostenibilidad](#).

B. Uso de expertos externos en toda la cadena de valor de la sostenibilidad

110. La opinión del IESBA es que el principio general relativo a la [evaluación de la objetividad](#) sigue siendo aplicable. La evaluación se refiere a la entidad en la que el profesional desempeña su trabajo.
111. En algunas circunstancias, dicha entidad podría ser diferente de la entidad que contrató al profesional (por ejemplo, esa entidad podría ser un proveedor en la cadena de valor que está fuera del límite organizacional de la entidad que contrató al profesional, o dicha entidad podría ser una entidad relacionada con la entidad que contrató al profesional en un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del grupo).

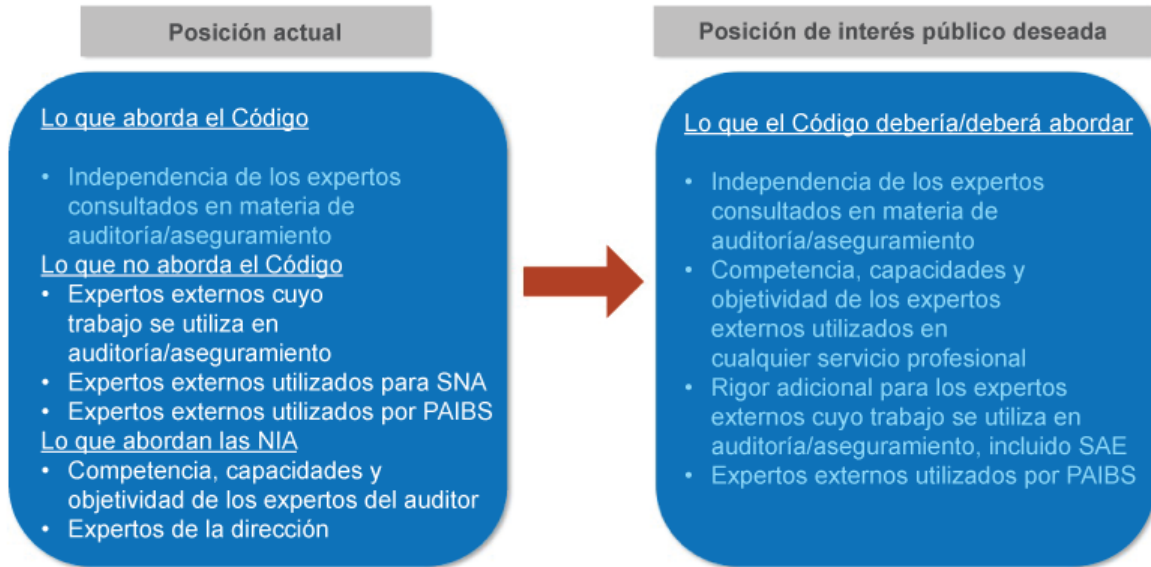
112. En particular, para el equivalente de la Parte 5 a la Sección 390 propuesta, el IESBA consideró la posibilidad de ampliar el alcance de la evaluación de la objetividad a la cadena de valor del cliente. Después de una debida reflexión, el IESBA cree que esto no sería ni factible ni manejable. Por ejemplo, un proveedor particular dentro de la cadena de valor de un cliente también podría ser el proveedor de muchas otras entidades. Ese proveedor podría entonces verse inundado de numerosas solicitudes para proporcionar información sobre los intereses, las relaciones y las circunstancias que involucran a un experto externo con sus clientes. El hecho de que ese proveedor responda o no, estaría fuera del control del profesional, el cliente o la entidad en la que el experto esté realizando su trabajo.
113. En consecuencia, el IESBA ha propuesto que el alcance de la evaluación de la objetividad se mantenga tal como se establece en la Sección 5390 propuesta para los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad.

C. Expertos externos que también son profesionales de aseguramiento de la sostenibilidad

114. Varias partes interesadas han cuestionado si las propuestas abordarían las circunstancias en las que un proveedor de aseguramiento también actúa como experto en una materia objeto de análisis para la misma entidad, lo que podría surgir cuando hay un número limitado de expertos en el campo o área en relación con dicha materia objeto de análisis. Esto significa que el proveedor de aseguramiento también está proporcionando un SNA en su calidad de experto para la misma entidad.
115. En esa situación, las disposiciones sobre la amenaza de la autorrevisión de la sección SNA equivalente en las normas de independencia dentro de la Parte 5 propuesta, cubrirían la circunstancia en la que un experto también actúa como proveedor de aseguramiento en una materia objeto de análisis.

IX. Análisis del impacto general de los cambios propuestos

116. El IESBA cree que estas propuestas servirán al interés público, ya que establecerán un punto de referencia global sobre (i) cómo evaluar la competencia, las capacidades y la objetividad de los expertos externos desde una perspectiva ética, y (ii) cómo identificar, evaluar y abordar las amenazas que podrían crearse al utilizar el trabajo de un experto externo. El diagrama que figura a continuación ilustra la posición de interés público deseada que las propuestas pretenden alcanzar:



117. El IESBA considera además que las propuestas cumplen las características clave del Marco de Interés Público, como se indica a continuación:

- Exhaustividad, debido al desarrollo de un marco de ética integral basado en el marco conceptual del Código que cubre el uso de expertos externos en auditoría y otros encargos de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad), SNA, así como para PCE.
- Escalabilidad, debido en particular a la proporcionalidad en la evaluación de la objetividad, considerando la naturaleza del encargo, y aplicando un mayor rigor para evaluar la objetividad frente a los atributos de independencia de los expertos externos en un contexto de auditoría y otro tipo de aseguramiento.
- Claridad, debido a la distinción entre expertos internos, externos y de la dirección.
- Implementabilidad, debido al enfoque en la evaluación de la objetividad por parte de un profesional PC/no PC versus la imposición de requerimientos de independencia a expertos externos en una auditoría u otro contexto de aseguramiento que serían onerosos, inoperantes e inaplicables para los expertos externos.
- Aplicabilidad, debido a los requerimientos para PC/no PC.

118. Dada la naturaleza y el alcance de las revisiones propuestas al Código, el IESBA cree que algunas de las propuestas son de un nivel que implicaría cambios significativos en las políticas y procedimientos para PCEE y profesionales del aseguramiento, incluidas las firmas y las SMP. Esos cambios pueden resultar en un aumento de los costos. La naturaleza e importancia de esos costos dependerá de las circunstancias particulares. Al igual que con cualquier cambio al Código, los PCEE, los profesionales de aseguramiento, los NSS y otros con responsabilidades para la adopción e implementación pueden esperar costos de implementación asociados con iniciativas de concientización y capacitación, traducción cuando sea necesario y, cuando corresponda, costos de mantenimiento con respecto a la actualización de políticas y metodologías internas.

X. Calendario del proyecto y fecha de entrada en vigor

119. La línea de tiempo indicativa para la finalización del proyecto de Utilización de expertos se establece a continuación. Este cronograma tiene en cuenta un periodo de comentarios de 90 días para el BFC y está alineado con el cronograma del proyecto de Sostenibilidad.

Tiempo indicado	Meta
30 de abril de 2024	Fecha de cierre de comentarios al BFC.
Junio 2024	Aspectos destacados preliminares de las respuestas del Borrador en Fase de Consulta al IESBA.
Septiembre–Octubre 2024	- Revisión completa de las respuestas del BFC y primera lectura posterior a la exposición con el IESBA. - Difusión a las partes interesadas.
Diciembre 2024	IESBA aprueba el pronunciamiento final.
2025	Soporte para la implementación y el lanzamiento.

XI. Guía para los encuestados

120. El IESBA da la bienvenida a los comentarios sobre todas las cuestiones tratadas en este Borrador en Fase de Consulta, pero especialmente aquellos identificados en el siguiente apartado de Requerimiento de Comentarios Específicos. Los comentarios son de gran ayuda cuando estos se refieren a apartados en específico, incluyendo las razones para los comentarios y, en su caso, el realizar sugerencias específicas para cualquier cambio sugerido en la redacción. Cuando un encuestado está de acuerdo con las propuestas en este BFC, será útil que el IESBA conozca esta opinión.

A. Requerimiento de comentarios específicos

Glosario

- ¿Apoyan los encuestados las propuestas que figuran en el glosario en relación con las definiciones nuevas y revisadas propuestas? Véase la Sección III.

Evaluación de CCO para todos los servicios y actividades profesionales

- ¿Los encuestados apoyan el enfoque relativo a la evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad de un experto externo? ¿Existen otras consideraciones que deberían incorporarse en la evaluación del CCO específico para los PCE, PCEE y PAS? Véase la Sección V.
- ¿Están de acuerdo los encuestados en que si un experto externo no es competente, capaz u objetivo, el Código debería prohibir al PC o al PAS utilizar su trabajo? Véanse los apartados 67 a 74.

Evaluación de CCO para auditorías u otros encargos de aseguramiento

4. En el contexto de una auditoría u otro encargo de aseguramiento (incluido el aseguramiento de la sostenibilidad), ¿están de acuerdo los encuestados en que las disposiciones adicionales relativas a la evaluación de la objetividad de un experto externo introducen un nivel adecuado de rigor para abordar las mayores expectativas de interés público respecto de los expertos externos? De no ser así, ¿qué otras consideraciones podrían ayudar a abordar las mayores expectativas de interés público? Véase la Sección (V)(A).

Amenazas potenciales derivadas del uso del trabajo de un experto externo

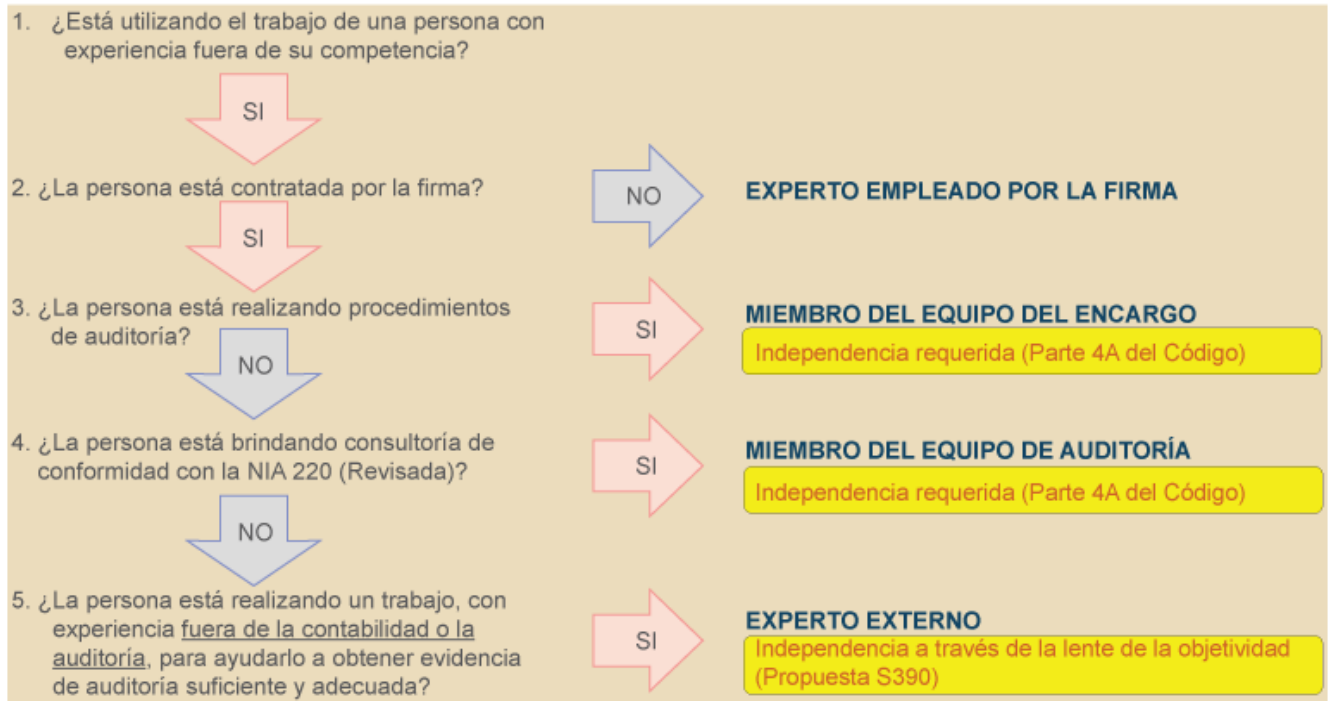
5. ¿Los encuestados apoyan las disposiciones que orientan a los PC o PAS en la aplicación del marco conceptual cuando utilice el trabajo de un experto externo? ¿Hay otras consideraciones que deberían incluirse? Véase la Sección (VI)(A).

B. Solicitud de comentarios generales

121. Adicionalmente al requerimiento de comentarios específicos anterior, el IESBA también busca comentarios sobre las cuestiones generales señaladas a continuación:
- Pequeñas y Medianas Empresas (PyME) y Firmas Pequeñas y Medianas (FPM) – El IESBA les invita a comentar sobre cualquier aspecto de las propuestas de las PyME y las FPM.
 - Reguladores y organismos de supervisión de la auditoría: el IESBA los invita a los miembros de las comunidades de supervisión y reguladora de la auditoría a comentar sobre las propuestas desde una perspectiva de aplicación.
 - Profesionales de aseguramiento de la sostenibilidad distintos de los profesionales de la contabilidad – El IESBA invita a los PAS ajenos a la profesión contable que realizan encargos de aseguramiento de la sostenibilidad abordados en la Parte 5 propuesta del Código a enviar comentarios sobre la claridad, la comprensibilidad y la facilidad de uso de las propuestas.
 - Naciones en desarrollo – Reconociendo que muchos países en desarrollo han adoptado o están en el proceso de adoptar el Código, el IESBA invita a los encuestados de estas naciones a comentar sobre las propuestas, en particular, sobre cualquier dificultad prevista en su aplicación en su entorno.
 - Traducciones – Reconociendo que muchos encuestados pueden querer traducir los cambios finales para su adopción en sus propios entornos, el IESBA da la bienvenida a los comentarios sobre potenciales cuestiones de traducción que los encuestados puedan notar al revisar las propuestas.

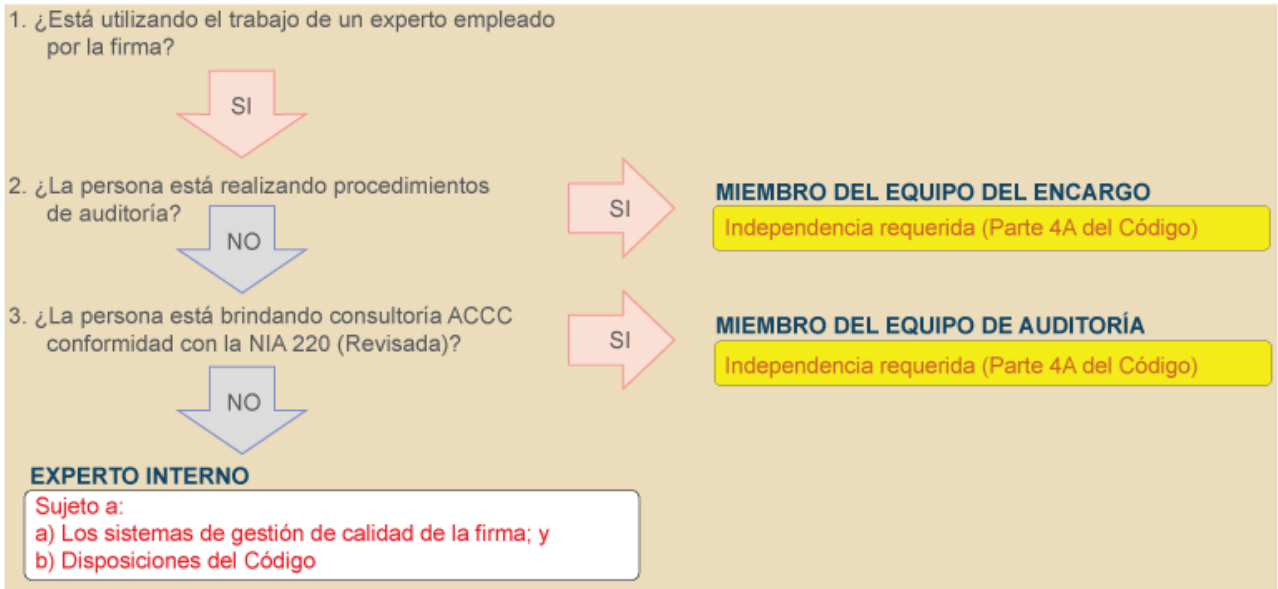
Anexo 1: Diagrama de flujo para expertos utilizados en un encargo de auditoría

El siguiente diagrama de flujo establece las diferentes preguntas que los PC deben hacer cuando utilizan un experto en el contexto de un encargo de auditoría:



Consulte la página siguiente para ver un diagrama de flujo que establece las preguntas para el “experto empleado por la firma”.

El siguiente diagrama de flujo establece las diferentes preguntas que los PC deben hacer cuando utilizan un experto empleado por la firma en el contexto de un encargo de auditoría:



BORRADOR EN FASE DE CONSULTA: UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO EXTERNO

SECCIÓN 220 (MARCADO DEL CÓDIGO EXISTENTE)* PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN

...

Requerimientos y material de aplicación

General

...

Utilización del trabajo de otros

R220.7 Un profesional de la contabilidad que pretenda utilizar el trabajo de otros, ya sean internos o externos a la organización empleadora, o a otras organizaciones, deberá ejercer su juicio profesional para determinar los pasos apropiados a seguir, si corresponde, para cumplir con las responsabilidades establecidas en el apartado R220.4.

220.7 A1 Para los efectos de esta sección, el trabajo de otros excluye el trabajo de un experto externo. Cuando un profesional de la contabilidad pretende utilizar el trabajo de un experto externo, se aplican los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 290.

220.7 A2⁴ Los factores a considerar cuando un profesional de la contabilidad pretende utilizar el trabajo de otros incluyen:

- La reputación, la ~~experiencia~~ competencia y los recursos disponibles para el otro individuo u organización.
- Si el otro individuo está sujeto a las normas profesionales y de ética aplicables.

Esa información puede obtenerse de una asociación previa o de una consulta con otros sobre el individuo u organización.

...

* Marcado de la [versión 2023 del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad \(incluidas las Normas Internacionales de Independencia\)](#) que incorpora pronunciamientos aprobados que entran en vigor en diciembre de 2024, es decir, las [revisiones relacionadas con la tecnología](#) y [las revisiones a las definiciones de entidad cotizada y entidad de interés público](#), así como las revisiones relacionadas con la definición de equipo del encargo y auditorías de grupo en el Código que ya están en vigor.

SECCIÓN PROPUESTA 290

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO EXTERNO

Introducción

- 290.1 Se requiere que los profesionales de la contabilidad cumplan con los principios fundamentales y apliquen el marco conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas.
- 290.2 La utilización del trabajo de un experto externo podría crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, en particular los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesional.
- 290.3 Esta sección establece requerimientos específicos y material de aplicación relevante para aplicar el marco conceptual en relación con la utilización del trabajo de un experto externo.

Requerimientos y material de aplicación

General

- 290.4 A1 Se crea una amenaza de interés propio al cumplimiento de los principios de integridad, competencia y diligencia profesional si un profesional de la contabilidad realiza una actividad profesional para la cual no tiene suficiente experiencia.
- 290.4 A2 Una acción que podría ser una salvaguarda para enfrentar esa amenaza es utilizar el trabajo de un experto externo para la actividad profesional que tenga la competencia, las capacidades y la objetividad para realizar el trabajo necesario para ese servicio.
- 290.4 A3 Se podría recurrir a un experto externo para realizar un trabajo específico en apoyo de una actividad profesional desempeñada por un profesional de la contabilidad. Este trabajo puede realizarse en un campo ya establecido o emergente. Ejemplos de ese trabajo incluyen:
- La valoración de activos tal como instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
 - La valoración de pasivos tales como los asumidos en combinaciones de negocios, los provenientes de litigios reales o potenciales, los pasivos ambientales, los pasivos de limpieza del sitio y los asociados con contratos de seguros o planes de beneficios para empleados.
 - El cálculo de las emisiones de gases de efecto invernadero.
 - La medición de los contaminantes emitidos al aire, al agua y al suelo.
 - La valoración de productos y materiales diseñados según los principios de una economía sostenible.
 - La estimación de reservas de petróleo y gas.
 - La interpretación de contratos, leyes y reglamentos, incluidas leyes y reglamentos fiscales, tratados fiscales y acuerdos bilaterales.
 - La evaluación y valoración de los sistemas de TI, incluidos los relacionados con la ciberseguridad.

- 290.4 A4 Esta sección no se aplica al uso de información proporcionada por personas u organizaciones que sean fuentes de información externas para uso general. Esto incluyen, por ejemplo, aquellas que proporcionan datos o estudios comparativos de la industria u otros, tal como información sobre estadísticas de empleo que incluyan horas trabajadas y remuneración por semana por área geográfica, precios de bienes raíces, emisiones de carbono por tipo de vehículo, tablas de mortalidad u otros conjuntos de datos para uso general.

Acuerdo de los términos del encargo con un experto externo

R290.5 Si el profesional de la contabilidad ha identificado a un experto externo para utilizarlo en una actividad profesional, el contador deberá acordar los términos del encargo con el experto externo, incluyendo la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo que realizará el experto externo.

290.5 A1 Al acordar los términos del encargo, las cuestiones que el profesional de la contabilidad podría discutir con el experto externo incluyen:

- El uso previsto y el momento oportuno del trabajo del experto externo.
- El enfoque general del experto externo respecto del trabajo.
- Las expectativas en cuanto a la confidencialidad del trabajo del experto externo y los aportes a dicho trabajo.
- El contenido y formato esperados del trabajo completado por el experto externo, incluidas las hipótesis realizadas y las limitaciones a ese trabajo.
- Expectativas respecto de la comunicación por parte del experto externo de cualquier incumplimiento o presunto incumplimiento de las leyes y regulaciones cometido por la organización empleadora, o por quienes trabajan para o bajo la dirección de la organización empleadora, del que el experto externo tenga conocimiento al realizar el trabajo.

Evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo

R290.6 El profesional de la contabilidad deberá evaluar si el experto externo tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para la finalidad del contador.

290.6 A1 Se podría crear una amenaza de interés propio, autorrevisión o abogacía del cumplimiento de los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales si un profesional de la contabilidad utiliza un experto externo que no tiene la competencia, las capacidades ni la objetividad para realizar el trabajo necesario para la actividad profesional en particular.

290.6 A2 Los factores que son relevantes para evaluar la competencia del experto externo incluyen:

- Si las credenciales, la educación, la capacitación, la experiencia y la reputación del experto externo son relevantes o consistentes con la naturaleza del trabajo a realizar.
- Si el experto externo pertenece a un organismo profesional pertinente y, en caso afirmativo, si el experto externo goza de buena reputación.
- Si el trabajo del experto externo está sujeto a normas profesionales emitidas por un organismo reconocido, o sigue principios o prácticas generalmente aceptados, en el campo o área de especialización del experto externo.

- Si el experto externo puede explicar su trabajo, incluidos los datos, hipótesis y metodologías utilizados.
 - Si el experto externo tiene antecedentes de realizar trabajos similares para la organización empleadora del profesional de la contabilidad u otros clientes.
- 290.6 A3 Los factores que son relevantes para evaluar las capacidades del experto externo incluyen:
- Los recursos disponibles para el experto externo.
 - Si el experto externo tiene tiempo suficiente para realizar el trabajo.
- 290.6 A4 Los factores que son relevantes para evaluar la objetividad del experto externo incluyen:
- Si el experto externo está sujeto a normas de ética emitidas por un organismo encargado de emitir esas normas en el campo de especialización del experto externo.
 - Si el experto externo o la organización que lo emplea tienen un conflicto de intereses u otros intereses en relación con el trabajo que el experto externo está realizando en la entidad.
 - Si el profesional de la contabilidad conoce o es consciente de cualquier sesgo que pueda afectar el trabajo del experto externo.
 - Si el experto externo evaluará o se basará en cualquier juicio previo realizado o actividades realizadas por el experto externo o la organización que lo emplea al realizar el trabajo.
- 290.6 A5 Otros intereses que podrían afectar el nivel de amenaza a la objetividad de un experto externo incluyen intereses financieros significativos como aquellos que surgen de compensaciones, honorarios o acuerdos de incentivos vinculados a información financiera y no financiera y a la toma de decisiones.
- 290.6 A6 Algunos ejemplos de juicios previos realizados o actividades realizadas por un experto externo o la organización que lo emplea que podrían crear una amenaza de autorrevisión para la objetividad del experto externo incluyen:
- Haber asesorado a la entidad sobre la cuestión para el cual el experto externo está realizando el trabajo.
 - Haber producido datos u otra información para la entidad que luego es utilizada por el experto externo al realizar el trabajo o es objeto de ese trabajo.
- 290.6 A7 La información sobre la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo puede obtenerse de diversas fuentes, entre ellas:
- Asociación personal o experiencia con trabajos previos realizados por el experto externo.
 - Indagar con otras personas, dentro o fuera de la organización que emplea al profesional de la contabilidad, que estén familiarizadas con el trabajo del experto externo.
 - Discusión con el experto externo sobre su experiencia, incluido su campo de especialización y sus actividades comerciales.
 - Consultar al organismo profesional o asociación industrial del experto externo.

- Artículos, trabajos o libros escritos por el experto externo y publicados por una editorial reconocida o en una revista reconocida u otro medio.
- Registros publicados, como procedimientos legales que involucran al experto externo.
- Indagar con la dirección de la organización empleadora y, si es diferente, con la entidad en la que el experto externo realiza el trabajo sobre cualquier interés y relación entre el experto externo y la organización empleadora o la entidad.
- Los controles internos, políticas y procedimientos de la organización que emplea al profesional de la contabilidad.

R290.7 El profesional de la contabilidad no utilizará el trabajo del experto externo si:

- (a) El contador no puede obtener la información necesaria para su evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo; o
- (b) El contador determina que el experto externo no es competente, capaz ni objetivo.

Amenazas potenciales derivadas del uso del trabajo de un experto externo

290.8 A1 Aún podrían surgir amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales al utilizar el trabajo de un experto externo incluso si un profesional de la contabilidad ha concluido satisfactoriamente que el experto externo tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para la finalidad del contador.

Identificar amenazas

290.9 A1 Algunos ejemplos de hechos y circunstancias que podrían crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales por parte de un profesional de la contabilidad cuando utiliza el trabajo de un experto externo incluyen:

- (a) Amenazas de interés propio:
 - Un profesional de la contabilidad no tiene la experiencia suficiente para comprender y explicar las conclusiones y los hallazgos del experto externo.
 - Un profesional de la contabilidad tiene una influencia indebida o una confianza indebida en el experto externo o en varios expertos externos al realizar una actividad profesional.
 - Un profesional de la contabilidad no tiene tiempo ni recursos suficientes para evaluar el trabajo del experto externo.
- (b) Amenazas de abogacía:
 - Un profesional de la contabilidad promueve el uso de un experto externo que tiene un sesgo conocido hacia conclusiones que potencialmente benefician o perjudican a la organización empleadora.
- (c) Amenaza de familiaridad:
 - Un profesional de la contabilidad tiene una relación personal estrecha con el experto externo.
- (d) Amenaza de intimidación:
 - Un profesional de la contabilidad se siente presionado a respetar la opinión del experto externo debido a la autoridad percibida de este.

Evaluar las amenazas

290.10 A1 Los factores que son relevantes al evaluar el nivel de esas amenazas incluye:

- El alcance y el propósito del trabajo del experto externo.
- El impacto del trabajo del experto externo en el encargo del profesional de la contabilidad.
- La naturaleza de la actividad profesional para la que se pretende utilizar el trabajo del experto externo.
- La supervisión del profesional de la contabilidad en relación con la utilización de los servicios del experto externo y su trabajo.
- La idoneidad y transparencia de los datos, hipótesis y otros insumos y métodos utilizados por el experto externo.
- La capacidad del profesional de la contabilidad para comprender y explicar el trabajo del experto externo y su idoneidad para el propósito previsto.
- Si el trabajo del experto externo está sujeto a normas de desempeño técnico u otras prácticas profesionales o de la industria generalmente aceptadas, o a leyes o regulaciones.
- Si el trabajo del experto externo, si fuera realizado por dos o más partes, no es probable que sea materialmente diferente.
- La consistencia del trabajo del experto externo, incluidas las conclusiones o hallazgos del experto externo, con otra información.
- La disponibilidad de otra evidencia, incluida la investigación académica revisada por pares, para respaldar el enfoque del experto externo.
- Si existe presión por parte de la organización empleadora para aceptar las conclusiones o hallazgos del experto externo debido al tiempo o costo empleado por el experto externo en realizar el trabajo.

Abordar las amenazas

290.11 A1 Un ejemplo de una acción que podría eliminar una amenaza de familiaridad es identificar un experto externo diferente para utilizar.

290.11 A2 Los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguardas para hacer frente a amenazas incluyen:

- Consultar con personal calificado dentro de la organización empleadora que tenga la experiencia y los conocimientos necesarios para evaluar el trabajo del experto externo, obtener aportes adicionales o cuestionar la idoneidad del trabajo del experto externo para el propósito previsto.
- Utilizar otro experto externo para repetir el trabajo del experto externo.
- Acordar con la dirección de la organización empleadora el tiempo o recursos adicionales para completar la actividad.

Otras cuestiones

Expertos externos en campos o áreas emergentes

- 290.12 A1 La experiencia en campos o áreas emergentes podría evolucionar dependiendo de cómo se desarrollen las leyes, regulaciones y prácticas generalmente aceptadas. Los campos emergentes también podrían involucrar múltiples áreas de especialización. Por lo tanto, podría haber una disponibilidad limitada de expertos externos en campos o áreas emergentes.
- 290.12 A2 La información relativa a algunos de los factores relevantes para evaluar la competencia de un experto externo en el apartado 290.6 A2 podría no estar disponible en un campo o área emergente. Por ejemplo, es posible que no exista reconocimiento público del experto externo, que no se hayan desarrollado normas profesionales o que no se hayan establecido organismos profesionales en el campo emergente. En esas circunstancias, un factor que podría ayudar al profesional de la contabilidad a evaluar la competencia de un experto externo es la experiencia del experto externo en un campo similar al campo emergente, o en un campo establecido, que proporcione una base razonable para el trabajo del experto externo en el campo emergente.

Utilización del trabajo de múltiples expertos externos

- R290.13** Cuando un profesional de la contabilidad utiliza el trabajo de más de un experto externo en el desempeño de una actividad profesional, el contador deberá considerar si, además de las amenazas que podrían crearse al utilizar a cada experto externo individualmente, el efecto combinado de utilizar el trabajo de los expertos externos podría crear amenazas adicionales o impactar el nivel de amenazas.

Limitaciones inherentes a la evaluación de la competencia, las capacidades o la objetividad de un experto externo

- 290.14 A1 El apartado R113.3 establece las responsabilidades de comunicación del profesional de la contabilidad con respecto a las limitaciones inherentes a sus actividades profesionales. Cuando se utiliza el trabajo de un experto externo, esa comunicación puede ser especialmente relevante cuando hay falta de información para evaluar la competencia, las capacidades o la objetividad del experto externo y no hay ninguna alternativa disponible a ese experto externo.

Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad cuando se utiliza el trabajo de un experto externo

- 290.15 A1 Se recomienda al profesional de la contabilidad que se comunique con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad:
- El propósito de utilizar un experto externo y el alcance del trabajo del experto externo.
 - Los roles y responsabilidades respectivos del contador y del experto externo en la realización de la actividad profesional.
 - Cualquier amenaza al cumplimiento por parte del contador de los principios fundamentales creada por el uso del trabajo del experto externo y cómo se han abordado.

Documentación

290.16 A1 Se alienta al profesional de la contabilidad a documentar:

- Los resultados de cualquier discusión con el experto externo.
- Las medidas adoptadas por el contador para evaluar la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo, y las conclusiones resultantes.
- Cualquier amenaza significativa identificada por el contador al utilizar el trabajo del experto externo y las medidas adoptadas para abordarlas.

...

SECCIÓN 320 (MARCADO DEL CÓDIGO EXISTENTE)*

NOMBRAMIENTOS PROFESIONALES

...

Requerimientos y material de aplicación

...

~~Utilización del trabajo de un experto~~

~~R320.10~~ Cuando un profesional de la contabilidad pretende utilizar el trabajo de un experto o el resultado de la tecnología durante la realización de una actividad profesional, el profesional de la contabilidad debe determinar si el uso es apropiado para el fin previsto.

320.10 A1 Los factores a considerar cuando un profesional de la contabilidad pretende utilizar el trabajo de un experto incluyen:

- ~~• La reputación, la experiencia y los recursos disponibles para el experto.~~
- ~~• Si el experto está sujeto a las normas profesionales y de ética aplicables.~~

~~Esa información puede obtenerse de una asociación previa o de una consulta con otros sobre el experto.~~

...

Otras consideraciones

320.1~~12~~ A1 Cuando un profesional de la contabilidad considera utilizar el ~~trabajo de otros o el~~ resultado de la tecnología, una consideración es si el contador está en posición dentro de la organización empleadora de obtener información en relación con los factores necesarios para determinar si dicho uso es apropiado.

320.11 A2 Cuando un profesional de la contabilidad pretende utilizar el trabajo de un experto, se aplican los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 390.

...

* Marcado de la [versión 2023 del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad \(incluidas las Normas Internacionales de Independencia\)](#) que incorpora pronunciamientos aprobados que entran en vigor en diciembre de 2024, es decir, las [revisiones relacionadas con la tecnología](#) y [las revisiones a las definiciones de entidad cotizada y entidad de interés público, así como las revisiones relacionadas con la definición de equipo del encargo y auditorías de grupo](#) en el Código que ya están en vigor.

SECCIÓN PROPUESTA 390

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO EXTERNO

Introducción

- 390.1 Se requiere que los profesionales de la contabilidad cumplan con los principios fundamentales y apliquen el marco conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas.
- 390.2 La utilización del trabajo de un experto externo podría crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, en particular los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesional.
- 390.3 Esta sección establece requerimientos específicos y material de aplicación relevante para aplicar el marco conceptual en relación con la utilización del trabajo de un experto externo.

Requerimientos y material de aplicación

General

- 390.4 A1 Se crea una amenaza de interés propio al cumplimiento de los principios de integridad, competencia y diligencia profesional si un profesional de la contabilidad realiza una actividad profesional para la cual no tiene suficiente experiencia.
- 390.4 A2 Una acción que podría ser una salvaguarda para enfrentar esa amenaza es utilizar el trabajo de un experto externo para la actividad profesional que tenga la competencia, las capacidades y la objetividad para realizar el trabajo necesario para ese servicio.
- 390.4 A3 Se podría recurrir a un experto externo para realizar un trabajo específico en apoyo de un servicio profesional realizado por un profesional de la contabilidad. Este trabajo puede realizarse en un campo ya establecido o emergente. Ejemplos de ese trabajo incluyen:
- La valoración de activos, tal como instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
 - La valoración de pasivos tales como los asumidos en combinaciones de negocios, los provenientes de litigios reales o potenciales, los pasivos ambientales, los pasivos de limpieza del sitio y los asociados con contratos de seguros o planes de beneficios para empleados.
 - El cálculo de las emisiones de gases de efecto invernadero.
 - La medición de los contaminantes emitidos al aire, al agua y al suelo.
 - La valoración de productos y materiales diseñados según los principios de una economía sostenible.
 - La estimación de reservas de petróleo y gas.
 - La interpretación de contratos, leyes y reglamentos, incluidas leyes y reglamentos fiscales, tratados fiscales y acuerdos bilaterales.
 - La evaluación y valoración de los sistemas de TI, incluidos los relacionados con la ciberseguridad.

390.4 A4 Esta sección no se aplica a:

- (a) La utilización del trabajo de un experto empleado o contratado por el cliente para ayudar al cliente a preparar la información financiera o no financiera. Ese trabajo se considera información proporcionada por la dirección; y
- (b) El uso de información proporcionada por personas u organizaciones que sean fuentes de información externas para uso general. Se incluyen, por ejemplo, aquellas que proporcionan datos o estudios comparativos de la industria u otros, tal como información sobre estadísticas de empleo que incluyan horas trabajadas y remuneración por semana por área geográfica, precios de bienes raíces, emisiones de carbono por tipo de vehículo, tablas de mortalidad u otros conjuntos de datos para uso general.

Acuerdo de los términos del encargo con un experto externo

Todos los servicios profesionales

R390.5 Si el profesional de la contabilidad ha identificado a un experto externo para utilizarlo en un servicio profesional, el contador deberá, en la medida en que no se establezca de otro modo en la ley, la regulación u otras normas profesionales, acordar los términos del encargo con el experto externo, incluyendo:

- (a) La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo que realizará el experto externo; y
- (b) En el contexto de una auditoría u otros encargos de aseguramiento, el suministro de información necesario del experto externo con el fin de ayudar al contador en su evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo.

390.5 A1 Al acordar los términos del encargo, las cuestiones que el profesional de la contabilidad podría discutir con el experto externo incluyen:

- El uso previsto y el momento oportuno del trabajo del experto externo.
- El enfoque general del experto externo respecto del trabajo.
- Las expectativas en cuanto a la confidencialidad del trabajo del experto externo y los aportes a dicho trabajo.
- El contenido y formato esperados del trabajo completado por el experto externo, incluidas las hipótesis realizadas y las limitaciones a ese trabajo.
- Expectativas respecto de la comunicación por parte del experto externo de cualquier incumplimiento o indicio de incumplimiento de leyes y regulaciones cometido por el cliente, o por aquellos que trabajan para o bajo la dirección del cliente, del cual el experto externo tenga conocimiento al realizar el trabajo.

Evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo

Todos los servicios profesionales

R390.6 El profesional de la contabilidad deberá evaluar si el experto externo tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para la finalidad del contador.

390.6 A1 Se podría crear una amenaza de interés propio, autorrevisión o abogacía del cumplimiento de los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales si un profesional de la contabilidad utiliza un experto externo que no tiene la competencia, las

capacidades ni la objetividad para realizar el trabajo necesario para el servicio profesional en particular.

390.6 A2 Los factores que son relevantes para evaluar la competencia del experto externo incluyen:

- Si las credenciales, la educación, la capacitación, la experiencia y la reputación del experto externo son relevantes o consistentes con la naturaleza del trabajo a realizar.
- Si el experto externo pertenece a un organismo profesional pertinente y, en caso afirmativo, si el experto externo goza de buena reputación.
- Si el trabajo del experto externo está sujeto a normas profesionales emitidas por un organismo reconocido, o sigue principios o prácticas generalmente aceptados, en el campo o área de especialización del experto externo.
- Si el experto externo puede explicar su trabajo, incluidos los datos, hipótesis y metodologías utilizados.
- Si el experto externo tiene antecedentes de realizar trabajos similares para la firma del profesional de la contabilidad u otros clientes.

390.6 A3 Los factores que son relevantes para evaluar las capacidades del experto externo incluyen:

- Los recursos disponibles para el experto externo.
- Si el experto externo tiene tiempo suficiente para realizar el trabajo.

390.6 A4 Los factores que son relevantes para evaluar la objetividad del experto externo incluyen:

- Si el experto externo está sujeto a normas de ética emitidas por un organismo encargado de emitir esas normas en el campo de especialización del experto externo.
- Si el experto externo o la organización que lo emplea tienen un conflicto de intereses en relación con el trabajo que el experto externo está realizando en la entidad.
- Si el profesional de la contabilidad conoce o es consciente de cualquier sesgo que pueda afectar el trabajo del experto externo.
- Si el experto externo evaluará o se basará en cualquier juicio previo realizado o actividades realizadas por el experto externo o la organización que lo emplea al realizar el trabajo.

390.6 A5 Algunos ejemplos de juicios previos realizados o actividades realizadas por un experto externo o la organización que lo emplea que podrían crear una amenaza de autorrevisión para la objetividad del experto externo incluyen:

- Haber asesorado a la entidad sobre la cuestión para el cual el experto externo está realizando el trabajo.
- Haber producido datos u otra información para la entidad que luego es utilizada por el experto externo al realizar el trabajo o es objeto de ese trabajo.

390.6 A6 La información sobre la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo puede obtenerse de diversas fuentes, entre ellas:

- Asociación personal o experiencia con trabajos previos realizados por el experto externo.
- Indagar con otras personas, dentro o fuera de la firma del profesional de la contabilidad, que estén familiarizadas con el trabajo del experto externo.

- Discusión con el experto externo sobre su experiencia, incluido su campo de especialización y sus actividades comerciales.
- Consultar al organismo profesional o asociación industrial del experto externo.
- Artículos, trabajos o libros escritos por el experto externo y publicados por una editorial reconocida o en una revista reconocida u otro medio.
- Registros publicados, como procedimientos legales que involucran al experto externo.
- Consultar al cliente y, si es diferente, a la entidad en la que el experto externo realiza el trabajo sobre cualquier interés y relación entre el experto externo y el cliente o la entidad.
- El sistema de gestión de calidad de la firma del profesional de la contabilidad.

Auditoría u otros encargos de aseguramiento

390.7 A1 Las partes interesadas tienen mayores expectativas con respecto a la objetividad de un experto externo cuyo trabajo se utiliza en una auditoría u otro encargo de aseguramiento. Por lo tanto, los apartados R390.8 a R390.11 establecen acciones adicionales para evaluar la objetividad de un experto externo en una auditoría u otro encargo de aseguramiento de conformidad con el apartado R390.6.

R390.8 El profesional de la contabilidad deberá solicitar al experto externo que proporcione, en relación con la entidad en la que el experto externo esté realizando el trabajo y con respecto al periodo cubierto por el informe de auditoría o de aseguramiento y el período del encargo, información sobre:

- (a) Cualquier interés financiero directo o interés financiero indirecto material que tenga el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo en la entidad;
- (b) Cualquier préstamo o garantía de un préstamo realizado a la entidad por el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo, excepto cuando el préstamo o la garantía sean irrelevantes para el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo, según corresponda, y la entidad;
- (c) Cualquier préstamo, o garantía de un préstamo, aceptado por el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo de la entidad si es un banco o institución similar, excepto cuando el préstamo o la garantía se realice bajo procedimientos, términos y condiciones normales de préstamo;
- (d) Cualquier préstamo, o garantía de un préstamo, aceptado por el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo de la entidad si no es un banco o institución similar, excepto cuando el préstamo o la garantía sean irrelevantes para el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo, según corresponda, y la entidad;
- (e) Cualquier relación comercial estrecha entre el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo y la entidad o su dirección, excepto cuando el interés financiero, si lo hubiera, sea inmaterial y la relación comercial sea

insignificante para el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo, según corresponda, y la entidad o su dirección;

- (f) Cualquier encargo previo o actual entre el experto externo o la organización para la que trabaja y la entidad;
- (g) Cuánto tiempo llevan asociados el experto externo y la organización para la que trabaja con la entidad;
- (h) Cualquier posición como director o funcionario de la entidad, o un empleado en posición de ejercer influencia significativa sobre la preparación de la información financiera o no financiera de la entidad, o los registros que sustentan dicha información:
 - (i) En poder del experto externo o de su familia inmediata;
 - (ii) En poder o previamente en poder del experto externo; o
 - (iii) En poder o previamente en poder de la dirección de la organización empleadora del experto externo;
- (i) Cualquier declaración pública previa del experto externo o de la organización que lo emplea que haya defendido a la entidad;
- (j) Cualquier honorario u honorario contingente o dependencia de honorarios u otros tipos de remuneración adeudados o recibidos por el experto externo o su organización empleadora de la entidad;
- (k) Cualquier beneficio recibido por el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo de la entidad;
- (l) Cualquier conflicto de intereses que el experto externo o la organización que lo emplea pudieran tener en relación con el trabajo que el experto externo esté realizando en la entidad; y
- (m) La naturaleza y el alcance de los intereses y relaciones entre los propietarios controladores de la organización que emplea al experto externo y la entidad.

R390.9 Cuando el experto externo utiliza un equipo para realizar el trabajo, el profesional de la contabilidad deberá solicitar al experto externo que todos los miembros de su equipo proporcionen la información establecida en el apartado R390.8, en relación con la entidad en la que el experto externo está realizando el trabajo y con respecto al período cubierto por el informe de auditado aseguramiento y el período del encargo.

R390.10 El profesional de la contabilidad deberá solicitar al experto externo que comunique cualquier cambio en los hechos o circunstancias respecto de las cuestiones establecidas en el apartado R390.8 que pudieran surgir durante el periodo cubierto por el informe de aseguramiento y el periodo del encargo.

R390.11 Cuando el cliente no sea la entidad en la que el experto externo esté realizando el trabajo, el profesional de la contabilidad también deberá solicitar al experto externo que revele, en relación con el periodo cubierto por el informe de auditoría o aseguramiento y el periodo del encargo, información sobre los intereses, relaciones o circunstancias de los que tenga conocimiento entre el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo y el cliente.

- 390.11 A1 Algunos ejemplos de intereses, relaciones o circunstancias entre el experto externo y el cliente que podrían incluirse en la evaluación de la objetividad del experto externo incluyen:
- Cualquier interés financiero directo o interés financiero indirecto material en el cliente que tenga el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo.
 - Cualquier interés o relación del experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo con el cliente y aquellas entidades sobre las que tiene control directo o indirecto.
 - Cualquier conflicto de intereses que el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo pudieran tener con el cliente.
- 390.11 A2 La información sobre intereses, relaciones o circunstancias entre un experto externo o la organización que lo emplea y el cliente puede obtenerse consultando al cliente, si las circunstancias del encargo permiten revelar al cliente el uso de los servicios del experto externo.

Todos los servicios profesionales

- R390.12** El profesional de la contabilidad no utilizará el trabajo del experto externo si:
- (a) El contador no puede obtener la información necesaria para su evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo; o
 - (b) El contador determina que el experto externo no es competente, capaz ni objetivo.

Amenazas potenciales derivadas del uso del trabajo de un experto externo

Todos los servicios profesionales

- 390.13 A1 Aún podrían surgir amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales al utilizar el trabajo de un experto externo incluso si un profesional de la contabilidad ha concluido satisfactoriamente que el experto externo tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para la finalidad del contador.

Identificar amenazas

- 390.14 A1 Algunos ejemplos de hechos y circunstancias que podrían crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales por parte de un profesional de la contabilidad cuando utiliza el trabajo de un experto externo incluyen:
- (a) Amenazas de interés propio:
 - Un profesional de la contabilidad no tiene la experiencia suficiente para comprender y explicar las conclusiones y los hallazgos del experto externo.
 - Un profesional de la contabilidad tiene una influencia indebida o una confianza indebida en el experto externo o en varios expertos externos al realizar un servicio profesional.
 - Un profesional de la contabilidad no tiene tiempo ni recursos suficientes para evaluar el trabajo del experto externo.

- (b) Amenazas de abogacía:
- Un profesional de la contabilidad promueve el uso de un experto externo que tiene un sesgo conocido hacia conclusiones que potencialmente benefician o perjudican al cliente.
- (c) Amenaza de familiaridad:
- Un profesional de la contabilidad tiene una relación personal estrecha con el experto externo.
- (d) Amenaza de intimidación:
- Un profesional de la contabilidad se siente presionado a respetar la opinión del experto externo debido a la autoridad percibida de este.

Evaluar las amenazas

390.15 A1 Los factores que son relevantes al evaluar el nivel de esas amenazas incluye:

- El alcance y el propósito del trabajo del experto externo.
- El impacto del trabajo del experto externo en el encargo del profesional de la contabilidad.
- La naturaleza del servicio profesional para el que se pretende utilizar el trabajo del experto externo.
- La supervisión del profesional de la contabilidad en relación con la utilización de los servicios del experto externo y su trabajo.
- La idoneidad y transparencia de los datos, hipótesis y otros insumos y métodos utilizados por el experto externo.
- La capacidad del profesional de la contabilidad para comprender y explicar el trabajo del experto externo y su idoneidad para el propósito previsto.
- Si el trabajo del experto externo está sujeto a normas de desempeño técnico u otras prácticas profesionales o de la industria generalmente aceptadas, o a leyes o regulaciones.
- Si el trabajo del experto externo, si fuera realizado por dos o más partes, no es probable que sea materialmente diferente.
- La consistencia del trabajo del experto externo, incluidas las conclusiones o hallazgos del experto externo, con otra información.
- La disponibilidad de otra evidencia, incluida la investigación académica revisada por pares, para respaldar el enfoque del experto externo.
- Si la firma del profesional de la contabilidad ejerce presión para aceptar las conclusiones o hallazgos del experto externo debido al tiempo o el costo que el experto externo invirtió en realizar el trabajo.

Abordar las amenazas

390.16 A1 Un ejemplo de una acción que podría eliminar una amenaza de familiaridad es identificar un experto externo diferente para utilizar.

390.16 A2 Los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguardas para hacer frente a amenazas incluyen:

- Consultar con personal calificado que tenga la experiencia y los conocimientos necesarios para evaluar el trabajo del experto externo, obtener aportes adicionales o cuestionar la idoneidad del trabajo del experto externo para el propósito previsto.
- Utilizar otro experto externo para repetir el trabajo del experto externo.
- Acordar con el cliente tiempo o recursos adicionales para completar el encargo.

Otras cuestiones

Expertos externos en campos o áreas emergentes

390.17 A1 La experiencia en campos o áreas emergentes podría evolucionar dependiendo de cómo se desarrollen las leyes, regulaciones y prácticas generalmente aceptadas. Los campos emergentes también podrían involucrar múltiples áreas de especialización. Por lo tanto, podría haber una disponibilidad limitada de expertos externos en campos o áreas emergentes.

390.17 A2 La información relativa a algunos de los factores relevantes para evaluar la competencia de un experto externo en el apartado 390.6 A2 podría no estar disponible en un campo o área emergente. Por ejemplo, es posible que no exista reconocimiento público del experto externo, que no se hayan desarrollado normas profesionales o que no se hayan establecido organismos profesionales en el campo emergente. En esas circunstancias, un factor que podría ayudar al profesional de la contabilidad a evaluar la competencia de un experto externo es la experiencia del experto externo en un campo similar al campo emergente, o en un campo establecido, que proporcione una base razonable para el trabajo del experto externo en el campo emergente.

Utilización del trabajo de múltiples expertos externos

R390.18 Cuando un profesional de la contabilidad utiliza el trabajo de más de un experto externo en el desempeño de una actividad profesional, el contador deberá considerar si, además de las amenazas que podrían crearse al utilizar a cada experto externo individualmente, el efecto combinado de utilizar el trabajo de los expertos externos podría crear amenazas adicionales o impactar el nivel de amenazas.

Limitaciones inherentes a la evaluación de la competencia, las capacidades o la objetividad de un experto externo

390.19 A1 El apartado R113.3 establece las responsabilidades de comunicación del profesional de la contabilidad con respecto a las limitaciones inherentes a sus servicios profesionales. Cuando se utiliza el trabajo de un experto externo, esa comunicación puede ser especialmente relevante cuando hay falta de información para evaluar la competencia, las capacidades o la objetividad del experto externo y no hay ninguna alternativa disponible a ese experto externo.

Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad cuando se utiliza el trabajo de un experto externo

390.20 A1 Se recomienda al profesional de la contabilidad que se comunique con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad:

- El propósito de utilizar un experto externo y el alcance del trabajo del experto externo.
- Los roles y responsabilidades respectivos del contador y del experto externo en la realización del servicio profesional.
- Cualquier amenaza al cumplimiento por parte del contador de los principios fundamentales creada por el uso del trabajo del experto externo y cómo se han abordado.

Documentación

390.21 A1 Se alienta al profesional de la contabilidad a documentar:

- Los resultados de cualquier discusión con el experto externo.
- Las medidas adoptadas por el contador para evaluar la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo, y las conclusiones resultantes.
- Cualquier amenaza significativa identificada por el contador al utilizar el trabajo del experto externo y las medidas adoptadas para abordarlas.

SECCIÓN PROPUESTA 5390

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO EXTERNO

Introducción

- 5390.1 Se requiere que los profesionales de aseguramiento de la sostenibilidad cumplan con los principios fundamentales y apliquen el marco conceptual establecido en la sección 5120 para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas.
- 5390.2 La utilización del trabajo de un experto externo podría crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, en particular los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesional.
- 5390.3 Esta sección establece requerimientos específicos y material de aplicación relevante para aplicar el marco conceptual en relación con la utilización del trabajo de un experto externo.

Requerimientos y material de aplicación

General

- 5390.4 A1 Se crea una amenaza de interés propio al cumplimiento de los principios de integridad, competencia y diligencia profesional si un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad realiza un servicio profesional para el cual no tiene suficiente experiencia.
- 5390.4 A2 Una acción que podría ser una salvaguarda para enfrentar esa amenaza es utilizar el trabajo de un experto externo para la actividad profesional que tenga la competencia, las capacidades y la objetividad para realizar el trabajo necesario para ese servicio.
- 5390.4 A3 Se podría recurrir a un experto externo para realizar un trabajo específico en apoyo de un servicio profesional prestado por un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad. Este trabajo puede realizarse en un campo ya establecido o emergente. Ejemplos de ese trabajo incluyen:
- La valoración de activos tal como instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
 - La valoración de pasivos tales como los asumidos en combinaciones de negocios, los provenientes de litigios reales o potenciales, los pasivos ambientales, los pasivos de limpieza del sitio y los asociados con contratos de seguros o planes de beneficios para empleados.
 - El cálculo de las emisiones de gases de efecto invernadero.
 - La medición de los contaminantes emitidos al aire, al agua y al suelo.
 - La valoración de productos y materiales diseñados según los principios de una economía sostenible.
 - La estimación de reservas de petróleo y gas.
 - La interpretación de contratos, leyes y reglamentos, incluidas leyes y reglamentos fiscales, tratados fiscales y acuerdos bilaterales.

- La evaluación y valoración de los sistemas de TI, incluidos los relacionados con la ciberseguridad.
- La contabilización de cuestiones específicas, como instrumentos financieros o créditos de carbono.

5390.4 A4 Esta sección no se aplica a:

- (a) La utilización del trabajo de un experto empleado o contratado por el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad para ayudar al cliente a preparar la información financiera o no financiera. Ese trabajo se considera información proporcionada por la dirección; y
- (b) El uso de información proporcionada por personas u organizaciones que sean fuentes de información externas para uso general. Se incluyen, por ejemplo, aquellas que proporcionan datos o estudios comparativos de la industria u otros, tal como información sobre estadísticas de empleo que incluyan horas trabajadas y remuneración por semana por área geográfica, precios de bienes raíces, emisiones de carbono por tipo de vehículo, tablas de mortalidad u otros conjuntos de datos para uso general.

Acuerdo de los términos del encargo con un experto externo

Todos los servicios profesionales

R5390.5 Si el profesional de aseguramiento de la sostenibilidad ha identificado a un experto externo para utilizarlo en un servicio profesional, el profesional deberá, en la medida en que no se establezca de otro modo en la ley, la regulación u otras normas profesionales, acordar los términos del encargo con el experto externo, incluyendo:

- (a) La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo que realizará el experto externo; y
- (b) En el contexto de encargos de sostenibilidad u otros encargos de aseguramiento, el suministro de información necesario del experto externo con el fin de ayudar al profesional en su evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo.

5390.5 A1 Al acordar los términos del encargo, las cuestiones que el profesional de aseguramiento de la sostenibilidad podría discutir con el experto externo incluyen:

- El uso previsto y el momento oportuno del trabajo del experto externo.
- El enfoque general del experto externo respecto del trabajo.
- Las expectativas en cuanto a la confidencialidad del trabajo del experto externo y los aportes a dicho trabajo.
- El contenido y formato esperados del trabajo completado por el experto externo, incluidas las hipótesis realizadas y las limitaciones a ese trabajo.
- Expectativas respecto de la comunicación por parte del experto externo de cualquier incumplimiento o indicio de incumplimiento de leyes y regulaciones cometido por el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad, o por aquellos que trabajan para o bajo la dirección del cliente, del cual el experto externo tenga conocimiento al realizar el trabajo.

Evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo

Todos los servicios profesionales

R5390.6 El profesional de aseguramiento de la sostenibilidad deberá evaluar si el experto externo tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para el propósito del profesional.

5390.6 A1 Se podría crear una amenaza de interés propio, autorrevisión o abogacía del cumplimiento de los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales si un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad utiliza un experto externo que no tiene la competencia, las capacidades ni la objetividad para realizar el trabajo necesario para el servicio profesional en particular.

5390.6 A2 Los factores que son relevantes para evaluar la competencia del experto externo incluyen:

- Si las credenciales, la educación, la capacitación, la experiencia y la reputación del experto externo son relevantes o consistentes con la naturaleza del trabajo a realizar.
- Si el experto externo pertenece a un organismo profesional pertinente y, en caso afirmativo, si el experto externo goza de buena reputación.
- Si el trabajo del experto externo está sujeto a normas profesionales emitidas por un organismo reconocido, o sigue principios o prácticas generalmente aceptados, en el campo o área de especialización del experto externo.
- Si el experto externo puede explicar su trabajo, incluidos los datos, hipótesis y metodologías utilizados.
- Si el experto externo tiene antecedentes de realizar trabajos similares para la firma del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad u otros clientes.

5390.6 A3 Los factores que son relevantes para evaluar las capacidades del experto externo incluyen:

- Los recursos disponibles para el experto externo.
- Si el experto externo tiene tiempo suficiente para realizar el trabajo.

5390.6 A4 Los factores que son relevantes para evaluar la objetividad del experto externo incluyen:

- Si el experto externo está sujeto a normas de ética emitidas por un organismo encargado de emitir esas normas en el campo de especialización del experto externo.
- Si el experto externo o la organización que lo emplea tienen un conflicto de intereses en relación con el trabajo que el experto externo está realizando en la entidad.
- Si el profesional de aseguramiento de la sostenibilidad conoce o es consciente de cualquier sesgo que pueda afectar el trabajo del experto externo.
- Si el experto externo evaluará o se basará en cualquier juicio previo realizado o actividades realizadas por el experto externo o la organización que lo emplea al realizar el trabajo.

5390.6 A5 Algunos ejemplos de juicios previos realizados o actividades realizadas por un experto externo o la organización que lo emplea que podrían crear una amenaza de autorrevisión para la objetividad del experto externo incluyen:

- Haber asesorado a la entidad sobre la cuestión para el cual el experto externo está realizando el trabajo.

- Haber producido datos u otra información para la entidad que luego es utilizada por el experto externo al realizar el trabajo o es objeto de ese trabajo.

5390.6 A6 La información sobre la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo puede obtenerse de diversas fuentes, entre ellas:

- Asociación personal o experiencia con trabajos previos realizados por el experto externo.
- Indagar con otras personas, dentro o fuera de la firma del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad, que estén familiarizadas con el trabajo del experto externo.
- Discusión con el experto externo sobre su experiencia, incluido su campo de especialización y sus actividades comerciales.
- Consultar al organismo profesional o asociación industrial del experto externo.
- Artículos, trabajos o libros escritos por el experto externo y publicados por una editorial reconocida o en una revista reconocida u otro medio.
- Registros publicados, como procedimientos legales que involucran al experto externo.
- Consultar al cliente de aseguramiento de la sostenibilidad y, si es diferente, a la entidad en la que el experto externo realiza el trabajo sobre cualquier interés y relación entre el experto externo y el cliente o la entidad.
- El sistema de gestión de calidad de la firma del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad.

Encargos de sostenibilidad u otros encargos de aseguramiento

5390.7 A1 Las partes interesadas tienen mayores expectativas con respecto a la objetividad de un experto externo cuyo trabajo se utiliza en encargo de la sostenibilidad u otro encargo de aseguramiento. Por lo tanto, los apartados R5390.8 a R5390.11 establecen acciones adicionales para evaluar la objetividad de un experto externo en un encargo de la sostenibilidad u otros encargos de aseguramiento de conformidad con el apartado R5390.6.

R5390.8 El profesional de aseguramiento de la sostenibilidad deberá solicitar al experto externo que proporcione, en relación con la entidad en la que el experto externo esté realizando el trabajo y con respecto al período cubierto por el informe de aseguramiento y el período del encargo, información sobre:

- (a) Cualquier interés financiero directo o interés financiero indirecto material que tenga el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo en la entidad;
- (b) Cualquier préstamo o garantía de un préstamo realizado a la entidad por el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo, excepto cuando el préstamo o la garantía sean irrelevantes para el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo, según corresponda, y la entidad;
- (c) Cualquier préstamo, o garantía de un préstamo, aceptado por el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo de la entidad si es un banco o institución similar, excepto cuando el préstamo o la garantía se realice bajo procedimientos, términos y condiciones normales de préstamo;

- (d) Cualquier préstamo, o garantía de un préstamo, aceptado por el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo de la entidad si no es un banco o institución similar, excepto cuando el préstamo o la garantía sean irrelevantes para el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo, según corresponda, y la entidad;
- (e) Cualquier relación comercial estrecha entre el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo y la entidad o su dirección, excepto cuando el interés financiero, si lo hubiera, sea inmaterial y la relación comercial sea insignificante para el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo, según corresponda, y la entidad o su dirección;
- (f) Cualquier encargo previo o actual entre el experto externo o la organización para la que trabaja y la entidad;
- (g) Cuánto tiempo llevan asociados el experto externo y la organización para la que trabaja con la entidad;
- (h) Cualquier posición como director o funcionario de la entidad, o un empleado en posición de ejercer influencia significativa sobre la preparación de la información financiera o no financiera de la entidad, o los registros que sustentan dicha información:
 - (i) En poder del experto externo o de su familia inmediata;
 - (ii) En poder o previamente en poder del experto externo; o
 - (iii) En poder o previamente en poder de la dirección de la organización empleadora del experto externo;
- (i) Cualquier declaración pública previa del experto externo o de la organización que lo emplea que haya defendido a la entidad;
- (j) Cualquier honorario u honorario contingente o dependencia de honorarios u otros tipos de remuneración adeudados o recibidos por el experto externo o su organización empleadora de la entidad;
- (k) Cualquier beneficio recibido por el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo de la entidad;
- (l) Cualquier conflicto de intereses que el experto externo o la organización que lo emplea pudieran tener en relación con el trabajo que el experto externo esté realizando en la entidad; y
- (m) La naturaleza y el alcance de los intereses y relaciones entre los propietarios controladores de la organización que emplea al experto externo y la entidad.

R5390.9 Cuando el experto externo utiliza un equipo para realizar el trabajo, el profesional de aseguramiento de la sostenibilidad deberá solicitar al experto externo que todos los miembros de su equipo proporcionen la información establecida en el apartado R5390.8, en relación con la entidad en la que el experto externo está realizando el trabajo y con respecto al periodo cubierto por el informe aseguramiento y el periodo del encargo.

R5390.10 El profesional de aseguramiento de la sostenibilidad deberá solicitar al experto externo que comunique cualquier cambio en los hechos o circunstancias respecto de las cuestiones

establecidas en el apartado R5390.8 que pudieran surgir durante el periodo cubierto por el informe de aseguramiento y el periodo del encargo.

R5390.11 Cuando el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad no sea la entidad en la que el experto externo está realizando el trabajo, el profesional de aseguramiento de la sostenibilidad también deberá solicitar al experto externo que revele, en relación con el periodo cubierto por el informe de aseguramiento y el periodo del encargo, información sobre los intereses, relaciones o circunstancias de los que tenga conocimiento entre el experto externo, su familia inmediata o la organización que emplea al experto externo y el cliente.

5390.11 A1 Algunos ejemplos de intereses, relaciones o circunstancias entre el experto externo y el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad que podrían incluirse en la evaluación de la objetividad del experto externo incluyen:

- Cualquier interés financiero directo o interés financiero indirecto material en el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad que tenga el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo.
- Cualquier interés o relación del experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo con el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad y aquellas entidades sobre las que tiene control directo o indirecto.
- Cualquier conflicto de intereses que el experto externo, su familia inmediata o la organización empleadora del experto externo pudieran tener con el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad.

5390.11 A2 La información sobre intereses, relaciones o circunstancias entre un experto externo o la organización que lo emplea y el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad puede obtenerse consultando al cliente, si las circunstancias del encargo permiten revelar al cliente el uso de los servicios del experto externo.

Todos los servicios profesionales

R5390.12 El profesional de aseguramiento de la sostenibilidad no utilizará el trabajo del experto externo si:

- (a) El profesional no puede obtener la información necesaria para su evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo; o
- (b) El profesional determina que el experto externo no es competente, capaz ni objetivo.

Amenazas potenciales derivadas del uso del trabajo de un experto externo

Todos los servicios profesionales

5390.13 A1 Aún podrían surgir amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales al utilizar el trabajo de un experto externo incluso si un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad ha concluido satisfactoriamente que el experto externo tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para la finalidad del profesional ejerciente.

Identificar amenazas

5390.14 A1 Algunos ejemplos de hechos y circunstancias que podrían crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales por parte de un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad cuando utiliza el trabajo de un experto externo incluyen:

(a) Amenazas de interés propio:

- Un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad no tiene la experiencia suficiente para comprender y explicar las conclusiones y los hallazgos del experto externo.
- Un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad tiene una influencia indebida o una confianza indebida en el experto externo o en varios expertos externos al realizar un servicio profesional.
- Un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad no tiene tiempo ni recursos suficientes para evaluar el trabajo del experto externo.

(b) Amenazas de abogacía:

- Un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad promueve el uso de un experto externo que tiene un sesgo conocido hacia conclusiones que potencialmente benefician o perjudican al cliente de aseguramiento de la sostenibilidad.

(c) Amenaza de familiaridad:

- Un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad tiene una relación personal estrecha con el experto externo.

(d) Amenaza de intimidación:

- Un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad se siente presionado a respetar la opinión del experto externo debido a la autoridad percibida de este.

Evaluar las amenazas

5390.15 A1 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de esas amenazas incluyen:

- El alcance y el propósito del trabajo del experto externo.
- El impacto del trabajo del experto externo en el trabajo del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad.
- La naturaleza del servicio profesional para el que se pretende utilizar el trabajo del experto externo.
- La supervisión del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad en relación con el uso del experto externo y el trabajo del experto externo.
- La idoneidad y transparencia de los datos, hipótesis y otros insumos y métodos utilizados por el experto externo.
- La capacidad del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad para comprender y explicar el trabajo del experto externo y su idoneidad para el propósito previsto.
- Si el trabajo del experto externo está sujeto a normas de desempeño técnico u otras prácticas profesionales o de la industria generalmente aceptadas, o a leyes o regulaciones.
- Si el trabajo del experto externo, si fuera realizado por dos o más partes, no es probable que sea materialmente diferente.
- La consistencia del trabajo del experto externo, incluidas las conclusiones o hallazgos del experto externo, con otra información.

- La disponibilidad de otra evidencia, incluida la investigación académica revisada por pares, para respaldar el enfoque del experto externo.
- Si la firma del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad ejerce presión para aceptar las conclusiones o hallazgos del experto externo debido al tiempo o el costo que el experto externo invirtió en realizar el trabajo.

Abordar las amenazas

5390.16 A1 Un ejemplo de una acción que podría eliminar una amenaza de familiaridad es identificar un experto externo diferente para utilizar.

5390.16 A2 Los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguardas para hacer frente a amenazas incluyen:

- Consultar con personal calificado que tenga la experiencia y los conocimientos necesarios para evaluar el trabajo del experto externo, obtener aportes adicionales o cuestionar la idoneidad del trabajo del experto externo para el propósito previsto.
- Utilizar otro experto externo para repetir el trabajo del experto externo.
- Acordar con el cliente de aseguramiento de la sostenibilidad tiempo o recursos adicionales para completar el encargo.

Otras cuestiones

Expertos externos en campos o áreas emergentes

5390.17 A1 La experiencia en campos o áreas emergentes podría evolucionar dependiendo de cómo se desarrollen las leyes, regulaciones y prácticas generalmente aceptadas. Los campos emergentes también podrían involucrar múltiples áreas de especialización. Por lo tanto, podría haber una disponibilidad limitada de expertos externos en campos o áreas emergentes.

5390.17 A2 La información relativa a algunos de los factores relevantes para evaluar la competencia de un experto externo en el apartado 5390.6 A2 podría no estar disponible en un campo o área emergente. Por ejemplo, es posible que no exista reconocimiento público del experto externo, que no se hayan desarrollado normas profesionales o que no se hayan establecido organismos profesionales en el campo emergente. En tales circunstancias, un factor que podría ayudar al profesional de aseguramiento de la sostenibilidad a evaluar la competencia de un experto externo es la experiencia del experto externo en un campo similar al campo emergente, o en un campo establecido, que proporcione una base razonable para el trabajo del experto externo en el campo emergente.

Utilización del trabajo de múltiples expertos externos

R5390.18 Cuando un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad utiliza el trabajo de más de un experto externo en la realización de un servicio profesional, el profesional ejerciente deberá considerar si, además de las amenazas que podrían crearse al utilizar a cada experto externo individualmente, el efecto combinado de utilizar el trabajo de los expertos externos podría crear amenazas adicionales o impactar el nivel de amenazas.

Limitaciones inherentes a la evaluación de la competencia, las capacidades o la objetividad de un experto externo

5390.19 A1 El apartado R5113.3 establece las responsabilidades de comunicación del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad con respecto a las limitaciones inherentes a sus servicios profesionales. Cuando se utiliza el trabajo de un experto externo, esa comunicación puede ser especialmente relevante cuando hay falta de información para evaluar la competencia, las capacidades o la objetividad del experto externo y no hay ninguna alternativa disponible a ese experto externo.

Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad cuando se utiliza el trabajo de un experto externo

5390.20 A1 Se recomienda al profesional de aseguramiento de la sostenibilidad que se comunique con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad:

- El propósito de utilizar un experto externo y el alcance del trabajo del experto externo.
- Los roles y responsabilidades respectivos del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad y del experto externo en el desempeño del servicio profesional.
- Cualquier amenaza al cumplimiento por parte del contador de los principios fundamentales creada por el uso del trabajo del experto externo y cómo se han abordado.

Documentación

5390.21 A1 Se recomienda al profesional de aseguramiento de la sostenibilidad que documente:

- Los resultados de cualquier discusión con el experto externo.
- Las medidas adoptadas por el profesional para evaluar la competencia, las capacidades y la objetividad del experto externo, y las conclusiones resultantes.
- Cualquier amenaza significativa identificada por el profesional al utilizar el trabajo del experto externo y las medidas adoptadas para abordarlas.

PROPUESTA DE NUEVAS DEFINICIONES DEL GLOSARIO

Experto	Una persona que posee conocimientos que están fuera de la competencia del profesional de la contabilidad o del profesional de aseguramiento de la sostenibilidad. Cuando corresponde, el término también se refiere a la organización del individuo.
Experiencia	Conocimientos y habilidades en un campo particular.

...

GLOSARIO (MARCADO DEL EXISTENTE)*

Experto externo	<u>Un experto contratado por la organización o firma empleadora de un profesional de la contabilidad, o por un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad.</u> <u>En el contexto de encargos de auditoría, Una persona experto</u> (que no es socio ni miembro del personal profesional, incluido el personal temporal, de la firma o de una firma de la red) u organización con las cualificaciones, el conocimiento y la experiencia en campos distintos al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza para facilitar al profesional de la contabilidad la obtención de evidencia <u>de auditoría</u> suficiente y adecuada.” <u>En el contexto de encargos de aseguramiento, incluidos los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad, Un experto individuo</u> (que no sea un <u>líder del encargo</u>, un socio o un miembro del personal profesional, incluido el personal temporal, de la firma o una firma de la red) u organización que posea habilidades, conocimientos y experiencia en un campo distinto al de aseguramiento, contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utilice para ayudar al profesional de la contabilidad <u>o al profesional de aseguramiento de la sostenibilidad</u> a obtener evidencia suficiente y apropiada. <u>Los expertos externos no son miembros del equipo del encargo, del equipo de auditoría, del equipo de revisión, del equipo de aseguramiento o del equipo de aseguramiento de la sostenibilidad.</u> <u>Las secciones 290, 390 y 5390 establecen los requerimientos y el material de aplicación que aborda el uso del trabajo de un experto externo.</u>
-----------------	---

* Marcado de la [versión 2023 del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad \(incluidas las Normas Internacionales de Independencia\)](#) que incorpora pronunciamientos aprobados que entran en vigor en diciembre de 2024, es decir, las [revisiones relacionadas con la tecnología](#) y [las revisiones a las definiciones de entidad cotizada y entidad de interés público](#), así como las [revisiones relacionadas con la definición de equipo del encargo y auditorías de grupo en el Código](#) que ya están en vigor.

El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia), los Borradores en fase de consulta, los documentos de consulta y otras publicaciones del IESBA son publicadas por IFAC y están sujetas a derechos de autor.

Ni el IESBA, IFEA ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

El 'Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, *'Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia)'*, 'incumplimiento de leyes y regulaciones', 'Federación Internacional de Contadores', 'IESBA', 'IFAC' y el logotipo de IESBA son marcas comerciales de IFAC, o marcas comerciales registradas y marcas de servicio de IFAC en los EE. UU. y otros países. La Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría (IFEA) son marcas de IFEA o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFEA en los EE. UU. y en otros países.

Derechos de autor © Enero 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se otorga permiso para realizar copias de este trabajo para lograr su máxima exposición y retroalimentación indicando en cada copia el siguiente crédito: Derechos de autor © Enero 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). *"Todos los derechos reservados. Usado con permiso de la IFAC. Se otorga permiso para hacer copias de este documento para alcanzar su máxima exposición y retroalimentación."*



**International
Ethics Standards
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ethicsboard.org

“Este texto “Utilización del trabajo de un experto externo”, publicado en la lengua inglesa por la International Federation of Accountants (IFAC) en enero de 2024, ha sido traducido al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en junio de 2025, y se reproduce con permiso de la IFAC. El texto aprobado de “Utilización del trabajo de un experto externo”, es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de Using the Work of an External Expert © 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de Utilización del trabajo de un experto externo © 2025 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: Using the Work of an External Expert. January, 2024.

Para obtener permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, contacte: permissions@ifac.org”.