

x

**Resolución de 25 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”.  
(BOICAC 53)**

En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas puede darse el caso de que el auditor encargado de su realización deba relacionarse con otros auditores por diferentes motivos: porque sea necesario para el auditor utilizar el trabajo de otros auditores, al haber realizado éstos trabajos de auditoría sobre las cuentas de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales está auditando; porque se produzca un cambio de auditores; porque el trabajo de auditoría se realice conjuntamente por varios auditores o porque se requiera la colaboración de otro auditor en determinadas partes de su trabajo.

A estos efectos, se publicó, mediante Resolución de 16 de diciembre de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, en la que se regula la actuación de los auditores en los citados supuestos.

Sin embargo, la citada Norma Técnica no constituía una regulación completa de la actuación del auditor en los casos en los que sea necesario utilizar el trabajo de otro auditor, existiendo además algunas diferencias entre lo establecido en dicha Norma y lo previsto sobre esta materia en las Normas Internacionales de Auditoría (IFAC). En este sentido, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han considerado necesario elaborar una nueva norma técnica de auditoría sobre “relación entre auditores”, sustitutiva de la norma anterior, publicada por Resolución de 16 de diciembre de 1992, en la que se incluya la actuación del auditor en los supuestos anteriormente mencionados, a fin de clarificar dicha actuación en algunos supuestos y adecuarla, al mismo tiempo, a lo que se prevé en la normas internacionales sobre esta cuestión.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de marzo de 2002 (B.O.E., 26- 7-2002) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 49, de marzo de 2002, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el [artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#).

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, algunos aspectos de las cuales, una vez sometidas al examen de la Comisión de Auditoría y del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado al texto inicial, sin que supongan una modificación sustancial del contenido de su redacción inicial.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado [artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas](#), la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Primero.- Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la [Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#), se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

Segundo.- A partir del día siguiente a la fecha de esta última publicación, la citada Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores” entrará en vigor, quedando derogada, desde ese momento, la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de diciembre de 1992.

## **NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE RELACIÓN ENTRE AUDITORES**

### **INTRODUCCIÓN**

1. Cuando un auditor efectúa una auditoría de cuentas anuales o de revisión y

verificación de documentos contables puede encontrarse con que concurren algunas de las circunstancias siguientes:

- a) Que otros auditores habilitados por la legislación del país donde desarrollen su actividad realicen trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales individuales o consolidadas son objeto de examen.
- b) Que se produzca un cambio de auditores y que por tanto la auditoría de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes.
- c) Que el trabajo se realice conjuntamente por más de un auditor independiente, emitiendo un informe conjuntamente firmado por todos.
- d) Que requiera la colaboración de otro auditor para que le preste su ayuda temporal para la realización de procedimientos de auditoría concretos en orden a obtener un mejor aprovechamiento de recursos técnicos, humanos, económicos o combinaciones de los mismos.

Asimismo, el [artículo 4º, apartado 3, de la Ley de Auditoría de Cuentas](#) establece lo siguiente:

“Quién o quienes emitan la opinión sobre el conjunto consolidable, vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las empresas o entidades del conjunto, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite”

**2.** A efectos de esta norma técnica se entiende por:

- a) “Auditor principal“, el auditor sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe de auditoría sobre las cuentas anuales individuales o consolidadas de una entidad, cuando incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.
- b) “Otro auditor“, un auditor diferente del principal, sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe profesional e independiente sobre cualquier información financiera de un componente que se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal. En el concepto de “otros auditores” se incluyen las sociedades de auditoría pertenecientes a una misma organización (utilicen o no el mismo nombre), los corresponsales y los auditores con los que no se tenga relación alguna.
- c) “Componentes“, una sociedad dependiente, o asociada o participada, o cualquier otra unidad económica con personalidad jurídica, así como la unión temporal de empresas u otras unidades económicas cuya información financiera se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal.

**3.** Los criterios descritos en esta norma no son aplicables cuando el auditor principal concluye que un componente carece de importancia relativa. No obstante, deben tenerse en cuenta cuando varios componentes, no importantes individualmente, lo sean en su conjunto.

## **OBJETO**

**4.** La presente norma regula la actuación del auditor en los casos mencionados en el párrafo 1, así como la delimitación de responsabilidades y el efecto sobre su informe.

**5.** La presente norma no tiene por objeto regular situaciones en que el auditor, en uso de su criterio profesional, pueda estimar conveniente utilizar como parte de su evidencia trabajos realizados por otros expertos no auditores.

**AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE**

## **OTRO AUDITOR**

**6.** En ciertos supuestos un auditor, al expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad, debe utilizar el trabajo de otros auditores relativo a otros componentes pertenecientes a la entidad que audita. Tal es el caso de cuentas anuales consolidadas, participaciones financieras significativas, etc.

**7.** El auditor debe evaluar si su propia participación es suficiente para permitirle actuar como auditor principal de forma que su trabajo abarque una parte significativa de las cuentas anuales. A tal objeto debería considerar en su conjunto:

- a) La importancia de la parte de las cuentas anuales que él mismo audita. En todo caso, se entenderá que su participación es importante cuando su trabajo cubra la mayor parte de los activos y/o cifra de negocio de las cuentas anuales.
- b) Su nivel de conocimiento, como auditor principal, de la actividad de todos los componentes.
- c) El riesgo de errores significativos en la información financiera de los componentes sometidos a verificación por el otro auditor.
- d) Su grado de participación en las citadas auditorías de los componentes, mediante la aplicación, si procede, de los procedimientos adicionales indicados en esta norma.

**8.** Cuando el auditor principal utiliza el trabajo de otro auditor, debe determinar en qué medida ese trabajo afecta a la auditoría.

**9.** Cuando se planifique la utilización del trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de su auditoría de la entidad.

Se presumirá la competencia profesional del otro auditor cuando estuviera autorizado para el ejercicio de la auditoría de cuentas por el organismo u organización profesional encargado de su regulación, así como en los casos de pertenencia a una misma firma. Cuando el auditor principal lo considere oportuno, estas fuentes pueden complementarse con averiguaciones a través de otros auditores, corporaciones profesionales, etc., así como a través del contacto directo con el otro auditor.

**10.** Además el auditor principal habitualmente se pondrá en contacto escrito con el otro auditor para comunicarle:

- a) El nombre de la entidad en la que actúa como auditor principal.
- b) El uso que tiene previsto dar al trabajo e informe de auditoría sobre el componente, vaya o no a hacer referencia al mismo en su propio informe de auditoría.
- c) Los principios y normas de contabilidad y presentación de cuentas aplicables a la información financiera del componente. En el supuesto de cuentas consolidadas, se comunicará, en su caso, la existencia de políticas y criterios contables propios del grupo, las normas de consolidación aplicables y las áreas de riesgo y transacciones entre empresas vinculadas que deben tenerse en especial consideración.
- d) Las normas de auditoría aplicables a su trabajo, solicitando confirmación de su independencia con respecto a la entidad auditada y al componente.
- e) El tipo de informe requerido del otro auditor y fechas a cumplir.

**11.** Cuando el otro auditor no ejerza su actividad en España, el auditor principal también deberá evaluar si existen diferencias significativas entre las normas contables y de auditoría aplicables en España y las utilizadas por el otro auditor, a fin de asegurarse de que se utilizan criterios y normas homogéneos.

**12.** El auditor principal deberá considerar los aspectos significativos resultantes de la lectura de la información financiera auditada y de las salvedades que contenga la opinión

del otro auditor. A no ser que discrepara de la conclusión profesional del otro auditor, deberá mencionar estas salvedades en su informe cuando fueran significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, en la medida que no hayan sido solventadas por correcciones contables o en el proceso de consolidación.

**13.** Cuando el auditor principal no disponga del informe del otro auditor o concluya que no puede depositar confianza en su trabajo, en circunstancias en que no pueda aplicar procedimientos adicionales suficientes relativos a un componente significativo auditado por aquél, deberá emitir una opinión con salvedades o denegar su opinión, según el grado de importancia que supusiera esta limitación al alcance de su auditoría.

**14.** Las actuaciones concretas del auditor principal serán diferentes, conforme se expone a continuación, según vaya o no a hacer mención del trabajo del otro auditor en su propio informe de auditoría para delimitar la responsabilidad de cada uno de ellos.

### **Decisión de hacer mención al trabajo del otro auditor**

**15.** El auditor principal puede basar su opinión, en lo que a los componentes auditados de otro auditor se refiere, únicamente en el informe emitido por éste. De haber tomado esta decisión, aplicable a informes tanto sobre cuentas individuales como consolidadas, el auditor principal puede limitarse a realizar los procedimientos descritos en los párrafos 9 a 12 anteriores.

**16.** En este supuesto, el informe de auditoría del auditor principal deberá indicar claramente, en los párrafos de alcance y de opinión, la delimitación de responsabilidad entre aquella parte de las cuentas anuales que ha cubierto en su alcance de aquella otra que ha constituido el trabajo del otro auditor. A estos efectos, no podrá delimitarse la responsabilidad cuando el “otro auditor” pertenezca a la misma organización. A título indicativo, se presentan los párrafos de alcance y de opinión en los casos de una auditoría de cuentas anuales individuales y de cuentas anuales consolidadas, que podrían expresarse en los siguientes términos:

### **Cuentas anuales individuales**

#### **Párrafo de alcance:**

“... y de las estimaciones realizadas. Nuestro trabajo no incluyó la auditoría de las cuentas anuales de 20XX y 20XX-1 de la Sociedad ABC, S.A. en la que XYZ, S.A. participa en un XX% y cuyo valor neto contable y dotación a la provisión de la cartera en las cuentas anuales adjuntas representa el X% y X% de los activos totales y resultados netos de la sociedad (o ascienden a ... euros). Las mencionadas cuentas anuales de ABC, S.A. han sido auditadas por otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose) y nuestra opinión expresada en este informe sobre las cuentas anuales de XYZ, S.A. se basa, en lo relativo a la participación en ABC, S.A. únicamente en el informe de los otros auditores”.

#### **Párrafo de opinión:**

“En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose) las cuentas anuales adjuntas...”

### **Cuentas anuales consolidadas**

#### **· Párrafo de alcance:**

“... y de las estimaciones realizadas. Nuestro trabajo no incluyó la auditoría de las cuentas anuales de 20XX y 20XX-1 de la Sociedad ABC, S.A. en la que XYZ, S.A. participa en un XX% y cuyos activos y resultados netos representan, respectivamente, X% y X% de las correspondientes cuentas consolidadas (o ascienden a ... euros). Las mencionadas cuentas anuales de ABC, S.A. han sido auditadas por otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose) y nuestra opinión expresada en este informe sobre las cuentas

anuales consolidadas de XYZ, S.A. se basa, en lo relativo a la participación en ABC,S.A., únicamente en el informe de los otros auditores.

### **Párrafo de opinión:**

“En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (identifíquense o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose), las cuentas anuales consolidadas adjuntas...”

**17.** La referencia en el informe del auditor de las cuentas anuales al hecho de que parte de la auditoría fue realizada por otro auditor, no debe interpretarse como una salvedad a la opinión, sino como una delimitación de responsabilidades entre los auditores que realizaron los trabajos de las cuentas anuales.

### **Decisión de no hacer mención al trabajo de otro auditor**

**18.** Por el contrario, el auditor principal puede optar por asumir íntegramente el trabajo realizado por el otro auditor al no hacer referencia en su informe al trabajo de éste. En este supuesto el auditor deberá aplicar procedimientos que le permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el trabajo e informe del otro auditor son apropiados para sus objetivos, en el contexto de su auditoría de la entidad.

**19.** Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, en cuentas individuales, una vez efectuada la evaluación contemplada en el párrafo 7, estos procedimientos podrán limitarse a la obtención del informe del otro auditor, y a constatar su habilitación profesional según se indica en el párrafo 9 anterior y su independencia con respecto a la entidad auditada. En el caso de auditores de otros países, asimismo se evaluarán las potenciales diferencias de normas contables y de auditoría, según se expone en el párrafo 11.

**20.** En cuentas consolidadas, ello implica que, además de lo expuesto en los párrafos 9 a 12 anteriores, plenamente aplicables a este supuesto, el auditor principal deberá coordinar en lo posible su trabajo con el otro auditor en la etapa de planificación de la auditoría, informándole de asuntos tales como las áreas que requieran especial consideración, los procedimientos para la identificación de transacciones entre empresas vinculadas que puedan requerir desglose en las cuentas anuales y las fechas en que debe disponer del informe sobre la información financiera del componente.

**21.** Además, el auditor principal podría considerar oportuno realizar, en su caso, algún otro procedimiento, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias del trabajo y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del otro auditor. A título indicativo, se describen los siguientes procedimientos:

- Comentar con el otro auditor los procedimientos de auditoría que éste ha aplicado.
- Leer un resumen de los procedimientos aplicados (programa de auditoría, listado de procedimientos o cuestionario de puntos revisados).
- Revisar los papeles de trabajo del otro auditor.

**22.** El auditor principal puede concluir que no necesita aplicar procedimientos tales como los descritos en el párrafo 21 anterior, por haber obtenido previamente evidencia de auditoría, suficiente y adecuada, de que el otro auditor aplica en su actividad profesional políticas y procedimientos de control de calidad aceptables. Este sería el caso cuando ambos auditores pertenecen a una misma organización que requiera la comprobación periódica del funcionamiento de los procedimientos de control de calidad, incluyendo la revisión de papeles de trabajo para una muestra de las auditorías realizadas.

**23.** El auditor principal deberá tomar en cuenta las conclusiones significativas del otro auditor. A este objeto el auditor principal puede estimar oportuno comentar con el otro auditor y con la dirección de la entidad pertinente las conclusiones de auditoría u otros extremos que afecten a la información financiera de esta entidad, e incluso podría considerar necesario realizar comprobaciones adicionales sobre los registros contables

o la información financiera. Dependiendo de las circunstancias, estas comprobaciones adicionales pueden ser realizadas por el auditor principal o por el otro auditor.

**24.** El auditor principal habrá de documentar en sus papeles de trabajo los componentes que hubieran sido auditados por otros auditores, su importancia con respecto al conjunto de las cuentas anuales de la entidad, el nombre de los otros auditores y, en su caso, sus conclusiones sobre los componentes que carecen de importancia relativa. Asimismo, el auditor principal documentará los procedimientos aplicados y las conclusiones obtenidas. Por ejemplo, puede identificar los papeles de trabajo del otro auditor que hubiera revisado y dejar evidencia del resultado de sus conversaciones con el otro auditor. Sin embargo, el auditor principal no precisa documentar en sus papeles de trabajo las razones para limitar sus procedimientos en las circunstancias descritas anteriormente en el párrafo 22, ya que dichas razones aparecerán en otros documentos de su despacho o sociedad de auditoría.

**25.** El auditor principal y el otro auditor han de prestarse colaboración mutua en el desarrollo de sus respectivas auditorías. Así, el otro auditor, una vez informado del contexto en el que ha de utilizarse su trabajo, debe cooperar con el auditor principal; por ejemplo, pondría en su conocimiento cualquier aspecto del trabajo que no pueda realizarse de la manera requerida. De igual modo, el auditor principal, sujeto a los límites legales y profesionales, debe comunicar aquellos extremos que conociera y que pudieran tener un efecto importante en el trabajo del otro auditor.

### **CAMBIO DE AUDITORES**

**26.** Cuando se produce un cambio de auditores, el nuevo auditor (llamado en adelante auditor sucesor) podrá basar una parte de su trabajo en el trabajo realizado en años anteriores por el otro auditor (llamado en adelante auditor anterior). Tal será el caso en relación con saldos del activo procedentes de ejercicios anteriores, inventarios iniciales, pasivos a largo plazo, fondos propios, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.

**27.** En tales casos, el auditor sucesor deberá comunicar a la entidad a auditar la necesidad de entrevistarse con el auditor anterior y obtener la correspondiente autorización de ésta que le permita acceder a los papeles de trabajo de dicho auditor anterior.

**28.** El auditor sucesor se comunicará con el auditor anterior para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.

**29.** La iniciativa de las comunicaciones entre los auditores, en este caso, siempre corresponde al eventual auditor sucesor. El auditor anterior y el sucesor deberán mantener con la confidencialidad que el caso requiere la información que intercambien entre sí. Esta obligación es aplicable independientemente de que el auditor sucesor acepte o no el encargo.

**30.** El auditor sucesor deberá aplicar los siguientes procedimientos, antes de su aceptación final del encargo:

a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo. Asimismo deberá considerar la posibilidad de que el auditor anterior y el cliente puedan haber tenido desacuerdos acerca de la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia.

b) Si el cliente no permite o limita las respuestas del auditor anterior, el auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las graves implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.

c) El auditor sucesor deberá preguntar al auditor anterior acerca de los asuntos que aquél crea que le ayudarán en la decisión de aceptar o no el encargo. Sus preguntas deberán incluir, entre otros: aspectos específicos relacionados con lo mencionado en el apartado a) anterior y la integridad de la gerencia, así como sobre el punto de vista del auditor anterior en cuanto a las razones existentes, a su entender, para el cambio de

auditores.

**31.** Cuando un auditor sucede a otro, el auditor sucesor deberá decidir si podrá, en base al trabajo del auditor anterior, expresar una opinión sobre las cuentas anuales del primer ejercicio que examina y sobre la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables en dicho ejercicio en relación con el precedente o, por el contrario, planificar el trabajo que considere necesario a tal objeto.\_

**32.** El alcance del trabajo habría de incluir procedimientos de auditoría sobre los saldos iniciales de las cuentas del balance del ejercicio sujeto a auditoría y, en algunos casos, sobre las operaciones de ejercicios anteriores.\_

**33.** Cuando el auditor sucesor hubiera decidido consultar con el auditor anterior y revisar sus papeles de trabajo, el auditor anterior, previa autorización del cliente, deberá, salvo lo expuesto en el párrafo 34, ponerse a disposición del auditor sucesor para consultas y permitirle el acceso a sus papeles de trabajo para su revisión. No obstante, el auditor sucesor, al emitir su informe, no deberá hacer referencia al informe o trabajo del auditor anterior como base de su propia opinión, sin perjuicio de que el auditor sucesor debe indicar que las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otros auditores, la fecha del informe y el tipo de opinión emitida.\_

**34.** Si el auditor anterior por circunstancias especiales no permitiera el acceso para una revisión de sus papeles de trabajo, si ello no fuera factible por otras razones o si el auditor sucesor decidiera no asumir responsabilidad por el trabajo efectuado por el auditor anterior, deberá comentar con el cliente las limitaciones que existirían en el alcance de su trabajo en el caso en que no pudiera realizar otros procedimientos de auditoría que fueran prácticos en las circunstancias. \_

**35.** Cuando el auditor sucesor no pueda satisfacerse respecto a los saldos iniciales del ejercicio sobre el cual está emitiendo su informe, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, tendrá una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido al respecto en las Normas Técnicas de Auditoría. \_

—

### **AUDITORÍAS CONJUNTAS**

**36.** Se denomina trabajo de auditoría conjunto a aquél que se efectúa por dos o más auditores en el que todos ellos tengan la condición común de actuar como auditores principales.\_

—

**37.** Para que el trabajo tenga la condición de conjunto, deberán concurrir las siguientes consideraciones:\_

a) Designación o nombramiento conjunto por el órgano social competente de dos o más auditores con el mismo objeto y referido a la misma fecha, mediando la aceptación conjunta por ambos.\_

b) Que los auditores intervinientes tengan comunicación fehaciente de que actúan con carácter conjunto.\_

c) Que se espere de ellos la emisión de un informe único.\_

e) Que el informe emitido sea firmado por todos los auditores principales.\_

**38.** La firma conjunta del trabajo confiere a los auditores responsabilidad solidaria por el informe emitido.\_

**39.** Como consecuencia de lo anterior, aunque a efectos operativos pueda existir una división del trabajo, la responsabilidad final es por la totalidad del mismo y por ello todos los auditores que actúan conjuntamente podrán y deberán acceder a los papeles de trabajo y demás documentación preparada por los restantes auditores.\_

**40.** La planificación y programas de trabajo de auditoría serán aprobados por todos los auditores. Asimismo, las modificaciones posteriores a la planificación inicial del trabajo

han de ser aprobadas por los citados auditores.\_

**41.** Si el criterio profesional de los auditores que actúan conjuntamente no fuera coincidente, el informe deberá expresar claramente cuál es la opinión emitida por cada uno de los auditores actuantes, a efectos de delimitar la responsabilidad que cada uno de ellos asume respecto a la opinión expresada en el informe de auditoría.\_

**42.** Todo informe firmado por más de un auditor tendrá la consideración de conjunto a todos los efectos. \_

### **COLABORACIÓN CON OTRO AUDITOR**

**43.** Cuando para la ejecución de procedimientos de auditoría concretos un auditor solicite a otro auditor su colaboración temporal y este último acepte actuar como colaborador del primero, el carácter de auditor principal recaerá únicamente en el que haya sido nombrado como tal.\_

**44.** En tal caso, el trabajo que realice el otro auditor no dará origen a la emisión de un informe de auditoría y la responsabilidad del informe emitido recaerá, únicamente, en el auditor principal, y el informe de este último no deberá referirse a la labor realizada por el otro auditor.\_

**45.** A efectos de delimitación interna de responsabilidades, se sugiere que el otro auditor emita un informe de uso restringido dirigido al auditor principal en el que indique el trabajo efectuado y las conclusiones alcanzadas.\_

**46.** El auditor principal dirigirá el trabajo del otro auditor e incorporará como suyos los papeles de trabajo de éste y determinará si son adecuados conforme a los objetivos del encargo recibido del cliente.\_\_