

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402

CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD

QUE USA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

(En vigor para auditorías de ejercicios que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Fecha de vigencia.....	6
Objetivos	7
Definiciones	8
Requisitos	
Obtener un entendimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluyendo el control interno	9-14
Responder a los riesgos significativos evaluados.....	15-17
Reportes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de subservicios.....	18
Fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones y representaciones erróneas sin corregir en relación con actividades de la organización de servicios	19
Reporte del auditor del usuario	20-22
Material de referencia	
Obtener un entendimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluyendo el control interno.....	A1-A23
Responder a los riesgos significativos evaluados.....	A24-A39
Reportes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de subservicios.....	A40
Fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones, y representaciones erróneas sin corregir en relación con actividades en la organización de servicios.....	A41
Reporte por el auditor del usuario	A42-A44

La Norma Internacional de auditoría (NIA) 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que usa una organización de servicios*, debería leerse junto con la NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad del auditor del usuario de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría cuando una entidad usuaria emplea los servicios de una o más organizaciones de servicios. En específico, abunda en cómo aplica el auditor del usuario la NIA 315¹ y la NIA 330,² para obtener un entendimiento de la entidad usuaria, incluyendo el control interno relevante a la auditoría, suficiente para identificar y evaluar los riesgos significativos, así como diseñar y desempeñar los procedimientos adicionales de auditoría que respondan a esos riesgos.
2. Muchas entidades subcontratan (*outsource*) aspectos de sus negocios con organizaciones que prestan servicios que van desde realizar una tarea específica bajo la dirección de la entidad hasta sustituir todas las unidades de negocios o funciones de la entidad, tal como la función de cumplir con los impuestos. Muchos de los servicios prestados por estas organizaciones son integrales a las operaciones de negocios de la entidad; sin embargo, no todos esos servicios son relevantes a la auditoría.
3. Los servicios prestados por una organización de servicios son relevantes a la auditoría de los estados financieros de una entidad usuaria cuando esos servicios, y los controles sobre ellos, son parte del sistema de información de la entidad usuaria, incluyendo procesos relacionados del negocio, relevantes a la información financiera. Aunque es probable que la mayoría de los controles en la organización de servicios se relacionen con la información financiera, puede haber otros controles que sean también relevantes a la auditoría, como controles sobre la salvaguarda de activos. Los servicios de una organización de servicios son parte del sistema de información de una entidad usuaria, incluyendo los procesos relacionados de negocios, relevantes a la información financiera si estos servicios afectan a cualquiera de los siguientes:
 - a) Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad usuaria que sean importantes a los estados financieros de la entidad usuaria;
 - b) Los procedimientos, tanto en los sistemas de Tecnología de la Información (TI) como en los sistemas manuales, con los cuales se inician, registran, procesan o corrigen, según sea necesario, se pasan al libro mayor y se reportan en los estados financieros las transacciones de la entidad usuaria.

1 NIA 315, *Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.*

2 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.*

- c) Los registros contables relacionados, ya sea en forma electrónica o manual, información de soporte y cuentas específicas en los estados financieros de la entidad usuaria que se emplean para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones de la entidad usuaria; esto incluye la corrección de información incorrecta y cómo se transfiere la información al libro mayor;
 - d) Cómo captura el sistema de información de la entidad usuaria los hechos y condiciones, que no sean transacciones, que son importantes a los estados financieros;
 - e) El proceso de información financiera que se usa para preparar los estados financieros de la entidad usuaria, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes; y
 - f) Controles en torno a los asientos del diario incluyendo asientos no estándares del diario que se usan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes, inusuales.
4. La naturaleza y extensión del trabajo que debe desempeñar el auditor del usuario respecto a los servicios prestados por una organización de servicios dependen de la naturaleza e importancia de esos servicios para la entidad usuaria y la relevancia de esos servicios a la auditoría.
5. Esta NIA no aplica a servicios prestados por instituciones financieras que se limitan a procesar, para la cuenta que tiene una entidad en la institución financiera, transacciones que son autorizadas específicamente por la entidad, como el procesamiento de transacciones de una cuenta de cheques por un banco o el procesamiento de transacciones de valores por un corredor de bolsa. Además, esta NIA no aplica a la auditoría de transacciones que se originen de intereses financieros de propiedad patrimonial en otras entidades, como sociedades, corporaciones y negocios conjuntos, cuando los intereses patrimoniales se contabilizan y reportan a los tenedores del interés.

Fecha de vigencia

6. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por ejercicios que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor del usuario, cuando la entidad usuaria emplea los servicios de una organización de servicios, son:
- b) Obtener un entendimiento de la naturaleza e importancia de los servicios prestados por la organización de servicios y su efecto en el control interno de la entidad usuaria relevante a la auditoría, suficiente para identificar y evaluar los riesgos significativos; y
 - c) Diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos.

Definiciones

Para fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se les atribuyen aquí:

- a) Controles complementarios de la entidad usuaria. Controles que la organización de servicios supone, al diseñar su servicio, que implementarán las entidades usuarias y que, si son necesarios para lograr objetivos de control, se identifican en la descripción de su sistema.
- b) Reporte sobre la descripción y diseño de controles en una organización de servicios (citado en esta NIA como reporte tipo 1). Un reporte que comprende:
 - i) Una descripción, preparada por la administración de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, objetivos de control y controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha especificada; y
 - ii) Un reporte del auditor del servicio con el objetivo de transmitir una seguridad razonable que incluye la opinión del auditor del servicio sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, objetivos de control y controles relacionados, así como lo adecuado del diseño de los controles para lograr los objetivos de control especificados.
- c) Reporte sobre la descripción, diseño, y efectividad operativa de los controles en una organización de servicios (citado en esta NIA como reporte Tipo 2). Un reporte que comprende:
 - i) Una descripción, preparada por la administración de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, objetivos de con-

CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE USA UNA ORGANIZACIÓN
DE SERVICIOS

trol y controles relacionados, su diseño e implementación desde una fecha especificada o durante un periodo especificado y, en algunos casos, su efectividad operativa durante un periodo especificado; y

- ii) Un reporte del auditor del servicio con el objetivo de transmitir seguridad razonable que incluye:
 - a. La opinión del auditor del servicio sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, objetivos de control y controles relacionados, lo adecuado del diseño de los controles para lograr los objetivos de control especificados, y la efectividad operativa de los controles; y
 - b. Una descripción de las pruebas del auditor del servicio a los controles y los resultados correspondientes.
- d) Auditor del servicio. Un auditor que, a solicitud de la organización de servicios, da un reporte de atestiguamiento sobre los controles de una organización de servicio.
- e) Organización de servicios. Una organización de un tercero (o segmento de una organización de un tercero) que proporciona servicios a entidades usuarias que son parte de los sistemas de información de esas entidades relevantes a la información financiera.
- f) Sistema de la organización de servicios. Las políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos por el reporte del auditor del servicio.
- g) Organización de sub-servicios. Una organización de servicios usada por otra organización de servicios para desempeñar algunos de los servicios prestados a las entidades usuarias que son parte de los sistemas de información de dichas entidades usuarias relevantes a la información financiera.
- h) Auditor del usuario. Un auditor que audita y dictamina sobre los estados financieros de una entidad usuaria.
- i) Entidad usuaria. Una entidad que usa una organización de servicios y cuyos estados financieros están siendo auditados.

Requisitos

Obtener un entendimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluyendo el control interno

9. Al obtener un entendimiento de la entidad usuaria de acuerdo con la NIA 315,³ el auditor del usuario deberá obtener un entendimiento de cómo usa una entidad usuaria los servicios de una organización de servicios en las operaciones de la entidad usuaria, incluyendo: (Ref. A1-A2)
 - a) La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la importancia de esos servicios a la entidad usuaria, incluyendo el efecto correspondiente en el control interno de la entidad usuaria; (Ref. A3-A5)
 - b) La naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas o cuentas o procesos de información financiera a los que afecta la organización de servicios; (Ref. A6)
 - c) El grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y (Ref. A1)
 - d) La naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios, incluyendo los términos contractuales relevantes para las actividades a cargo de la organización de servicios. (Ref. A8-A11.)
10. Al obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría de acuerdo con la NIA 315,⁴ el auditor de la usuaria deberá evaluar el diseño e implementación de los controles relevantes en la entidad usuaria que se relacionan con los servicios prestados por la organización de servicios, incluyendo los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios. (Ref. A12-A14.)
11. El auditor del usuario deberá determinar si se ha obtenido un entendimiento suficiente de la naturaleza e importancia de los servicios prestados por la organización de servicios y su efecto en el control interno de la entidad usuaria, relevantes a la auditoría para dar una base para la identificación y evaluación de los riesgos significativos.

³ NIA 315, párrafo 11.

⁴ NIA 315, párrafo 12.

12. Si el auditor del usuario no puede obtener un suficiente entendimiento de la entidad usuaria, el auditor del usuario deberá obtener ese entendimiento con uno o más de los siguientes procedimientos:
 - a) Obtener un reporte tipo 1 o tipo 2, si disponibles;
 - b) Contactar a la organización de servicios, mediante la entidad usuaria, para obtener información específica;
 - c) Visitar la organización de servicios y desempeñar procedimientos que den la información necesaria sobre los controles relevantes en la organización de servicios;
o
 - d) Usar otro auditor para desempeñar procedimientos que den la información necesaria sobre los controles relevantes en la organización de servicios. (Ref. A15-A20.)

Uso de un reporte tipo 1 o tipo 2 para soportar el entendimiento de la organización de servicios por el auditor del usuario

13. Al determinar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría proporcionada por un reporte tipo 1 o tipo 2, el auditor del usuario deberá quedar satisfecho en cuanto a:
 - a) La competencia profesional e independencia del auditor del servicio de la organización de servicios; y
 - b) Lo adecuado de las normas bajo las que se emitió el reporte tipo 1 o tipo 2. (Ref. A21.)
14. Si el auditor del usuario planea usar un reporte tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para soportar el entendimiento del auditor del usuario del diseño e implementación de controles en la organización de servicios, el auditor del usuario deberá:
 - a) Evaluar si la descripción y diseño de los controles en la organización de servicios es en una fecha o por un periodo que sea apropiado para los fines del auditor del usuario;
 - b) Evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia proporcionada por el reporte para el entendimiento del control interno de la entidad usuaria relevante a la auditoría;

- c) Determinar si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes a la entidad usuaria y, si es así, obtener un entendimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado esos controles. (Ref. A22-A23.)

Responder a los riesgos significativos evaluados

- 15. Al responder a los riesgos evaluados de acuerdo con la NIA 330, el auditor del usuario deberá:
 - a) Determinar si hay disponible en los registros que guarda la entidad usuaria suficiente evidencia apropiada de auditoría concierne a las aseveraciones relevantes de los estados financieros; y, si no,
 - b) Desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría o usar otro auditor para desempeñar esos procedimientos en la organización de servicios en representación del auditor del usuario. (Ref. A24-A28.)

Pruebas de controles

- 16. Cuando la evaluación del riesgo del auditor del usuario incluye una expectativa de que los controles en la organización de servicios están operando de manera efectiva, el auditor del usuario deberá obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de esos controles mediante uno o más de los siguientes procedimientos:
 - a) Obtener un reporte tipo 2, si disponible;
 - b) Desempeñar pruebas de controles apropiadas en la organización de servicios; o
 - c) Usar otro auditor para desempeñar pruebas de controles en la organización de servicios en nombre del auditor del usuario. (Ref. A29-A30.)

Uso de un reporte tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles en la organización de servicios están operando de manera efectiva

- 17. Si, de acuerdo con el párrafo 16a), el auditor del usuario planea usar un reporte tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles en la organización de servicios están operando de manera efectiva, el auditor del usuario deberá determinar si el reporte del auditor del servicio proporciona suficiente evidencia

apropiada de auditoría sobre la efectividad de los controles para soportar la evaluación del riesgo del auditor del usuario a través de:

- a) Evaluar si la descripción, diseño y efectividad operativa de los controles en la organización de servicios es en una fecha o por un periodo que sea apropiado para los fines del auditor del usuario;
- b) Determinar si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes a la entidad usuaria y, si es así, obtener un entendimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado esos controles y, si es así, poner a prueba su efectividad operativa;
- c) Evaluar lo adecuado del periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido, desde el desempeño de las pruebas de controles; y
- d) Evaluar si las pruebas de controles desempeñadas por el auditor del servicio y los resultados correspondientes, según se describen en el reporte del auditor del servicio, son relevantes a las aseveraciones en los estados financieros de la entidad usuaria y proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar la evaluación del riesgo por el auditor del usuario. (Ref. A31-A39.)

Reportes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de subservicios

18. Si el auditor del usuario planea usar un reporte tipo 1 o tipo 2 que excluye los servicios prestados por una organización de subservicios y esos servicios son relevantes a la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, el auditor del usuario deberá aplicar los requisitos de esta NIA, respecto a los servicios proporcionados por la organización de subservicios. (Ref. A40.)

Fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones y representaciones erróneas sin corregir en relación con actividades en la organización de servicios

19. El auditor del usuario deberá investigar con la administración de la entidad usuaria si la organización de servicios ha reportado a la entidad usuaria, o si la entidad usuaria tiene conocimiento de algún otro modo de cualquier fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones o representaciones erróneas sin corregir que afecten a los estados financieros de la entidad usuaria. El auditor del usuario deberá evaluar cómo afectan esos asuntos a la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría del auditor del usuario incluyendo el efecto sobre las conclusiones del auditor del usuario y el dictamen del auditor del usuario. (Ref. A41.)

Reporte del auditor del usuario

20. El auditor del usuario deberá modificar la opinión en el dictamen del auditor del usuario de acuerdo con la NIA 705,⁵ si el auditor del usuario no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a los servicios prestados por la organización de servicios relevante a la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria. (Ref. A42.)
21. El auditor del usuario no deberá referirse al trabajo de un auditor del servicio en el dictamen del auditor del usuario que contenga una opinión limpia a menos de que lo requiera la ley o regulación. Si la ley o regulación requiere esa referencia, el dictamen del auditor del usuario deberá indicar que la referencia no disminuye la responsabilidad del auditor del usuario sobre la opinión de la auditoría. (Ref. A43.)
22. Si la referencia al trabajo de un auditor del servicio es relevante para un entendimiento de una modificación a la opinión del auditor del usuario, el dictamen del auditor del usuario deberá indicar que esa referencia no disminuye la responsabilidad del auditor del usuario sobre esa opinión. (Ref. A44.)

Material de referencia

Obtener un entendimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluyendo el control interno

Fuentes de la información (Ref. Párr. 9)

Al. La información sobre la naturaleza de los servicios prestados por una organización de servicios puede estar disponible en una amplia variedad de fuentes, como:

- Manuales de usuario.
- Repasos del sistema.
- Manuales técnicos.
- El contrato o acuerdo de nivel de servicio entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

⁵ NIA 705, *Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente*, párrafo 6.

CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE USA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

- Reportes de las organizaciones de servicios, auditores internos o autoridades reguladoras sobre los controles en la organización de servicios.
- Reportes del auditor del servicio, incluyendo cartas de la administración, si hay disponibles.

A2. El conocimiento obtenido a través de la experiencia del auditor del usuario con la organización de servicios, por ejemplo mediante experiencia con otros trabajos de auditoría, puede también ser útil para obtener un entendimiento de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios. Esto puede ser útil si los servicios y controles en la organización de servicios sobre dichos servicios están, altamente, estandarizados.

Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios [Ref. Párr. 9a)]

A3. Una entidad usuaria puede emplear una organización de servicios, por ejemplo una que procese transacciones y mantenga la rendición de cuentas relacionada, o registre transacciones y procese los datos relacionados. Las organizaciones de servicios que prestan esos servicios incluyen, por ejemplo, departamentos fiduciarios de bancos que invierten y dan servicio a activos para planes de beneficio a empleados o para otros; banqueros hipotecarios que dan servicio a hipotecas para otros; y prestadores de servicios de aplicación que proveen aplicaciones de software en paquete y un entorno de tecnología que facilita a los clientes procesar transacciones financieras y operativas.

A4. Los ejemplos de servicio de organizaciones de servicios, que son relevantes a la auditoría incluyen:

- Mantenimiento de los registros contables de la entidad usuaria.
- Administración de activos.
- Iniciar, registrar o procesar transacciones como agente de la entidad usuaria.

Consideraciones específicas a pequeñas entidades

A5. Las pequeñas entidades pueden usar servicios de teneduría de libros externos que van desde el procesamiento de ciertas transacciones (por ejemplo, pago de impuestos de nómina) y mantenimiento de sus registros contables hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de tal organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no releva a la administración de la peque

ña entidad y, cuando sea apropiado, a los encargados del gobierno corporativo, de sus responsabilidades sobre los estados financieros.⁶

Naturaleza e importancia relativa de transacciones procesadas por la organización de servicios [Ref. Párr. 9b)]

A6. Una organización de servicios puede establecer políticas y procedimientos que afecten al control interno de la entidad usuaria. Estas políticas y procedimientos son, al menos en parte, física y operacionalmente separadas de la entidad usuaria. La importancia de los controles de la organización de servicios para los de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios, incluyendo la naturaleza e importancia relativa de las transacciones que procesa para la entidad usuaria. En ciertas situaciones, estas transacciones y las cuentas a las que afecta la organización de servicios, pueden no parecer de importancia relativa para los estados financieros de la entidad usuaria, pero la naturaleza de las transacciones procesadas puede ser importante y el auditor del usuario podría determinar que es necesario un entendimiento de esos controles en las circunstancias.

El grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la entidad usuaria [Ref. Párr. 9c)]

A7. La importancia de los controles de la organización de servicios para los de la entidad usuaria también depende del grado de interacción entre sus actividades y las de la entidad usuaria. El grado de interacción se refiere a la extensión en que una entidad usuaria puede y decide implementar controles efectivos sobre el procesamiento realizado por la organización de servicios. Por ejemplo, existe un alto grado de interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios cuando la entidad usuaria autoriza transacciones y esta organización procesa y hace la contabilidad para esas transacciones. En estas circunstancias, puede ser factible que la entidad usuaria implemente controles efectivos sobre dichas transacciones. Por otra parte, cuando la organización de servicios inicia o registra, procesa y hace la contabilidad inicialmente para las transacciones de la entidad usuaria, hay un menor grado de interacción entre las dos organizaciones. En esas circunstancias, la entidad usuaria quizá no pueda, o puede decidir no hacerlo, implementar controles efectivos sobre estas transacciones en la entidad usuaria, y depender de los controles en la organización de servicios.

⁶ NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría*, párrafos 4 y A2-A3.

Naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios [Ref. Párr. 9d)]

A8. El contrato o acuerdo de nivel de servicio entre la entidad usuaria y la organización de servicios puede disponer sobre asuntos como:

- La información que se va a dar a la entidad usuaria y las responsabilidades para iniciar transacciones relativas a las actividades a cargo de la organización de servicios;
- La aplicación de requisitos de órganos reguladores concernientes a la forma de registros que deben mantenerse, o el acceso a los mismos;
- La indemnización, si la hay, que se debe dar a la entidad usuaria en caso de una falta de desempeño;
- Si la organización de servicios debe dar un reporte sobre sus controles y, si es así, si dicho reporte sería un reporte tipo 1 o tipo 2;
- Si el auditor del usuario tiene derecho de acceso a los registros contables de la entidad usuaria, mantenidos por la organización de servicios y a otra información necesaria para la conducción de la auditoría; y
- Si el acuerdo permite comunicación directa entre el auditor del usuario y el auditor del servicio.

A9. Hay una relación directa entre la organización de servicios y la entidad usuaria, y entre la organización de servicios y el auditor del servicio. Esas relaciones no necesariamente crean una relación directa entre el auditor del usuario y el auditor del servicio. Cuando no haya relación directa entre el auditor del usuario y el auditor del servicio, las comunicaciones entre el auditor del usuario y el auditor del servicio, generalmente, se conducen mediante la entidad usuaria y la organización de servicios. También puede crearse una relación directa entre un auditor del usuario y un auditor del servicio, tomando en cuenta las consideraciones relevantes de ética y confidencialidad. Un auditor del usuario, por ejemplo, puede usar un auditor del servicio para desempeñar procedimientos a nombre del auditor del usuario, tales como:

- a) Pruebas de controles en la organización de servicios; o
- b) Procedimientos sustantivos en las transacciones y saldos de los estados financieros de la entidad usuaria mantenidos por una organización de servicios.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

- A10. Los auditores del sector público generalmente tienen amplios derechos de acceso establecidos por la legislación. Sin embargo, puede haber situaciones cuando dichos derechos de acceso no estén disponibles, por ejemplo, cuando la organización de servicios esté localizada en una jurisdicción diferente. En esos casos, un auditor del sector público puede necesitar la obtención de un entendimiento de la legislación aplicable en la jurisdicción diferente para determinar si pueden obtenerse derechos de acceso apropiados. Un auditor del sector público puede también obtener o solicitar a la entidad usuaria que incorpore los derechos de acceso en cualesquier acuerdos contractuales entre la entidad usuaria y la organización de servicios.
- A11. Los auditores del sector público pueden también usar a otro auditor para desempeñar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en relación con el cumplimiento con la ley, regulación u otra autoridad.

Entendimiento de los controles relativos a los servicios prestados por la organización de servicios (Ref. Párr. 10)

- A12. La entidad usuaria puede establecer controles sobre los servicios de la organización de servicios que puede poner a prueba el auditor del usuario y que pueden hacer posible al auditor del usuario concluir que los controles de la entidad usuaria están operando de manera efectiva para algunas o todas las aseveraciones relacionadas, sin considerar los controles establecidos en la organización de servicios. Si una entidad usuaria, por ejemplo, emplea una organización de servicios para procesar sus transacciones de nómina, la entidad usuaria puede establecer controles sobre la presentación y recibo de información de nómina que pudiera prevenir o detectar representaciones erróneas de importancia relativa. Estos controles pueden incluir:
- Comparar los datos sometidos a la organización de servicios con reportes de información recibida de la organización de servicios después de que se han procesado los datos.
 - Recalcular una muestra de montos de la nómina para su exactitud secretarial y revisar la cantidad total de la nómina para verificar si es razonable.
- A13. En esta situación, el auditor del usuario puede desempeñar pruebas de los controles de la entidad usuaria sobre el procesamiento de nómina que pudieran dar base a que el auditor del usuario concluya que los controles de la entidad usuaria están operando de manera efectiva para las aseveraciones relacionadas con transacciones de nómina.

A14. Como se anota en la NIA 315,⁷ respecto a algunos riesgos, el auditor del usuario puede juzgar que no es posible o factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sólo de los procedimientos sustantivos. Estos riesgos pueden relacionarse con el registro rutinario inexacto o incompleto y clases importantes de transacciones y saldos de cuentas, cuyas características a menudo permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. Las características de este procesamiento automatizado pueden estar presentes cuando la entidad usuaria emplea organizaciones de servicios. En esos casos, los controles de la entidad usuaria sobre esos riesgos son relevantes a la auditoría y se requiere que el auditor del usuario obtenga un entendimiento de, y evalúe dichos controles de acuerdo con los párrafos 9 y 10 de esta NIA.

Procedimientos adicionales cuando no puede obtenerse un entendimiento suficiente con la entidad usuaria (Ref. Párr. 12)

A15. La decisión del auditor de la usuaria en cuanto a cuál procedimiento del párrafo 12 realizar, ya sea individual o en combinación, para obtener la información necesaria para dar una base para la identificación y evaluación de los riesgos significativos, en relación con el uso de la entidad usuaria de la organización de servicio, puede ser influenciada por asuntos como:

- El tamaño de la entidad usuaria como el de la organización de servicios;
- La complejidad de las transacciones en la entidad usuaria y la complejidad de los servicios prestados por la organización de servicios;
- La ubicación de la organización de servicios (por ejemplo, el auditor del usuario puede decidir usar otro auditor para desempeñar procedimientos en la organización de servicios a nombre del auditor del usuario si la organización de servicios está en una localidad remota);
- Si el(los) procedimiento(s) se espera que proporcione, efectivamente, al auditor del usuario suficiente evidencia apropiada de auditoría; y
- La naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A16. Una organización de servicios puede contratar a un auditor del servicio para reportar sobre la descripción y diseño de sus controles (reporte tipo 1) o sobre la descripción y diseño de sus controles y su efectividad operativa (reporte tipo 2). Los reportes tipo 1 o tipo 2 pueden emitirse bajo la Norma

⁷ NIA 315, párrafo 30.

Internacional de Trabajos de Atestiguamiento —ISAE 3402⁸— (propuesta) o bajo normas establecidas por una organización autorizada o reconocida establecedora de normas (que puede identificarlos por diferentes nombres, como reportes tipo A o tipo B).

- A17. La disponibilidad de un reporte tipo 1 o tipo 2, generalmente, dependerá de si el contrato entre una organización de servicios y una entidad usuaria incluye la disposición de este reporte de la organización de servicios. Una organización de servicios puede elegir también, por razones prácticas, hacer disponible un reporte tipo 1 o tipo 2, a las entidades usuarias. Sin embargo, en algunos casos, puede no haber disponible un reporte tipo 1 o tipo 2 a las entidades usuarias.
- A18. En algunas circunstancias, una entidad usuaria puede subcontratar una o más unidades o funciones de negocios importantes, como todas sus funciones de planeación de impuestos y de cumplimiento, o las finanzas y contabilidad, o la función de contraloría, a una o más organizaciones de servicios. Como puede no haber disponible un reporte sobre controles en la organización de servicios en estas circunstancias, el procedimiento más efectivo puede ser que se visite la organización de servicios para que el auditor del usuario logre un entendimiento de los controles en la organización de servicios, ya que es probable que haya una interacción directa de la administración de la entidad usuaria con la administración de la organización de servicios.
- A19. Puede usarse otro auditor para desempeñar procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes en la organización de servicios. Si se ha emitido un reporte tipo 1 o tipo 2, el auditor del usuario puede usar al auditor de servicios para que desempeñe estos procedimientos, ya que el auditor del servicio tiene una relación existente con la organización de servicios. El auditor del usuario que usa el trabajo de otro auditor puede encontrar útiles los lineamientos de la NIA 600,⁹ ya que se relacionan con entender a otro auditor (incluyendo la independencia y competencia profesional de ese auditor), el involucramiento en el trabajo de otro auditor para planear la naturaleza, extensión y oportunidad de ese trabajo, y para evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría obtenida.
- A20. Una entidad usuaria puede usar a una organización de servicios que, a su vez, usa una organización de subservicios para prestar algunos de los servicios prestados a una entidad usuaria que son parte del sistema de información de la entidad

⁸ SAE 3402 (Propuesta), *Reportes de atestiguamiento sobre controles en una organización de servicios de terceros*.

⁹ NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de auditores de componentes)*, párrafo 2, declara: "Un auditor puede encontrar útil esta NIA, adaptada según sea necesario en las circunstancias, cuando el auditor implica a otro auditor en la auditoría de estados financieros que no son estados financieros de grupo..." Ver también párrafo 19 de la NIA 600.

usuaria relevante a la información financiera. La organización de subservicios puede ser una entidad separada de la organización de servicios o puede estar relacionada con la organización de servicios. Un auditor del usuario puede necesitar considerar los controles en la organización de subservicios. En situaciones cuando se usan una o más organizaciones de subservicios, la interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios se expande para incluir la interacción entre la entidad usuaria, la organización de servicios y la organización de subservicios. El grado de esta interacción, así como la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios y la organización de subservicios son los factores más importantes a considerar por el auditor del usuario al determinar la importancia de los controles de la organización de servicios y la organización de subservicios para los controles de la entidad usuaria.

Uso de un reporte tipo 1 o tipo 2 para soportar el entendimiento de la organización de servicios por el auditor del usuario (Ref. Párr. 13-14)

- A21. El auditor del usuario puede hacer investigaciones sobre el auditor del servicio con la organización profesional del auditor del servicio u otros profesionistas e investigar si el auditor del servicio está sujeto a supervisión reguladora. El auditor del servicio puede ejercer su práctica en una jurisdicción donde se sigan diferentes normas, respecto a reportes sobre controles en una organización de servicios, y el auditor del usuario puede obtener información sobre las normas que usa el auditor del servicio con la organización establecedora de normas.
- A22. Un reporte tipo 1 o tipo 2, junto con la información sobre la entidad usuaria, puede ayudar al auditor del usuario a obtener un entendimiento de:
- a) Los aspectos de controles en la organización de servicios que pueden afectar el procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluyendo el uso de organizaciones de subservicio;
 - b) El flujo de transacciones importantes a través de la organización de servicios para determinar los puntos en el flujo de la transacción donde pudieran ocurrir riesgos significativos en los estados financieros de la entidad usuaria;
 - c) Los objetivos de control en la organización de servicios que sean relevantes a las aseveraciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y
 - d) Si los controles en la organización de servicios están diseñados e implementados de manera adecuada para prevenir o detectar errores de procesamiento que pudieran dar como resultado riesgos significativos en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un reporte tipo 1 o tipo 2 puede ayudar al auditor del usuario a obtener un entendimiento suficiente para identificar y evaluar los riesgos significativos. Sin embargo, un reporte tipo 1 no proporciona ninguna evidencia de la efectividad operativa de los controles relevantes.

A23. Un reporte tipo 1 o tipo 2 que sea de una fecha o por un periodo que esté fuera del periodo de reporte de una entidad usuaria puede ayudar al auditor del usuario a obtener un entendimiento preliminar de los controles implementados en la organización de servicios si el reporte se suplementa con información adicional actual de otras fuentes. Si la descripción de los controles por la organización de servicios es de una fecha o por un periodo que precede al inicio del periodo bajo auditoría, el auditor del usuario puede desempeñar procedimientos para actualizar la información en un reporte tipo 1 o tipo 2, como:

- Discutir los cambios en la organización de servicios con personal de la entidad usuaria que estuviera en posición de conocer esos cambios;
- Revisar documentación y correspondencia actual emitida por la organización de servicios; o
- Discutir los cambios con personal de la organización de servicios.

Responder a los riesgos significativos evaluados (Ref. Párr. 15)

A24. Si el uso de una organización de servicios incrementa o no el riesgo significativo de una entidad, depende de la naturaleza de los servicios prestados y de los controles sobre esos servicios; en algunos casos, el uso de una organización de servicios puede disminuir el riesgo significativo de una entidad usuaria, en particular si la entidad usuaria misma, no posee la pericia necesaria para realizar actividades particulares, como: iniciar, procesar y registrar transacciones, o no tiene recursos adecuados (por ejemplo, un sistema de TI).

A25. Cuando la organización de servicios mantiene elementos de importancia relativa de los registros contables de la entidad usuaria, puede ser necesario el acceso directo a esos registros para que el auditor del usuario obtenga suficiente evidencia apropiada de auditoría relativa a las operaciones de los controles sobre esos registros o para sustanciar las transacciones y saldos registrados en ellos, o ambas. Este acceso puede implicar ya sea inspección física de los registros en las instalaciones de la organización de servicios o interrogar sobre los registros mantenidos electrónicamente a la entidad usuaria o a otra localidad, o ambas. Cuando el acceso directo es en forma electrónica, el auditor del usuario puede así obtener evidencia en cuanto a lo adecuado de los controles operados por la organización de servicios sobre la integridad y totalidad de los datos de la entidad usuaria de los cuales es responsable la organización de servicios.

A26. Al determinar la naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con los saldos que representan activos que retiene o transacciones que emprende una organización de servicios en nombre de la entidad usuaria, el auditor del usuario puede considerar los siguientes procedimientos:

- a) Inspeccionar registros y documentos retenidos por la entidad usuaria: La confiabilidad de esta fuente de evidencia se determina por la naturaleza y extensión de los registros contables y documentación de soporte retenidos por la entidad usuaria. En algunos casos, la entidad usuaria puede no mantener registros detallados independientes o documentación de transacciones específicas realizadas en su nombre.
- b) Inspeccionar registros y documentos retenidos por la organización de servicios: El acceso del auditor del usuario a los registros de la organización de servicios puede establecerse como parte de los arreglos contractuales entre la entidad usuaria y la organización de servicios. El auditor del usuario puede también usar otro auditor, en su representación, para lograr acceso a los registros de la entidad usuaria mantenidos por la organización de servicios.
- c) Obtener confirmaciones de saldos y transacciones de la organización de servicios: Cuando la entidad usuaria mantiene registros independientes de saldos y transacciones, la confirmación de la organización de servicios corroborando los registros de la entidad usuaria puede constituir evidencia de auditoría confiable concerniente a la existencia de las transacciones y activos en cuestión. Por ejemplo, cuando se usan múltiples organizaciones de servicios, como un gerente de inversiones y un custodio, y estas organizaciones de servicio mantienen registros independientes, el auditor del usuario puede confirmar saldos con estas organizaciones para comparar esta información con los registros independientes de la entidad usuaria.

Si la entidad usuaria no mantiene registros independientes, la información obtenida en confirmaciones de la organización de servicios es meramente una declaración de lo que se refleja en los registros mantenidos por la organización de servicios. Por lo tanto, estas confirmaciones no constituyen, por sí solas, evidencia de auditoría confiable. En estas circunstancias, el auditor del usuario puede considerar si podría identificarse una fuente alternativa de evidencia independiente.

- d) Desempeñar procedimientos analíticos en los registros mantenidos por la entidad usuaria o en los reportes recibidos de la organización de servicios: Es probable que la efectividad de los procedimientos analíticos varíe por aseveración y se afecte por la extensión y detalle de la información disponible.

- A27. Otro auditor puede desempeñar procedimientos que sean sustantivos en naturaleza para beneficio de los auditores del usuario. Este trabajo puede implicar el desempeño, por otro auditor, de procedimientos convenidos por la entidad usuaria y su auditor del usuario y por la organización de servicios y su auditor del servicio. Los resultados que se produzcan de los procedimientos desempeñados por otro auditor los revisa el auditor del usuario para determinar si constituyen suficiente evidencia apropiada de auditoría. Además, puede haber requisitos impuestos por autoridades gubernamentales o mediante arreglos contractuales, por los que un auditor del servicio desempeñe procedimientos designados que sean sustantivos en naturaleza.

Los resultados de la aplicación de los procedimientos requeridos a los saldos y transacciones procesados por la organización de servicios pueden usarse por los auditores del usuario como parte de la evidencia necesaria para soportar sus opiniones de auditoría. En estas circunstancias, puede ser útil que el auditor del usuario y el auditor del servicio acuerden, antes del desempeño de los procedimientos, la documentación de auditoría o el acceso a la documentación de auditoría que se proporcionará al auditor del usuario.

- A28. En ciertas circunstancias, en particular cuando una entidad usuaria subcontrata algunas o todas sus funciones de finanzas con una organización de servicios, el auditor del usuario puede enfrentarse a una situación cuando una porción importante de la evidencia de auditoría reside en la organización de servicios. Puede necesitarse desempeñar procedimientos sustantivos en la organización de servicios por el auditor del usuario u otro auditor en su nombre. Un auditor del servicio puede proporcionar un reporte tipo 2 y, además, desempeñar procedimientos sustantivos en nombre del auditor del usuario.

El involucramiento de otro auditor no altera la responsabilidad del auditor del usuario de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para permitir una base razonable para soportar la opinión del auditor del usuario. En consecuencia, la consideración del auditor del usuario de si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría y de si el auditor del usuario necesita desempeñar procedimientos sustantivos adicionales incluye la participación del auditor del usuario en, o evidencia de, la dirección, supervisión y desempeño de procedimientos sustantivos desempeñados por otro auditor.

Pruebas de controles (Ref. Párr. 16)

- A29. La NIA 330¹⁰ requiere que el auditor del usuario diseñe y desempeñe pruebas de controles para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a la

¹⁰ NIA 330, párrafo 8.

efectividad operativa de los controles relevantes en ciertas circunstancias. En el contexto de una organización de servicios, este requisito aplica cuando:

- a) La evaluación del auditor del usuario de los riesgos significativos incluye una expectativa de que los controles en la organización de servicios están operando de manera efectiva (es decir, el auditor del usuario piensa apoyarse en la efectividad operativa de los controles en la organización de servicios al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos); o
- b) Los procedimientos sustantivos solos, o en combinación con pruebas de la efectividad operativa de los controles en la entidad usuaria, no pueden proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel aseveración.

A30. Si no hay disponible un reporte tipo 2, un auditor del usuario puede contactar a la organización de servicios, mediante la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor del servicio que proporcione un reporte tipo 2 que incluya pruebas de la efectividad operativa de los controles relevantes o el auditor de usuario, puede usar otro auditor para desempeñar procedimientos en la organización de servicios que ponga a prueba la efectividad operativa de dichos controles. Un auditor del usuario puede también visitar la organización de servicios y desempeñar pruebas de los controles relevantes si dicha organización está de acuerdo con ello. Las evaluaciones del riesgo del auditor del usuario se basan en la evidencia combinada provista por el trabajo de otro auditor y los propios procedimientos del auditor del usuario.

Uso de un reporte tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles en la organización de servicios están operando de manera efectiva (Ref. Párr. 17)

A31. Un reporte tipo 2 puede planearse para satisfacer las necesidades de varios auditores del usuario diferentes; por lo tanto, las pruebas de controles y resultados descritos en el reporte del auditor del servicio pueden no ser relevantes a las aseveraciones que sean importantes en los estados financieros de la entidad usuaria. Las pruebas relevantes de controles y resultados se evalúan para determinar que el reporte del auditor del servicio proporciona suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la efectividad de los controles para soportar la evaluación del riesgo del auditor del usuario. Al hacerlo, el auditor del usuario puede considerar los siguientes factores:

- a) El tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde el desempeño de las pruebas de controles;
- b) El alcance del trabajo del auditor de servicios y los servicios y procesos cubiertos, los controles sometidos a prueba y las pruebas realizadas, y la forma

en que los controles probados se relacionan con los controles de la entidad usuaria;
y

- c) Los resultados de esas pruebas de controles y la opinión del auditor del servicio sobre la efectividad operativa de los controles.

A32. Para ciertas aseveraciones, mientras menor el periodo cubierto por una prueba específica y mayor el tiempo transcurrido, desde el desempeño de la prueba, menos evidencia de auditoría pueden proporcionar. Al comparar el periodo cubierto por el reporte tipo 2 con el periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor del usuario puede concluir que el reporte tipo 2 ofrece menos evidencia de auditoría si hay poco traslape entre el periodo cubierto por el reporte tipo 2 y el periodo por el que el auditor del usuario propone apoyarse en el reporte. Cuando es este el caso, un reporte tipo 2 que cubra un periodo precedente o posterior puede proporcionar evidencia de auditoría adicional. En otros casos, el auditor del usuario puede determinar que es necesario desempeñar, o usar otro auditor para desempeñar, pruebas de controles en la organización de servicios para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la efectividad operativa de esos controles.

A33. Puede también ser necesario que el auditor del usuario obtenga evidencia adicional sobre cambios importantes a los controles relevantes en la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el reporte tipo 2 o determinar que se desempeñen procedimientos adicionales de auditoría. Los factores relevantes al determinar qué evidencia de auditoría adicional obtener sobre los controles en la organización de servicios que estuvieran operando fuera del periodo cubierto por el reporte del auditor de servicios pueden incluir:

- La importancia de los riesgos significativos evaluados a nivel aseveración;
- Los controles específicos que se pusieron a prueba durante el periodo intermedio, y los cambios importantes en ellos, desde que se sometieron a prueba, incluyendo los cambios en el sistema de información, procesos y personal;
- El grado al cual se obtuvo evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de esos controles;
- La duración del periodo restante;
- La extensión en que el auditor del usuario se propone reducir los procedimientos sustantivos adicionales con base en la dependencia de los controles; y
- La efectividad del entorno del control y monitoreo de controles en la entidad usuaria.

- A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, extendiendo las pruebas de controles por el periodo restante o poniendo a prueba el monitoreo de controles de la entidad usuaria.
- A35. Si el periodo de pruebas del auditor del servicio está completamente fuera del periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor del usuario no podrá apoyarse en dichas pruebas para que el auditor del usuario concluya que los controles de la entidad usuaria están operando de manera efectiva porque no proporcionan evidencia del periodo de auditoría actual de la efectividad de los controles, a menos de que se desempeñen otros procedimientos.
- A36. En ciertas circunstancias, un servicio provisto por la organización de servicios puede diseñarse con el supuesto de que la entidad usuaria implementará ciertos controles. Por ejemplo, el servicio puede ser diseñado con el supuesto de que la entidad usuaria tendrá controles establecidos para autorizar las transacciones antes de que se manden a la organización de servicios para procesamiento. En tal situación, la descripción de la organización de los controles puede incluir una descripción de esos controles complementarios de la entidad usuaria. El auditor del usuario considera si esos controles complementarios de la entidad usuaria son relevantes al servicio provisto a la entidad usuaria.
- A37. Si el auditor de la usuaria cree que el reporte del auditor de servicios no puede proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría, por ejemplo, si un reporte del auditor de servicios no contiene una descripción de las pruebas de controles del auditor de servicios y los resultados correspondientes, el auditor del usuario puede suplementar el entendimiento de los procedimientos y conclusiones del auditor de servicios contactando la organización de servicios, mediante la entidad usuaria, para solicitar una discusión con el auditor del servicio sobre el alcance y resultados del trabajo del auditor del servicio. También, si el auditor del usuario cree que es necesario, el auditor del usuario puede contactar a la organización de servicios, mediante la entidad usuaria, para solicitar que el auditor del servicio desempeñe procedimientos en la organización de servicios. De forma alternativa, el auditor del usuario, u otro auditor a solicitud del auditor del usuario, puede desempeñar esos procedimientos.
- A38. El reporte tipo 2 del auditor del servicio identifica los resultados de pruebas, incluyendo excepciones y otra información que pudieran afectar las conclusiones del auditor del usuario. Las excepciones anotadas por el auditor del servicio o una opinión modificada en el reporte tipo 2 del auditor de servicios no significan, automáticamente, que el reporte tipo 2 del auditor del servicio no será útil para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria al evaluar los riesgos significativos. Más bien, las excepciones y el asunto que da origen a una opinión modificada en el reporte tipo 2 del auditor del servicio se consideran en la evaluación del auditor del usuario de las pruebas de controles desempeñadas por el

auditor del servicio. Al considerar las excepciones y asuntos que dan origen a una opinión modificada, el auditor del usuario puede discutir estos asuntos con el auditor del servicio. Esta comunicación depende de que la entidad usuaria contacte a la organización de servicios y obtenga la aprobación de la organización de servicios para que tenga lugar la comunicación.

Comunicación de deficiencias en control interno identificadas durante la auditoría

A39. Se requiere que el auditor del usuario comunique por escrito las deficiencias importantes encontradas durante la auditoría, tanto a la administración como a los encargados del gobierno corporativo oportunamente.¹¹ Se requiere también que el auditor del usuario comunique, de manera oportuna, a la administración a un nivel apropiado de responsabilidad otras deficiencias en control interno identificadas durante la auditoría que, ajuicio profesional del auditor del usuario, son de suficiente importancia como para merecer la atención de la administración.¹² Los asuntos que el auditor del usuario puede identificar durante la auditoría y puede comunicar a la administración y a los encargados del gobierno corporativo de la entidad usuaria incluyen:

- Cualquier monitoreo de controles que pudiera implementarse por la entidad usuaria, incluyendo los identificados como resultado de obtener un reporte tipo 1 o tipo 2;
- Casos donde se anoten controles complementarios de la entidad usuaria en el reporte tipo 1 o tipo 2 y no están implementados en la entidad usuaria; y
- Controles que pueden necesitarse en la organización de servicios que no parecen haber sido implementados o que no se cubren específicamente por un reporte tipo 2.

Reportes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de subservicios

(Ref. Párr. 18)

A40. Si una organización de servicios usa una organización de subservicios, el reporte del auditor del servicio puede ya sea incluir o excluir los objetivos de control y controles relacionados relevantes de la organización de subservicios en la descripción del sistema de la organización de servicios y en el alcance del trabajo del auditor del servicio. Estos dos métodos de reportar se conocen como el método inclusivo y el método de separación o exclusión (*carve out*), respectivamente. Si el reporte tipo 1 o tipo 2 excluye los controles en una organización de subservicios, y los servicios provistos por la organización de subservicios son relevantes

¹¹ NIA 265, *Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración*

¹² NIA 265, párrafo 10.

a la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, se requiere que el auditor del usuario aplique los requisitos de esta NIA, respecto a la organización de subservicios. La naturaleza y extensión del trabajo por desempeñar por el auditor del usuario, respecto a los servicios provistos por una organización de subservicios dependen de la naturaleza e importancia de esos servicios para la entidad usuaria y la relevancia de esos servicios para la auditoría.

La aplicación del requisito en el párrafo 9 ayuda al auditor del usuario al determinar el efecto de la organización de subservicios, así como la naturaleza y extensión del trabajo por desempeñar.

Fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones, y representaciones sin corregir en relación con actividades en la organización de servicios (Ref. Párr. 19)

A41. Se puede requerir a una organización de servicios bajo los términos del contrato con entidades usuarias revelar a las entidades usuarias afectadas cualquier fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones o representaciones erróneas sin corregir atribuibles a la administración o empleados de la organización de servicios. Según requiere el párrafo 19, el auditor del usuario hace investigaciones con la administración de entidad usuaria, respecto a si la organización de servicios ha reportado cualquiera de esos asuntos y evalúa si cualesquier asuntos reportados por la organización de servicios afecta la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría del auditor del usuario.

En ciertas circunstancias, el auditor del usuario puede requerir información adicional para desempeñar esta evaluación, y puede solicitar a la entidad usuaria contactar a la organización de servicios para obtener la información necesaria.

Reporte del auditor del usuario

A42. Cuando un auditor del usuario no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, respecto a los servicios provistos por la organización de servicios relevantes a la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, existe una limitación al alcance de la auditoría. Este puede ser el caso cuando:

- El auditor del usuario no puede obtener un entendimiento suficiente de los servicios provistos por la organización de servicios y no tiene una base para la identificación y evaluación de los riesgos significativos;
- Una evaluación del riesgo del auditor del usuario incluye una expectativa de que los controles en la organización de servicios están operando de manera efectiva y el auditor del usuario no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la efectividad operativa de estos controles; o

- Sólo hay disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría de los registros retenidos en la organización de servicios, y el auditor del usuario no puede obtener acceso directo a estos registros.

El hecho de que el auditor exprese una opinión calificada o una abstención de opinión, depende de la conclusión del auditor del usuario en cuanto a si los posibles efectos en los estados financieros son de importancia relativa o muy determinantes.

Referencia al trabajo de un auditor del servicio (Ref. Párr. 21-22)

- A43. En algunos casos, la ley o regulación puede requerir una referencia al trabajo de un auditor del servicio en el dictamen del auditor del usuario, por ejemplo, para fines de transparencia en el sector público. En esas circunstancias, el auditor del usuario puede necesitar el consentimiento del auditor del servicio antes de hacer tal referencia.
- A44. El hecho de que una entidad usuaria use a una organización de servicios no altera la responsabilidad del auditor del usuario, bajo las NIA, de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para disponer de una base razonable para soportar la opinión del auditor del usuario. Por lo tanto, el auditor del usuario no hace referencia al reporte del auditor del servicio como una base, en parte, para la opinión del auditor del usuario sobre los estados financieros de la entidad usuaria. Sin embargo, cuando el auditor del usuario expresa una opinión modificada debido a una opinión modificada en un reporte del auditor del servicio, el auditor del usuario no está impedido de referirse al reporte del auditor del servicio, si tal referencia ayuda a explicar la razón para la opinión modificada del auditor del usuario. En esas circunstancias, el auditor del usuario puede necesitar el consentimiento del auditor de servicios antes de hacer esta referencia.

