

## NAGA 402

# CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

## CONTENIDO

---

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta Naga .....	1–5
Fecha de entrada en vigor .....	6
<b>Objetivos</b> .....	7
<b>Definiciones</b> .....	8
<b>Requerimientos</b>	
Obtención de entendimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno .....	9–14
Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material .....	15–17
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada .....	18
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, y representaciones incorrectas material no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios .....	19
Informe del auditor de la entidad usuaria .....	20–22
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Obtención de entendimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno.....	A1–A23
Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material .....	A24–A39
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada .....	A40
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, y representaciones incorrectas no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios .....	A41

La Naga 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

# Introducción

## Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la Naga 315 (Revisada)<sup>1</sup> y la Naga 330<sup>2</sup> para la obtención de un entendimiento sobre dicha entidad, incluido el control interno relevante para la preparación de los estados financieros, que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a dichos riesgos.
2. Muchas entidades externalizan aspectos de su negocio con organizaciones que prestan servicios que comprenden desde la realización de una tarea específica, bajo la dirección de una entidad, hasta la sustitución de unidades o funciones enteras de negocio de la entidad, tal como la función de cumplimiento de obligaciones fiscales. Muchos de los servicios prestados por dichas organizaciones son parte integrante de las actividades empresariales de la entidad. Sin embargo, no todos los citados servicios son relevantes para la auditoría.
3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria, incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la preparación de los estados financieros. Si bien es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios estén relacionados con la información financiera, pueden existir otros controles que también sean relevantes para la auditoría, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria, incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la preparación y presentación de información financiera, cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:
  - (a) las clases de transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que son significativos para los estados financieros de dicha entidad;
  - (b) los procedimientos, tanto los relativos a los sistemas de tecnologías de la información (TI) como los sistemas manuales, mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los estados financieros;

---

<sup>1</sup> NAGA 315 (Revisada), *Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material mediante el entendimiento de la entidad y de su entorno.*

<sup>2</sup> NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.*

- (c) los correspondientes registros contables, ya estén en formato electrónico o manual, de soporte de la información y cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria que son utilizados para iniciar, registrar y procesar las transacciones de dicha entidad e informar sobre ellas. Esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al libro mayor;
  - (d) el modo en que el sistema de información de la entidad usuaria capta los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;
  - (e) el proceso de preparación y presentación de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y
  - (f) los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.
4. La naturaleza y alcance del trabajo a realizar por el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios dependen de la naturaleza de dichos servicios y su significatividad para la entidad usuaria, así como de su relevancia para la auditoría.
5. Esta Naga no es aplicable a los servicios prestados por entidades financieras que se limiten al procesamiento, en relación con la cuenta que mantiene una entidad en la entidad financiera, de transacciones que estén expresamente autorizadas por la entidad, por ejemplo, el procesamiento de transacciones de cuenta corriente realizado por un banco o el procesamiento de transacciones de valores realizado por un intermediario bursátil. Asimismo, esta Naga tampoco se aplica a la auditoría de transacciones derivadas de la tenencia de intereses financieros en otras entidades, tales como sociedades, cualquiera que sea su forma jurídica, y negocios conjuntos, cuando un tercero contabiliza las variaciones que se producen en dichos intereses e informa a los titulares.

### **Fecha de entrada en vigor**

6. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

### **Objetivos**

7. Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando ésta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:
- (a) obtener un entendimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los

controles internos de la entidad usuaria relevantes para la auditoría, para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material; y

- (b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

## **Definiciones**

8. A efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Controles complementarios de la entidad usuaria- controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.
- (b) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios (denominado en esta Naga “informe tipo 1”), informe que comprende:
  - (i) una descripción, preparada por la Administración de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y
  - (ii) un informe elaborado por el auditor del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.
- (c) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (denominado en esta Naga “informe tipo 2”), informe que comprende:
  - (i) una descripción, preparada por la Administración de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un período específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y
  - (ii) un informe elaborado por el auditor del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:
    - a. su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la

- eficacia operativa de dichos controles; y
- b. una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.
- (d) Auditor de la entidad prestadora del servicio: auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de ésta.
  - (e) Organización de servicios: organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias.
  - (f) Sistema de la organización de servicios: políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio.
  - (g) Subcontratación de la organización de servicios subcontratada: organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias.
  - (h) Auditor de la entidad usuaria - Auditor que audita y emite el informe del auditor sobre los estados financieros de la entidad usuaria.
  - (i) Entidad usuaria: entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

## Requerimientos

### Obtención de un entendimiento de los servicios prestados por la organización de servicios, incluido el control interno

9. Para la obtención de un entendimiento de la entidad usuaria de conformidad con la Naga 315 (Revisada),<sup>3</sup> el auditor de dicha entidad deberá obtener un entendimiento del modo en que ella utiliza los servicios de la organización de servicios en sus actividades, esto es, sobre: (Ref: Apartados A1—A2)
- (a) la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria, incluido su efecto en el control interno de la entidad usuaria; (Ref: Apartados A3—A5)
  - (b) la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de preparación y presentación de información financiera afectados por la organización de servicios; (Ref: Apartado A6)

---

<sup>3</sup> NAGA 315 (Revisada), apartado 11.

- (c) el grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y (Ref: Apartado A7)
  - (d) la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios, incluidos los términos contractuales aplicables a las actividades realizadas por la organización de servicios. (Ref: Apartados A8–A11)
10. Para la obtención de un entendimiento del control interno relevante para la auditoría de conformidad con la Naga 315 (Revisada)<sup>4</sup>, el auditor de la entidad usuaria deberá evaluar el diseño y la implementación de los controles relevantes de la entidad usuaria relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios. (Ref: Apartados A12–A14)
11. El auditor de la entidad usuaria deberá determinar si se ha obtenido un entendimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el control interno de la entidad usuaria, relevante para la auditoría, con la finalidad de disponer de una base para la identificación y evaluados de los riesgos de representación incorrecta material.
12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener un entendimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, deberá obtener dicho entendimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:
- (a) obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera;
  - (b) contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;
  - (c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o
  - (d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios. (Ref: Apartados A15–A20)

*Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener un entendimiento de la organización de servicios*

13. Para determinar si la evidencia de auditoría proporcionada por un informe tipo 1 o tipo 2 es suficiente y adecuada, el auditor de la entidad usuaria deberá satisfacerse de:
- (a) la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y

---

<sup>4</sup> NAGA 315 (Revisada), apartado 12.

de su independencia con respecto a la organización de servicios; y

- (b) la adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe tipo 1 o tipo 2. (Ref: Apartado A21)

14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su entendimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor deberá:

- (a) evaluar si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;
- (b) evaluar si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener un entendimiento del control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría; y
- (c) determinar si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para la entidad usuaria y, en ese caso, obtendrá un entendimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles. (Ref: Apartados A22—A23)

### **Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material**

15. Con el fin de responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta, de conformidad con la Naga 330, el auditor de la entidad usuaria deberá:

- (a) determinar si los registros mantenidos en la entidad usuaria proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y, en caso contrario,
- (b) aplicar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada o recurrirá a otro auditor con el fin de que aplique dichos procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A24—A28)

### *Pruebas de controles*

16. Cuando la evaluación del riesgo por el auditor de la entidad usuaria comporte la expectativa de que los controles de la organización de servicios operen eficazmente, el auditor de la entidad usuaria deberá obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles mediante uno o más de los procedimientos siguientes:

- (a) obteniendo un informe tipo 2, si lo hubiera;
- (b) aplicando pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios; o
- (c) recurriendo a otro auditor con el fin de que realice pruebas de controles en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A29—A30)

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente.

17. Si, de conformidad con el apartado 16(a), el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente, el auditor de la entidad usuaria deberá determinar si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles, que sirva para sustentar la evaluación del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria:
- (a) evaluando si la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;
  - (b) determinando si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para aquella y, en caso afirmativo, comprobando si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles y, si así es, realizando pruebas sobre su eficacia operativa.
  - (c) evaluando la adecuación del periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización; y
  - (d) evaluando si las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio y los resultados de dichas pruebas, tal como se describen en su informe, son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria y proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la evaluación del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A31–A3)

### **Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada**

18. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 que excluye los servicios prestados por una organización de servicios subcontratada, y dichos servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria deberá aplicar los requerimientos de la presente Naga con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada. (Ref: Apartado A40)

### **Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, y representaciones incorrectas no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios**

19. El auditor de la entidad usuaria deberá indagar ante la Administración de esa entidad sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la entidad usuaria tiene conocimiento por alguna otra vía, de cualquier fraude, incumplimiento de las

disposiciones legales y reglamentarias, o representación incorrecta no corregidas que afecten a sus estados financieros. El auditor de la entidad usuaria deberá evaluar el modo en que dichos asuntos afectan a la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores que deba aplicar, incluido el efecto en sus conclusiones y su informe del auditor. (Ref: Apartado A41)

### **Informe del auditor de la entidad usuaria**

20. El auditor de la entidad usuaria deberá expresar una opinión modificada en su informe del auditor, de conformidad con la Naga 705 (Revisada)<sup>5</sup>, si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria. (Ref: Apartado A42)
21. Cuando exprese una opinión no modificada, el auditor de la entidad usuaria, en su informe del auditor, no deberá referirse al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha mención, el informe del auditor relativo a la entidad usuaria deberá indicar que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con la opinión de auditoría. (Ref: Apartado A43)
22. Si la referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe del auditor relativo a la entidad usuaria es relevante para entender la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria, deberá indicar que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con su opinión. (Ref: Apartado A44)

\*\*\*

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Obtención de un entendimiento de los servicios prestados por la organización de servicios, incluido el control interno**

*Fuentes de información* (Ref: Apartado 9)

- A1. Puede obtenerse información sobre la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios a través de una amplia gama de fuentes, tales como:
  - Manuales de usuario.
  - Descripciones de sistemas.
  - Manuales técnicos.

---

<sup>5</sup> NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartado 6.

- El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios.
- Informes de las organizaciones de servicios, de la función de auditoría interna o de las autoridades reguladoras relativos a controles en la organización de servicios.
- Informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, incluidas cartas a la Administración, si las hubiera.

A2. El entendimiento obtenido a través de la experiencia del auditor de la entidad usuaria con la organización de servicios, por ejemplo, debido a otros trabajos de auditoría, también puede servir de ayuda para obtener un entendimiento de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios. Esto resultará particularmente útil si los servicios y controles de la organización de servicios sobre dichos servicios están muy estandarizados.

#### *Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios*

(Ref: Apartado 9(a))

- A3. La entidad usuaria puede recurrir a una organización de servicios que procese transacciones y rinda cuentas sobre ellas, o que registre transacciones y procese los datos correspondientes. Las organizaciones de servicios que prestan dichos servicios incluyen, por ejemplo, departamentos bancarios de administración fiduciaria que invierten y gestionan activos para los planes de pensiones de empleados o para terceros; bancos hipotecarios que gestionan hipotecas para terceros; proveedores de servicios de aplicaciones informáticas que proporcionan aplicaciones informáticas estandarizadas y un entorno tecnológico que permiten a los clientes procesar transacciones financieras y operativas.
- A4. Ejemplos de servicios prestados por una organización de servicios que son relevantes para la auditoría incluyen:
- Llevar los registros contables de la entidad usuaria.
  - La administración de activos.
  - El inicio, registro o procesamiento de transacciones en calidad de agente de la entidad usuaria.

#### *Consideraciones específicas para entidades menos complejas*

A5. Es posible que las entidades menos complejas utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el pago de impuestos sobre nóminas) y su registro contable, hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la Administración de la entidad

menos complejas ni, cuando proceda, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros.<sup>6</sup>

*Naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios (Ref: Apartado 9(b))*

- A6. Es posible que la organización de servicios establezca políticas y procedimientos que afecten al control interno de la entidad usuaria. Dichas políticas y procedimientos están, al menos en parte, física y operativamente separadas de la entidad usuaria. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios, incluidas la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones que procesa para la entidad usuaria. En determinadas situaciones, las transacciones procesadas por una organización de servicios, y las cuentas afectadas, pueden no ser materiales para los estados financieros de la entidad usuaria, pero la naturaleza de las transacciones procesadas puede ser significativa y el auditor de la entidad usuaria puede determinar que, en dichas circunstancias, es necesario obtener un entendimiento de dichos controles.

*Grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la entidad usuaria (Ref: Apartado 9(c))*

- A7. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende también del grado de interacción que exista entre sus actividades y las de la entidad usuaria. El grado de interacción se refiere al alcance en que la entidad usuaria puede implementar controles eficaces sobre el procesamiento realizado por la organización de servicios, y decide así hacerlo. 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 las transacciones y la organización de servicios las procesa y contabiliza. En estas circunstancias, puede resultar factible para la entidad usuaria implementar controles efectivos sobre dichas transacciones. Por otra parte, cuando la organización de servicios inicia o inicialmente registra, procesa y contabiliza las transacciones de la entidad usuaria, existe un menor grado de interacción entre las dos organizaciones. En estas circunstancias, es posible que la entidad usuaria no pueda implementar controles eficaces propios sobre estas transacciones, o decida no hacerlo, y confíe en los controles de la organización de servicios.

*Naturaleza de las relaciones entre la entidad usuaria y la organización de servicios (Ref: Apartado 9(d))*

- A8. El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios puede cubrir asuntos tales como:

---

<sup>6</sup> NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas*, apartados 4 y A4-A5.

- la información que ha de proporcionarse a la entidad usuaria y las responsabilidades relativas al inicio de las transacciones relacionadas con las actividades de la organización de servicios;
- la aplicación de requerimientos de las autoridades reguladoras con respecto a la forma en que se mantendrán los registros o el acceso a éstos;
- la indemnización, en su caso, que recibirá la entidad usuaria en caso de incumplimiento de funciones;
- si la organización de servicios proporcionará un informe sobre sus controles y, en ese caso, si será un informe tipo 1 o tipo 2;
- si el auditor de la entidad usuaria tendrá derecho de acceso a los registros contables de la entidad usuaria que mantiene la organización de servicios y a otra información necesaria para realizar la auditoría; y
- si el acuerdo permite la comunicación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio.

A9. Existe una relación directa entre la organización de servicios y la entidad usuaria y entre la organización de servicios y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Estas relaciones no crean necesariamente una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Cuando no existe relación directa entre ambos, las comunicaciones entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio se llevan a cabo normalmente a través de la entidad usuaria y la organización de servicios. También puede establecerse una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio, teniendo en cuenta las consideraciones de ética y de confidencialidad aplicables. Por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio para que éste aplique procedimientos en nombre de aquel, tales como:

- (a) pruebas de controles en la organización de servicios; o
- (b) procedimientos sustantivos en relación con las transacciones y los saldos de los estados financieros de la entidad usuaria que competen a la organización de servicios.

#### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. Los auditores del sector público normalmente tienen derechos de acceso amplios establecidos por la normativa. Sin embargo, puede haber situaciones en las que no se disponga de dichos derechos de acceso; por ejemplo, cuando la organización de servicios está situada en una jurisdicción diferente. En estos casos, puede resultar necesario que el auditor del sector público obtenga un entendimiento de la legislación aplicable en dicha jurisdicción, con el fin de determinar si pueden obtenerse derechos de acceso pertinentes. El auditor del sector público también puede obtener de la entidad usuaria, o solicitar a ésta, que incorpore derechos de acceso a cualquier acuerdo contractual entre la entidad usuaria y la organización de

servicios.

- A11. Los auditores del sector público pueden igualmente recurrir a otro auditor para que éste realice pruebas de controles o aplique procedimientos sustantivos en relación con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones.

*Entendimiento de los controles relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios (Ref: Apartado 10)*

- A12. La entidad usuaria puede establecer controles para los servicios prestados por la organización de servicios sobre los que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar pruebas que permitan a dicho auditor concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente con respecto a algunas o a todas las afirmaciones correspondientes, todo ello con independencia de los controles implantados en la organización de servicios. Si la entidad usuaria, por ejemplo, utiliza una organización de servicios para procesar las nóminas, la entidad usuaria puede establecer controles sobre la entrega y recepción de información sobre las nóminas que puedan prevenir o detectar representación incorrecta materiales. Estos controles pueden incluir:

- La comparación de los datos entregados a la organización de servicios con los informes recibidos de la organización de servicios, una vez que se han procesado los datos.
- Un nuevo cálculo a partir de una muestra de las cantidades que figuran en las nóminas para comprobar su exactitud aritmética y revisar la razonabilidad del importe total de la nómina.

- A13. En esta situación, el auditor de la entidad usuaria puede realizar pruebas de los controles de la entidad usuaria sobre el procesamiento de las nóminas que le proporcionen una base para concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones relativas a las nóminas.

- A14. Como se indica en la Naga 315 (Revisada)<sup>7</sup>, con respecto a algunos riesgos, el auditor de la entidad usuaria puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de clases de transacciones o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual. Dichas características que permiten un procesamiento automatizado pueden estar especialmente presentes cuando la entidad usuaria utiliza organizaciones de servicios. En estos casos, los controles de la entidad usuaria sobre los riesgos son relevantes para la auditoría, y se requiere

---

<sup>7</sup> NAGA 315 (Revisada), apartado 30.

que el auditor de la entidad usuaria obtenga de dichos controles de conformidad con los apartados 9 y 10 de la presente Naga, y los evalúe.

*Procedimientos a aplicar cuando no se puede obtener un entendimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)*

- A15. La decisión del auditor de la entidad usuaria sobre los procedimientos enumerados en el apartado 12 que aplicará, de manera individual o en combinación con otros, a fin de obtener la información necesaria para disponer de una base suficiente para la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material relacionados con la utilización, por parte de la entidad usuaria, de una organización de servicios, puede verse influida por asuntos como:
- la dimensión tanto de la entidad usuaria como de la organización de servicios;
  - la complejidad de las transacciones de la entidad usuaria y de los servicios prestados por la organización de servicios;
  - la ubicación de la organización de servicios (por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede decidir que otro auditor aplique procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria si la organización de servicios está en un lugar lejano);
  - si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen eficazmente al auditor de la entidad usuaria evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
  - la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios.
- A16. La organización de servicios puede contratar a un auditor para que informe sobre la descripción y el diseño de sus controles (informe tipo 1) o sobre la descripción y el diseño de sus controles, y su eficacia operativa (informe tipo 2). Los informes tipo 1 y tipo 2 pueden ser emitidos de acuerdo con la Norma sobre Trabajos de Aseguramiento (NTA) 3402<sup>8</sup> o según las normas establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido (el cual puede identificarlos con diferentes nombres, como informes tipo A o tipo B).
- A17. La disponibilidad de un informe tipo 1 o tipo 2 dependerá normalmente de si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la entidad usuaria que la organización de servicios proporcione dicho informe. La organización de servicios puede también decidir, por motivos prácticos, facilitar un informe tipo 1 o tipo 2 a las entidades usuarias. Sin embargo, en algunos casos, las entidades usuarias pueden no disponer de un informe tipo 1 o tipo 2.
- A18. En algunas circunstancias, la entidad usuaria puede externalizar una o varias unidades o funciones empresariales significativas, como, por ejemplo, todas sus

---

<sup>8</sup> NTA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*.

funciones de planificación fiscal y cumplimiento de las obligaciones fiscales, o la función financiera y de contabilidad o la de control, a una o a varias organizaciones de servicios. Puesto que en dichas circunstancias es posible que no se disponga de un informe sobre los controles de la organización de servicios, la visita a la organización de servicios puede ser el procedimiento más eficaz para que el auditor de la entidad usuaria obtenga un entendimiento de sus controles, ya que probablemente exista una interacción directa entre la Administración de la entidad usuaria y la Administración de la organización de servicios.

- A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la Naga 200(Revisada),<sup>9</sup> ya que se refiere a determinar la competencia y capacidades del otro auditor (incluida la independencia de ese auditor), la dirección y la supervisión del otro auditor, en la naturaleza, oportunidad y el alcance del trabajo asignado al otro auditor, y la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.
- A20. La entidad usuaria puede utilizar una organización de servicios que, a su vez, subcontrate a otra organización de servicios para proporcionar algunos de los servicios prestados a la entidad usuaria que forman parte del sistema de información de ésta relevante para la información financiera. La organización de servicios subcontratada puede ser una entidad independiente de la organización de servicios o estar vinculada a ésta. Puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga en cuenta los controles de la organización de servicios subcontratada. En situaciones en las que se subcontratan una o varias organizaciones de servicios, la interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios se amplía para incluir la interacción entre la entidad usuaria, la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas. El grado de dicha interacción, así como la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas, son los factores más importantes que debe tener en cuenta el auditor de la entidad usuaria a la hora de determinar la significatividad de los controles de la organización de servicios y de las organizaciones de servicios subcontratadas con respecto a los controles de la entidad usuaria.

---

<sup>9</sup> El apartado 2 de la NAGA 600, *Consideraciones especiales –Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes*, (índica“ :Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta Naga puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran .”...Véase también el apartado 19 de la NAGA 600.

*Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el entendimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref: Apartados 13–14)*

- A21. El auditor de la entidad usuaria puede realizar indagaciones sobre el auditor de la entidad prestadora del servicio ante su organización profesional o entre otros profesionales ejercientes, y puede indagar sobre si el auditor de la entidad prestadora del servicio está sujeto a una autoridad de supervisión. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede ejercer en una jurisdicción en la que se sigan normas diferentes con respecto a los informes sobre controles de la organización de servicios, y el auditor de la entidad usuaria puede obtener información sobre las normas que utiliza el auditor de la entidad prestadora del servicio del organismo emisor de las normas.
- A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de un entendimiento de:
- (a) los aspectos de los controles de la organización de servicios que pueden afectar al procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluida la utilización de organizaciones de servicios subcontratadas.
  - (b) el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios, para determinar los puntos de dicho flujo de transacciones en los que podrían producirse representaciones incorrectas materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.
  - (c) los objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y
  - (d) si los controles de la organización de servicios se han diseñado e implementado de forma apropiada para prevenir o detectar y corregir errores de procesamiento que podrían dar lugar a representaciones incorrectas materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un informe tipo 1 o tipo 2 puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de un entendimiento suficiente con el fin de identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles relevantes.

- A23. Un informe tipo 1 o tipo 2 de una fecha o referido a un periodo no comprendidos en el periodo de información de la entidad usuaria puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de un entendimiento preliminar de los controles implementados en la organización de servicios si el informe se complementa con información adicional actual procedente de otras fuentes. Si la descripción de los controles de la organización de servicios es de una fecha o se refiere a un periodo anterior al comienzo del periodo sometido a auditoría, el auditor de la entidad usuaria puede aplicar procedimientos para actualizar la información de un informe tipo 1 o tipo 2, tales como:

- discutir los cambios producidos en la organización de servicios con personal de la entidad usuaria que esté en una situación que le permita conocer dichos cambios;
- revisar documentación y correspondencia actual emitida por la organización de servicios; o
- discutir los cambios con el personal de la organización de servicios.

**Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material (Ref: Apartado 15)**

- A24. Que la utilización de una organización de servicios aumente el riesgo de representación incorrecta material de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados y de los controles sobre dichos servicios; en algunos casos, la utilización de una organización de servicios puede reducir el riesgo de representación incorrecta material de la entidad usuaria, particularmente si la propia entidad usuaria no tiene la especialización necesaria para realizar determinadas actividades, tales como iniciar, procesar y registrar transacciones, o no cuenta con recursos adecuados (por ejemplo, un sistema de tecnología de la información).
- A25. Cuando la organización de servicios tiene a su cargo elementos de los registros contables de la entidad usuaria que resultan materiales, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga acceso directo a dichos registros con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al funcionamiento de los controles sobre dichos registros o para verificar las transacciones y saldos registrados en ellos, o con ambos fines. Dicho acceso puede implicar la inspección física de los registros en los locales de la organización de servicios o el examen de registros mantenidos de forma electrónica desde la entidad usuaria o desde otro lugar, o ambas actuaciones. Cuando el acceso directo se lleva a cabo por medios electrónicos, el auditor de la entidad usuaria puede obtener evidencia por dicha vía sobre la adecuación de los controles aplicados por la organización de servicios en relación con la integridad y la exactitud de los datos de la entidad usuaria de los que es responsable la organización de servicios.
- A26. Para determinar la naturaleza y el alcance de la evidencia de auditoría a ser obtenida en relación con los saldos que representan activos mantenidos o transacciones realizadas por una organización de servicios por cuenta de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la aplicación de los siguientes procedimientos:
- (a) Examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria: la naturaleza y alcance de los registros contables y la documentación de soporte conservada por la entidad usuaria determinan la fiabilidad de esta fuente de evidencia. En algunos casos, la entidad usuaria puede no mantener registros independientes detallados o documentación de transacciones específicas realizadas por su cuenta.

- (b) Examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios: el acceso del auditor de la entidad usuaria a los registros de la organización de servicios puede haberse establecido como parte de los acuerdos contractuales alcanzados entre la entidad usuaria y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor, para que acceda, en su nombre, a los registros de la entidad usuaria mantenidos por la organización de servicios.
- (c) Obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones: en los casos en los que la entidad usuaria mantiene registros independientes de saldos y transacciones, la confirmación de la organización de servicios que corrobore los registros de la entidad usuaria puede constituir evidencia de auditoría fiable con respecto a la existencia de las transacciones y los activos afectados. Por ejemplo, cuando se utilicen varias organizaciones de servicios, como una gestora de inversiones y un depositario, y dichas organizaciones de servicios mantengan registros independientes, el auditor de la entidad usuaria puede confirmar los saldos con dichas organizaciones para comparar dicha información con los registros independientes de la entidad usuaria.

Si la entidad usuaria no mantiene registros independientes, la información obtenida de las confirmaciones procedentes de la organización de servicios es sólo una declaración de lo que se refleja en los registros mantenidos por la organización de servicios. Por lo tanto, tales confirmaciones no constituyen, por sí solas, evidencia de auditoría fiable. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la posibilidad de identificar una fuente alternativa de evidencia independiente.

- (d) Aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes recibidos de la organización de servicios: la eficacia de los procedimientos analíticos probablemente variará de una afirmación a otra y dependerá del alcance y detalle de la información disponible.
- A27. Otro auditor puede aplicar procedimientos que sean de naturaleza sustantiva en beneficio de los auditores de las entidades usuarias. Un encargo de este tipo puede implicar la aplicación, por otro auditor, de procedimientos acordados entre la entidad usuaria y el auditor de dicha entidad usuaria y entre la organización de servicios y su auditor de la entidad prestadora del servicio. El auditor de la entidad usuaria revisa los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados por otro auditor con el fin de determinar si constituyen evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Adicionalmente, pueden existir requerimientos impuestos por las autoridades públicas o por acuerdos contractuales que lleven a un auditor de la entidad prestadora del servicio a aplicar determinados procedimientos requeridos de naturaleza sustantiva. Los resultados de la aplicación de los procedimientos requeridos a los saldos y transacciones procesados por la organización de servicios

se pueden utilizar por los auditores de las entidades usuarias como parte de la evidencia necesaria para sustentar sus opiniones de auditoría. En estas circunstancias, puede ser útil que el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio acuerden, con anterioridad a la aplicación de los procedimientos, la documentación de auditoría o el acceso a ella que se proporcionará al auditor de la entidad usuaria.

- A28. En determinadas circunstancias, en concreto cuando la entidad usuaria externalice alguna o todas sus funciones financieras en una organización de servicios, el auditor de la entidad usuaria puede enfrentarse a una situación en la que una parte significativa de la evidencia de auditoría se encuentre en la organización de servicios. Puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en la organización de servicios por el auditor de la entidad usuaria, o por otro auditor por cuenta de éste. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede proporcionar un informe tipo 2 y, además, aplicar procedimientos sustantivos por cuenta del auditor de la entidad usuaria. La participación de otro auditor no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que constituya una base razonable para sustentar su opinión. Por consiguiente, al determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y si necesita aplicar procedimientos sustantivos posteriores, el auditor de la entidad usuaria tendrá en cuenta su participación en la dirección, supervisión y aplicación de los procedimientos sustantivos realizados por otro auditor, o la evidencia de tales procedimientos.

*Pruebas de controles* (Ref: Apartado 16)

- A29. La Naga 330,<sup>10</sup> en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles relevantes. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

- (a) La evaluación de riesgos de representación incorrecta material por el auditor de la entidad usuaria incorpora la expectativa de que los controles de la organización de servicios están operando eficazmente (es decir, el auditor de la entidad usuaria tiene intención de confiar en la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios a la hora de determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos); o
- (b) Los procedimientos sustantivos, solos o combinados con pruebas sobre la eficacia operativa de los controles de la entidad usuaria, no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones.

---

<sup>10</sup> NAGA 330, apartado 8.

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles relevantes, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles relevantes, si la organización de servicios presta su conformidad. Las evaluaciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente (Ref: Apartado 17)

A31. Un informe tipo 2 puede tener como finalidad satisfacer las necesidades de varios auditores distintos de entidades usuarias. Por ello, las pruebas de controles y los resultados descritos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden no ser relevantes con respecto a afirmaciones significativas de los estados financieros de la entidad usuaria. Las pruebas de controles y sus resultados se evalúan con la finalidad de determinar si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para sustentar la evaluación del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. Al hacerlo, el auditor de la entidad usuaria puede tener en cuenta los siguientes factores:

- (a) el periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización;
- (b) el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio y los servicios y procesos cubiertos, los controles comprobados y las pruebas que se han realizado, y el modo en que los controles comprobados están relacionados con los controles de la entidad usuaria; y
- (c) los resultados de dichas pruebas de controles y la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre la eficacia operativa de los controles.

A32. Con respecto a determinadas afirmaciones, cuanto más corto sea el periodo cubierto por una prueba específica y mayor sea el tiempo transcurrido desde la realización de la prueba, menor será la evidencia de auditoría que la prueba puede proporcionar. Al comparar el periodo cubierto por un informe tipo 2 con el periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede concluir que un informe tipo 2 ofrece menos evidencia de auditoría si hay poco solapamiento entre el periodo cubierto por el informe tipo 2 y el periodo en el que el auditor de la entidad usuaria pretende basarse en el informe. En ese caso, un informe tipo 2 que cubra un periodo anterior o posterior puede proporcionar evidencia de auditoría adicional. En otros casos, el auditor de la entidad usuaria puede determinar que es

necesario realizar pruebas de controles de la organización de servicios, o recurrir a otro auditor para que las realice, a fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles.

- A33. También puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles relevantes de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden incluirse:
- la significatividad de los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones;
  - los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio, así como los cambios significativos introducidos en ellos desde que se verificaron, incluidos los cambios en el sistema de información, los procesos y el personal;
  - el grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles;
  - la duración del periodo restante;
  - el alcance en que el auditor de la entidad usuaria tiene previsto reducir los procedimientos sustantivos posteriores basándose en la fiabilidad de los controles; y
  - la eficacia del entorno de control y el monitoreo de los controles de la entidad usuaria.
- A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre el monitoreo de los controles de la entidad usuaria.
- A35. Si el periodo sobre el que el auditor de la entidad prestadora del servicio ha realizado pruebas queda completamente fuera del periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria no podrá basarse en dichas pruebas para concluir que los controles de la entidad usuaria operan eficazmente, ya que no proporcionan evidencia de la eficacia de los controles correspondiente al periodo de auditoría actual, salvo que se hayan aplicado otros procedimientos.
- A36. En determinadas circunstancias, un servicio prestado por una organización de servicios puede diseñarse bajo el supuesto de que la entidad usuaria implementará determinados controles. Por ejemplo, el servicio puede diseñarse bajo el supuesto de que la entidad usuaria dispondrá de controles para autorizar las transacciones antes de que éstas se envíen a la organización de servicios para su procesamiento. En dicha situación, la descripción de los controles de la organización de servicios puede incluir una descripción de los controles complementarios de la entidad

usuaria. El auditor de la entidad usuaria determinará si los mencionados controles complementarios de la entidad usuaria son relevantes para el servicio prestado a la entidad usuaria.

- A37. Si el auditor de la entidad usuaria considera que el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por ejemplo, cuando el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio no contiene una descripción de las pruebas de controles realizadas por él y de los resultados de éstas, el auditor de la entidad usuaria puede completar el entendimiento derivado de los procedimientos y de las conclusiones del auditor de la entidad prestadora del servicio contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar la posibilidad de discutir con el auditor de la entidad prestadora del servicio sobre el alcance y los resultados de su trabajo. Igualmente, si el auditor de la entidad usuaria lo considera necesario, puede contactar con la organización de servicios, a través de aquélla, para solicitar que el auditor de la entidad prestadora del servicio aplique ciertos procedimientos a la organización de servicios. Alternativamente, el auditor de la entidad usuaria u otro auditor a solicitud del auditor de la entidad usuaria, pueden aplicar dichos procedimientos.
- A38. El informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio identifica los resultados de las pruebas, incluidas las excepciones y otra información que puedan afectar a las conclusiones del auditor de la entidad usuaria. Las excepciones señaladas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no significan automáticamente que el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no sea útil para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria en la evaluación de los riesgos de representación incorrecta material. Antes, al contrario, las excepciones y el asunto que ha dado lugar a una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio se tienen en cuenta en la evaluación que el auditor de la entidad usuaria hace de las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio. Al considerar las excepciones y los asuntos que han dado lugar a una opinión modificada, el auditor de la entidad usuaria puede discutir dichos asuntos con el auditor de la entidad prestadora del servicio. Dicha comunicación depende de que la entidad usuaria contacte con la organización de servicios y obtenga la autorización de ésta para que tenga lugar la comunicación.

Comunicación de deficiencias en el control interno identificadas durante la -realización de la auditoría

- A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la Administración y a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la

auditoría.<sup>11</sup> Asimismo, se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique a la Administración, oportunamente y a un nivel de responsabilidad adecuado, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la Administración.<sup>12</sup> Los asuntos que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la Administración o a los responsables del gobierno corporativo de la entidad incluyen:

- cualquier monitoreo de los controles que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;
- casos en los que en el informe tipo 1 o tipo 2 se señalan controles complementarios de la entidad usuaria y no se han implementado en ella; y
- controles en la organización de servicios que pueden resultar necesarios y que no parecen haber sido implementados o no se abordan de forma específica en un informe tipo 2.

#### **Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada (Ref.: Apartado 18)**

A40. Si la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede incluir o excluir los pertinentes objetivos de control de la subcontratada, y otros controles relacionados, en la descripción del sistema de la organización de servicios y en el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio. Estos dos métodos de información se conocen como el método inclusivo y el método excluyente, respectivamente. Si el informe tipo 1 o tipo 2 excluye los controles de la subcontratada, y los servicios prestados por ésta son relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, se requiere que el auditor de la entidad usuaria aplique los requerimientos de esta Naga con respecto a la organización de servicios subcontratada. La naturaleza y el alcance del trabajo a realizar por el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada dependen de la naturaleza y significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria y de su relevancia para la auditoría. La aplicación del requerimiento recogido en el apartado 9 facilita al auditor de la entidad usuaria la determinación del efecto de la organización de servicios subcontratada y la naturaleza y el alcance del trabajo a ser realizado.

---

<sup>11</sup> NAGA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno corporativo y a la Administración de la entidad*, apartados 9-10.

<sup>12</sup> NAGA 265, apartado 10.

**Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, y representaciones incorrectas no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios (Ref.: Apartado 19)**

A41. La organización de servicios puede estar requerida, de acuerdo con los términos del contrato con las entidades usuarias, a revelar a las entidades usuarias afectadas cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y representaciones incorrectas no corregidas atribuibles a la Administración de la organización de servicios o a sus empleados. Tal como requiere el apartado 19, el auditor de la entidad usuaria efectúa indagaciones ante la Administración de dicha entidad sobre si la organización de servicios le ha informado sobre este tipo de asuntos, y evalúa si los posibles asuntos comunicados por la organización de servicios afectan a la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de la entidad usuaria. En determinadas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar información adicional para realizar esta evaluación, y puede solicitar a la entidad usuaria que contacte con la organización de servicios para obtener la información necesaria.

**Información del auditor de la entidad usuaria (Ref.: Apartado 20)**

A42. Cuando el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, existirá una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir cuando:

- el auditor de la entidad usuaria no puede obtener un entendimiento suficiente de los servicios prestados por la organización de servicios y no tiene una base suficiente y adecuada para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material;
- la evaluación del riesgo por el auditor de la entidad usuaria parte del supuesto de que los controles de la organización de servicios funcionan eficazmente y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles; o
- la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sólo está disponible en los registros mantenidos en la organización de servicios y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener acceso directo a dichos registros.

El hecho de que el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión con salvedades o una abstención de opinión depende de su conclusión con respecto a si los posibles efectos sobre los estados financieros son materiales o

generalizados.

*Referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio*

(Ref.: Apartados 21–22)

- A43. En algunos casos, disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe del auditor de la entidad usuaria, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.
- A44. El hecho de que la entidad usuaria utilice una organización de servicios no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria establecida por las NAGAs de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base razonable para sustentar su opinión. Por lo tanto, el auditor de la entidad usuaria no se referirá al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio como fundamento, en parte, de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria. Sin embargo, cuando el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión modificada debido a una opinión modificada del informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, nada impide que el auditor de la entidad usuaria haga referencia al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio si dicha referencia sirve para explicar el motivo de la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria. En tales circunstancias, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.