

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO (NIEA) 3402

INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES EN LAS ORGANIZACIONES DE SERVICIOS

(Aplicable a los informes de aseguramiento de auditores del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIEA.....	1–6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivos	8
Definiciones	9
Requerimientos	
NIEA 3000,	10.
Requerimientos de ética.....	11
Dirección y responsables del gobierno de la entidad	12
Aceptación y continuidad	13–14
Evaluación de la adecuación de los criterios	15–18
Materialidad o importancia relativa	19
Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios	20
Obtención de evidencia relativa a la descripción	21–22
Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles	23
Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles	24–29
El trabajo de la función de auditoría interna	30–37
Manifestaciones escritas	38–40
Otra información	41–42
Hechos posteriores	43–44
Documentación	45–52
Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio	53–55
Otras responsabilidades de comunicación	56
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIEA.....	A1–A2
Definiciones.....	A3–A4
Requerimientos de ética.....	A5
Dirección y responsables del gobierno de la entidad	A6

Aceptación y continuidad	A7–A12
Evaluación de la adecuación de los criterios	A13–A15
Materialidad o importancia relativa	A16–A18
Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios	A19–A20
Obtención de evidencia relativa a la descripción	A21–A24
Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles	A25–A27
Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles	A28–A36
El trabajo de la función de auditoría interna	A37–A41
Manifestaciones escritas	A42–A43
Otra información.....	A44–A45
Documentación	A46
Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio	A47–A52
Otras responsabilidades de comunicación	A53
Anexo 1: Ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios	
Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor del servicio	
Anexo 3: Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor del servicio	

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Este documento del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de este documento ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política “*Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores*”. El texto aprobado de este documento es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés © 2013-2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español © 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Fuente original: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II* ISBN: 978-1-60815-1

Introducción

Alcance de esta NIEA

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento, realizados por profesionales de la contabilidad en ejercicio¹, cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402², en el sentido de que los informes que se preparen de conformidad con esta NIEA pueden proporcionar evidencia adecuada según la NIA 402. (Ref: Apartado A1)
2. El *Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento) establece que un encargo de aseguramiento puede ser un “encargo de seguridad razonable” o un “encargo de seguridad limitada”; que un encargo de aseguramiento puede ser un “encargo sobre afirmaciones” o un “encargo de informe directo” y que la conclusión puede redactarse en términos de la afirmación de la parte responsable o en términos de la materia objeto de análisis y de los criterios³. Esta NIEA trata únicamente de encargos sobre afirmaciones que proporcionan una seguridad razonable y en los que la conclusión se redacta directamente en términos de la materia objeto de análisis y de los criterios⁴.
3. Esta NIEA sólo es aplicable cuando la organización de servicios es responsable de que los controles estén adecuadamente diseñados o cuando, en otra circunstancia, pueda realizar una afirmación sobre dicho diseño. Esta NIEA no trata de encargos de aseguramiento :
 - (a) únicamente para informar sobre si los controles en una organización de servicios han funcionado según se describen o
 - (b) para informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los que están relacionados con un servicio que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera (por ejemplo, controles que afectan a los controles de producción o de calidad de las entidades usuarias).

Sin embargo, esta NIEA sí proporciona algunas orientaciones para dichos encargos cuando se realizan de conformidad con la NIEA 3000⁵. (Ref: Apartado A2)
4. Además de ser contratado para emitir un informe de aseguramiento sobre controles, el auditor del servicio puede ser contratado para proporcionar informes tales como los siguientes, los cuales no son tratados en esta NIEA:
 - (a) informes sobre las transacciones o los saldos de una entidad usuaria que son procesados por una organización de servicios; o
 - (b) informes de procedimientos acordados sobre los controles en una organización de servicios.

Relación con otros pronunciamientos profesionales

¹ El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, define al profesional de la contabilidad como “una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC” y al profesional de la contabilidad en ejercicio como “un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma de auditoría, con independencia de su adscripción funcional (por ejemplo, auditoría, asesoramiento fiscal o consultoría) y presta servicios profesionales. Este término también se utiliza para referirse a una firma de profesionales de la contabilidad en ejercicio.”

² NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

³ Marco de Aseguramiento, apartados 10, 11 y 57.

⁴ Apartados 13 y 52(k) de esta NIEA.

⁵ NIEA 3000, *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*.

5. En la realización de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se requiere que el auditor del servicio cumpla con la NIEA 3000. La NIEA 3000 contiene requerimientos relativos a temas tales como aceptación de encargos, planificación, evidencia y documentación que son de aplicación a todos los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos conformes a la presente NIEA. Esta NIEA desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 se ha de aplicar en el caso de un encargo de seguridad razonable cuyo fin sea informar sobre los controles en una organización de servicios. El Marco de Aseguramiento que define y describe los elementos y los objetivos de los encargos de aseguramiento, establece el contexto para comprender esta NIEA y la NIEA3000.
6. El cumplimiento de la NIEA 3000 requiere, entre otros, que el auditor del servicio cumpla con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores e implemente los procedimientos de control de calidad que sean aplicables a dicho encargo⁶.

Fecha de entrada en vigor

7. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento del auditor del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011.

Objetivos

8. Los objetivos del auditor del servicio son:
 - (a) Obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:
 - (i) de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);
 - (ii) de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);
 - (iii) cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del periodo especificado.
 - (b) Informar sobre las cuestiones descritas en (a) de acuerdo con sus hallazgos.

Definiciones

9. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Método de exclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, pero en el que los correspondientes objetivos de control y los controles relacionados con los mismos en la subcontratación se excluyen de dicha descripción, así como del alcance del encargo del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el alcance del encargo del auditor del servicio incluyen los controles existentes en la organización de servicios para el seguimiento de la eficacia de los controles en la subcontratación, lo cual puede incluir la revisión

⁶ NIEA 3000, apartados 4 y 6.

por parte de la organización de servicios de un informe de aseguramiento relativo a los controles en la subcontratación.

- (b) Controles complementarios de la entidad usuaria – Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, presupone que serán implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se alcancen los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, se identifican en dicha descripción.
- (c) Objetivo de control – La finalidad o el propósito de un determinado aspecto de los controles. Los objetivos de control están relacionados con los riesgos que los controles intentan mitigar.
- (d) Controles en la organización de servicios – Controles sobre el logro de un objetivo de control cubierto por el informe de aseguramiento del auditor del servicio. (Ref: Apartado A3)
- (e) Controles en la subcontratación de la organización de servicios – Controles en la subcontratación cuyo fin es proporcionar una seguridad razonable de que se alcanza un objetivo de control.
- (f) Criterios - Referencias utilizadas para evaluar o medir una materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y revelación de la información.
- (g) Método de inclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, y los correspondientes controles relacionados con los mismos en dicha subcontratación se incluyen en dicha descripción así como en el alcance del encargo del auditor del servicio. (Ref: Apartado A4)
- (h) Función de auditoría interna - Actividad de evaluación establecida o prestada como un servicio a la organización de servicios. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y la eficacia del control interno.
- (i) Auditores internos - Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.
- (j) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (denominado o en esta NIEA “informe tipo 1”) - Informe que comprende:
 - (i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
 - (ii) una afirmación por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado en la fecha determinada;
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada; y
 - (iii) un informe de aseguramiento del auditor del servicio que proporciona una seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a. y b. anteriores.
- (k) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios denominado en esta NIEA “informe tipo 2”) Informe que comprende:
 - (i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

- (ii) una afirmación por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
 - c. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y
- (iii) Un informe de aseguramiento del auditor del servicio que:
 - a. proporciona una seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a., b. y c. anteriores; e
 - b. incluye una descripción de las pruebas de controles y de los resultados de las mismas.
- (l) Auditor del servicio – Profesional de la contabilidad en ejercicio que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe de aseguramiento sobre los controles de esta.
- (m) Organización de servicios - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias, servicios que probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.
- (n) Sistema de la organización de servicios (o el sistema) - Políticas y procedimientos diseñados e implementados por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos por el informe de aseguramiento del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la identificación de los servicios cubiertos, el periodo o, en el caso de un informe tipo 1, la fecha a la que está referida la descripción, los objetivos de control, y los controles relacionados con estos.
- (o) Afirmación de la organización de servicios – La afirmación escrita relativa a las cuestiones mencionadas en el apartado 9(k) (ii) (o en el apartado 9(j) (ii) en el caso de un informe tipo 1).
- (p) Subcontratación de la organización de servicios - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar algunos de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.
- (q) Prueba de controles - Procedimiento diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles para alcanzar los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- (r) Auditor de la entidad usuaria - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de la entidad usuaria.⁷
- (s) Entidad usuaria - Entidad que utiliza una organización de servicios.

⁷ En el caso de una subcontratación de la organización de servicios, el auditor del servicio de una organización de servicios que utiliza los servicios de una subcontratación es también un auditor de la entidad usuaria.

Requerimientos

NIEA 3000

10. El auditor del servicio no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000.

Requerimientos de ética

11. El auditor del servicio cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los que se refieran a la independencia, aplicables a los encargos de aseguramiento. (Ref: Apartado A5)

Dirección y responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando esta NIEA requiera que el auditor del servicio indague formulando preguntas a la organización de servicios, le solicite manifestaciones, se comunique con ella, o se relacione de cualquier otro modo con dicha organización, el auditor del servicio determinará la persona o personas adecuadas de la dirección o de los responsables del gobierno de la organización de servicios con los que relacionarse. Esto incluirá considerar las personas que tienen las responsabilidades adecuadas y conocimiento de las cuestiones de las que se trata. (Ref: Apartado A6)

Aceptación y continuidad

13. Antes de acordar el aceptar o continuar un encargo, el auditor del servicio:
- (a) Determinará si:
 - (i) tiene la capacidad y la competencia necesarias para realizar el encargo; (Ref: Apartado A7)
 - (ii) los criterios que serán aplicados por la organización de servicios para preparar la descripción de su sistema serán adecuados y estarán a disposición de las entidades usuarias y de sus auditores; y
 - (iii) el alcance del encargo y la descripción de su sistema, realizada por la organización de servicios, no serán tan limitados que probablemente no sean útiles para las entidades usuarias ni para sus auditores.
 - (b) Obtendrá una confirmación de la dirección de la organización de servicios de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad:
 - (i) de preparar la descripción de su sistema y la afirmación adjunta a la misma, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dichas descripción y afirmación; (Ref: Apartado A8)
 - (ii) de disponer de una base razonable para la afirmación de la organización de servicios que acompaña a la descripción de su sistema; (Ref: Apartado A9)
 - (iii) de indicar en su afirmación los criterios que ha utilizado para preparar la descripción de su sistema;
 - (iv) de indicar en la descripción de su sistema:
 - a. los objetivos de control; y

- b. cuando éstos hayan sido establecidos por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero (por ejemplo, por un grupo de usuarios o por un organismo profesional), el tercero que los ha establecido;
- (v) de identificar los riesgos para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema, y del diseño e implementación de controles para proporcionar una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirán que se alcancen los objetivos de control indicados en dicha descripción y, en consecuencia, de que los objetivos de control indicados se alcanzarán; y (Ref: Apartado A10)
- (vi) de proporcionar al auditor del servicio:
 - a. acceso a toda la información, tal como registros, documentación y otras cuestiones, incluidos los acuerdos sobre nivel de servicios, que entienda la organización de servicios que es relevante para la descripción de su sistema y para la afirmación adjunta a la misma;
 - b. información adicional que solicite el auditor del servicio a la organización de servicios a efectos del encargo; y
 - c. acceso ilimitado a las personas de la organización de servicios de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

14. Si la organización de servicios solicita una modificación del alcance del encargo antes de que éste se haya terminado, el auditor del servicio se asegurará de que existe una justificación razonable para dicha modificación. (Ref: Apartados A11–A12)

Evaluación de la adecuación de los criterios

15. Tal como lo requiere la NIEA 3000, el auditor del servicio evaluará si la organización de servicios ha utilizado criterios adecuados en la preparación de la descripción de su sistema, en la evaluación de que los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, en la evaluación de si los controles están funcionando eficazmente.⁸
16. Al examinar la adecuación de los criterios para evaluar la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, el auditor del servicio determinará si dichos criterios abarcan, como mínimo:
- (a) si la descripción muestra el modo en que el sistema de la organización de servicios se diseñó e implementó, incluido, según corresponda:
 - (i) los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas;
 - (ii) los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales se prestan los servicios, así como, según corresponda, los procedimientos a través de los cuales las transacciones se generan, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, y se transfieren a los informes y a la demás información preparada para las entidades usuarias;
 - (iii) los correspondientes registros e información de soporte, incluidos, cuando sea adecuado, los registros contables, información de soporte y cuentas específicas que se utilizan para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de

⁸ NIEA 3000, apartado 19.

información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes y demás información preparada para las entidades usuarias;

- (iv) el modo en que el sistema de la organización de servicios trata los hechos y condiciones significativos, distintos de las transacciones;
 - (v) el proceso que se utiliza para preparar los informes y demás información para las entidades usuarias;
 - (vi) los objetivos de control especificados y los controles diseñados para alcanzarlos;
 - (vii) los controles complementarios de la entidad usuaria que se han tenido en cuenta en el diseño de los controles; y
 - (viii) otros aspectos del entorno de control de la organización de servicios, de su proceso de valoración del riesgo, de su sistema de información (incluido los procesos de negocio relacionados) y comunicación, actividades de control y controles de seguimiento que sean relevantes para los servicios prestados.
- (b) En el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción.
- (c) Si la descripción omite o distorsiona información relativa al alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.
17. Al evaluar si los criterios son adecuados para juzgar el diseño de los controles, el auditor del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si:
- (a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y
 - (b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.
18. Al evaluar si los criterios son adecuados para valorar la eficacia operativa de los controles para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control identificados en la descripción se alcanzarán, el auditor del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si los controles fueron congruentemente aplicados tal como estaban diseñados, a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas. (Ref: Apartados A13–A15)

Materialidad o importancia relativa

19. En la planificación y realización del encargo, el auditor del servicio tendrá en cuenta la materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción, con lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, con la eficacia operativa de los controles. (Ref: Apartados A16–A18)

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios

20. El auditor del servicio obtendrá conocimiento del sistema de la organización de servicios, incluidos los controles comprendidos en el alcance del encargo. (Ref: Apartados A19–A20)

Obtención de evidencia relativa a la descripción

21. El auditor del servicio obtendrá y estudiará la descripción del sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará si los aspectos de la descripción que están incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente, incluido si: (Ref: Apartados A21–A22)
- (a) Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias; (Ref: Apartado A23)
 - (b) Los controles identificados en dicha descripción fueron implementados;
 - (c) Los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso, se describen adecuadamente; y
 - (d) los servicios realizados, si los hubiera, por una subcontratación se describen adecuadamente, así como si se ha utilizado el método de exclusión o el método de inclusión en relación con los mismos.
22. El auditor del servicio determinará, mediante otros procedimientos en combinación con indagaciones, si el sistema de la organización de servicios ha sido implementado. Dichos otros procedimientos incluirán la observación así como la revisión de registros y de otra documentación, sobre la forma de funcionamiento del sistema de la organización de servicios y de aplicación de los controles. (Ref: Apartado A24)

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles

23. El auditor del servicio determinará qué controles de la organización de servicios son necesarios para que se alcancen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la misma, y evaluará si dichos controles se han diseñado adecuadamente. Dicha determinación incluirá: (Ref: Apartados A25–A27)
- (a) la identificación de los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios; y
 - (b) la evaluación de la vinculación de los controles indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios con dichos riesgos.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

24. Cuando proporcione un informe tipo 2, el auditor del servicio probará los controles que ha determinado que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará su eficacia operativa a lo largo del periodo. La evidencia obtenida en encargos pasados sobre el funcionamiento satisfactorio de los controles en periodos anteriores no se puede utilizar para reducir las pruebas, aunque se complemente con evidencia obtenida durante el periodo actual. (Ref: Apartados A28–A32)
25. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor del servicio:
- (a) Realizará otros procedimientos en combinación con indagaciones con el fin de obtener evidencia acerca de:
 - (i) la forma en que se aplicó el control;
 - (ii) la congruencia con la cual se aplicó el control; y
 - (iii) la persona que aplicó el control o los medios que se utilizaron para ello.

- (b) Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia que soporte la eficacia operativa de dichos controles indirectos; y (Ref: Apartados A33–A34)
 - (c) Determinará medios para seleccionar los elementos que serán probados que sean eficaces para alcanzar los objetivos del procedimiento. (Ref: Apartados A35–A36)
26. En la determinación de la extensión de las pruebas de controles, el auditor del servicio considerará cuestiones que comprenden las características de la población que ha de ser probada, lo que incluye la naturaleza de los controles, la frecuencia de su aplicación (por ejemplo, mensual, diaria, un determinado número de veces al día), y la tasa esperada de desviación.

Muestreo

27. Cuando el auditor del servicio utilice el muestreo: (Ref: Apartados A35–A36)
- (a) Al diseñar la muestra considerará el propósito del procedimiento y las características de la población de la que se extraerá la muestra;
 - (b) Determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir a un nivel adecuadamente bajo el riesgo de muestreo;
 - (c) Seleccionará elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas;
 - (d) Si un determinado procedimiento no es aplicable a un elemento seleccionado, aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución; y
 - (e) Si no puede aplicar los procedimientos diseñados o procedimientos alternativos adecuados a un elemento seleccionado, tratará dicho elemento como una desviación.

Naturaleza y causa de las desviaciones

28. El auditor del servicio investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación que identifique y determinará:
- (a) si las desviaciones identificadas corresponden a la tasa esperada de desviación y si son aceptables; por consiguiente, si la prueba que se ha realizado proporciona una base adecuada para concluir que el control funciona eficazmente a lo largo del periodo especificado;
 - (b) si son necesarias pruebas adicionales del control o de otros controles para llegar a una conclusión acerca de si los controles relativos a un determinado objetivo de control funcionan eficazmente a lo largo del periodo especificado; o (Ref: Apartado A25)
 - (c) si las pruebas que se han realizado proporcionan una base adecuada para concluir que el control no funcionó eficazmente a lo largo del periodo especificado.
29. En aquellas circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor del servicio considere que una desviación descubierta en una muestra es una anomalía y en las que no se han identificado otros controles que le permitan concluir que el correspondiente objetivo de control está funcionando eficazmente a lo largo del periodo especificado, el auditor del servicio obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha desviación no es representativa de la población. El auditor del servicio obtendrá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos adicionales para obtener evidencia adecuada y suficiente de que la desviación no afecta al resto de la población.

El trabajo de la función de auditoría interna⁹

Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna

30. Si la organización de servicios tiene una función de auditoría interna, el auditor del servicio obtendrá conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y de las actividades realizadas con el fin de determinar si la función de auditoría interna puede ser relevante para el encargo. (Ref: Apartado A37)

Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización

31. El auditor del servicio determinará:
- (a) si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo; y
 - (b) en caso afirmativo, el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio.
32. Para determinar si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo, el auditor del servicio evaluará:
- (a) la objetividad de la función de auditoría interna;
 - (b) la competencia técnica de los auditores internos;
 - (c) si es probable que el trabajo de los auditores internos se realice con la debida diligencia profesional; y
 - (d) la probabilidad de que se produzca una comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor del servicio.
33. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio, éste tendrá en cuenta: (Ref: Apartado A38)
- (a) la naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a ser realizado, por los auditores internos;
 - (b) la importancia de dicho trabajo para las conclusiones del auditor del servicio; y
 - (c) el grado de subjetividad que interviene en la evaluación de la evidencia reunida para soportar dichas conclusiones.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

34. Para utilizar el trabajo específico de los auditores internos, el auditor del servicio evaluará y aplicará procedimientos sobre dicho trabajo para determinar si es adecuado para sus fines. (Ref: Apartado A39)
35. Para determinar la adecuación del trabajo específico realizado por los auditores internos a los fines del auditor del servicio, éste evaluará:
- (a) si el trabajo fue realizado por auditores internos con una formación técnica y una competencia adecuadas;

⁹ Esta NIEA no trata las situaciones en las que auditores internos individuales prestan asistencia directa al auditor del servicio para la realización de los procedimientos de auditoría.

- (b) si el trabajo fue adecuadamente supervisado, revisado y documentado;
- (c) si se ha obtenido evidencia adecuada que permita a los auditores internos alcanzar conclusiones razonables;
- (d) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y si cualquier informe que hayan podido preparar los auditores internos es coherente con los resultados del trabajo realizado; y
- (e) si las excepciones relevantes para el encargo o las cuestiones no habituales reveladas por los auditores internos se han resuelto adecuadamente.

Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor del servicio

- 36. Si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor del servicio no se referirá a dicho trabajo en la sección de su informe de aseguramiento que contiene su opinión. (Ref: Apartado A40)
- 37. En el caso de un informe tipo 2, si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna para realizar las pruebas de controles, la parte del informe de aseguramiento del auditor del servicio que describe sus pruebas de controles y los resultados de estas incluirá una descripción del trabajo del auditor interno y de los procedimientos del auditor del servicio con respecto a dicho trabajo. (Ref: Apartado A41)

Manifestaciones escritas

- 38. El auditor del servicio solicitará a la organización de servicios que le proporcione manifestaciones escritas: (Ref: Apartado A42)
 - (a) Que reafirmen la afirmación que acompaña a la descripción del sistema;
 - (b) de que ha proporcionado al auditor del servicio toda la información relevante y el acceso acordado¹⁰; y
 - (c) de que ha revelado al auditor del servicio cualquiera de las siguientes cuestiones de las que tiene conocimiento:
 - (i) incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, fraude o desviaciones no corregidas atribuibles a la organización de servicios que pueden afectar a una o más entidades usuarias;
 - (ii) deficiencias de diseño en controles;
 - (iii) casos en los que los controles no han funcionado según estaba descrito; y
 - (iv) cualquier hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio, que pudiera tener un efecto significativo sobre dicho informe.
- 39. Las manifestaciones escritas constarán en una carta de manifestaciones dirigida al auditor del servicio. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio.

¹⁰ Apartado 13(b) (v) de esta NIEA.

40. Si, después de haber discutido la cuestión con el auditor del servicio, la organización de servicios no proporciona una o más de las manifestaciones escritas solicitadas de conformidad con el apartado 38(a) y (b) de esta NIEA, el auditor del servicio denegará la opinión (se abstendrá de opinar). (Ref: Apartado A43)

Otra información

41. El auditor del servicio estudiará la otra información que, en su caso, se incluya en un documento que contenga la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el informe de aseguramiento del auditor del servicio, con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con dicha descripción. Al estudiar la otra información con el fin de identificar incongruencias materiales, puede ocurrir que el auditor del servicio detecte una aparente incorrección en la descripción de un hecho en dicha otra información.
42. Si auditor del servicio detecta una incongruencia material o una aparente incorrección en la descripción de un hecho en la otra información, discutirá la cuestión con la organización de servicios. Si el auditor del servicio concluye que existe una incongruencia material o una incorrección en la descripción de un hecho contenida en la otra información que la organización de servicios rehúsa corregir, el auditor del servicio adoptará cualquier medida adicional adecuada. (Ref: Apartados A44–A45)

Hechos posteriores

43. El auditor del servicio indagará sobre si la organización de servicios conoce algún hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por ella hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio que pudiera tener un efecto significativo sobre dicho informe. Si el auditor del servicio conoce un hecho de esas características, y la organización de servicios no revela información acerca del mismo, el auditor del servicio lo revelará en su informe de aseguramiento.
44. El auditor del servicio no está obligado a realizar ningún procedimiento relativo a la descripción del sistema de la organización de servicios, ni relativo a la idoneidad del diseño o a la eficacia operativa de los controles, con posterioridad a la fecha de su informe de aseguramiento.

Documentación

45. El auditor del servicio preparará la documentación que sea suficiente para permitir a un auditor del servicio experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, comprender:
- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIEA y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre las mismas, y los juicios profesionales significativos realizados para alcanzar dichas conclusiones.
46. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el auditor del servicio dejará constancia de:
- (a) las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
 - (b) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
 - (c) la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.

47. En caso de que el auditor del servicio utilice trabajo específico de los auditores internos, documentará las conclusiones que ha alcanzado en relación con la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos así como los procedimientos que ha aplicado el auditor del servicio a dicho trabajo.
48. El auditor del servicio documentará las discusiones sobre cuestiones significativas con la organización de servicios y con otros, así como la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas y la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.
49. Si el auditor del servicio ha identificado información incongruente con su conclusión final con respecto a una cuestión significativa, documentará el modo en que trató dicha incongruencia.
50. El auditor del servicio reunirá la documentación en el archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final del encargo oportunamente después de la fecha de su informe de aseguramiento.¹¹
51. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el auditor del servicio no eliminará ni descartará documentación antes de que finalice el periodo de conservación. (Ref: Apartado A46)
52. En caso de que el auditor del servicio considere necesario modificar la documentación del encargo existente o añadir nueva documentación después de que se haya terminado la compilación del archivo final del encargo y cuando dicha documentación no afecte al informe de aseguramiento del auditor del servicio, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, documentará:
 - (a) los motivos específicos para ello; y
 - (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor del servicio

53. El informe de aseguramiento del auditor del servicio incluirá los siguientes elementos básicos: (Ref: Apartado A47)
 - (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento emitido por un auditor del servicio independiente.
 - (b) Un destinatario.
 - (c) La identificación de:
 - (i) La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y la afirmación de la organización de servicios, la cual comprende las cuestiones descritas en el apartado 9(k)(ii) en el caso de un informe tipo 2, o en el apartado 9(j)(ii) en el caso de un informe tipo 1.
 - (ii) Las partes de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios que, en su caso, no estén cubiertas por la opinión del auditor del servicio.
 - (iii) En el caso de que la descripción se refiera a la necesidad de controles complementarios de la entidad usuaria, una declaración de que el auditor del servicio no ha evaluado la adecuación del diseño ni la eficacia operativa de dichos controles complementarios y de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la

¹¹ Norma Internacional de Control de Calidad (NICCC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados* Los apartados A54-A55, proporcionan orientación adicional.

organización de servicios únicamente se pueden alcanzar si los controles complementarios de la entidad usuaria están adecuadamente diseñados o funcionan eficazmente, junto con los controles en la organización de servicios.

- (iv) Si algunos servicios son realizados por una subcontratación de la organización de servicios, la naturaleza de las actividades realizadas por la subcontratación, tal como se describen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y si se ha utilizado el método de inclusión o de exclusión en relación con los mismos. Cuando se haya utilizado el método de exclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios excluye los objetivos de control y los controles relacionados en las correspondientes subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor del servicio no cubren los controles en la subcontratación. Cuando se haya utilizado el método de inclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye los objetivos de control y los controles relacionados en las subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor del servicio cubrieron los controles en la subcontratación.
- (d) La identificación de los criterios y del responsable de la especificación de los objetivos de control.
 - (e) Una declaración de que el informe y, en el caso de un informe tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se destinan solo a las entidades usuarias y a sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para su consideración, junto con otra información, así como información sobre los controles aplicados por las propias entidades usuarias, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de las entidades usuarias. (Ref: Apartado A48)
 - (f) Una declaración de que la organización de servicios es responsable de:
 - (i) preparar la descripción de su sistema y la afirmación que la acompaña, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y de dicha afirmación;
 - (ii) prestar los servicios cubiertos por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
 - (iii) indicar los objetivos de control (cuando no sean fijados por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero, por ejemplo, por un grupo de usuarios o un organismo profesional); y de
 - (iv) diseñar e implementar los controles con el fin de alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
 - (g) Una declaración de que la responsabilidad del auditor del servicio consiste en expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios, sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control que se indican en dicha descripción y, en el caso de un informe tipo 2, sobre la eficacia operativa de dichos controles, basada en los procedimientos del auditor del servicio.
 - (h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con la NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*, que requiere que el auditor del servicio cumpla requerimientos de ética y planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, de que funcionan eficazmente.
 - (i) Un resumen de los procedimientos aplicados por el auditor del servicio con el fin de obtener una seguridad razonable y una declaración de que el auditor del servicio considera que la evidencia que ha obtenido es suficiente y adecuada para servir de base para su opinión y, en el caso de un informe

tipo 1, una declaración de que no ha aplicado ningún procedimiento en relación con la eficacia operativa de los controles y de que, en consecuencia, no se formula opinión alguna al respecto.

- (j) Una declaración sobre las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo que supone extrapolar a periodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.
 - (k) La opinión del auditor del servicio, expresada de forma positiva, de que, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:
 - (i) En el caso de un informe tipo 2:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado durante el periodo determinado;
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
 - c. los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción, funcionaron eficazmente durante el periodo especificado.
 - (ii) En el caso de un informe tipo 1:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado en la fecha determinada; y
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada.
 - (l) La fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio, que no será anterior a la fecha en la cual el auditor del servicio haya obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su opinión.
 - (m) El nombre del auditor del servicio y el lugar de la jurisdicción en la cual ejerce.
54. En el caso de un informe tipo 2, el informe de aseguramiento del auditor del servicio incluirá una sección separada después de la opinión, o un anexo, en el cual se describen las pruebas de controles realizadas y los resultados de las mismas. En la descripción de las pruebas de controles, el auditor del servicio enumerará claramente los controles que fueron probados, indicará si los elementos que fueron probados representan la totalidad o una selección de los elementos que componen la población, e indicará la naturaleza de las pruebas con el detalle suficiente para permitir que los auditores de las entidades usuarias determinen el efecto de dichas pruebas sobre sus valoraciones del riesgo. Si se han detectado desviaciones, el auditor del servicio incluirá la extensión de las pruebas realizadas que permitieron la detección de las desviaciones (incluido el tamaño de la muestra cuando se recurrió al muestreo), y el número y la naturaleza de las desviaciones observadas. El auditor del servicio informará sobre las desviaciones incluso si, sobre la base de las pruebas realizadas, ha concluido que el objetivo de control relacionado se alcanzó. (Ref: Apartados A18 y A49)

Opiniones modificadas

55. Si el auditor del servicio concluye que: (Ref: Apartados A50–A52)
- (a) La descripción realizada por la organización de servicios no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, el sistema tal como fue diseñado e implementado;

- (b) los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción no estaban adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales;
- (c) en el caso de un informe tipo 2, los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron, no funcionaron eficazmente, en todos los aspectos materiales; o
- (d) el auditor del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente,

la opinión del auditor del servicio será una opinión modificada y su informe de aseguramiento contendrá una descripción clara de todas las razones para la modificación.

Otras responsabilidades de comunicación

56. Si el auditor del servicio detecta un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, fraude o errores no corregidos atribuibles a la organización de servicios que no sean claramente insignificantes y que puedan afectar a una o más entidades usuarias, determinará si la cuestión ha sido adecuadamente comunicada a las entidades usuarias afectadas. Si la cuestión no ha sido comunicada y la organización de servicios rehúsa hacerlo, el auditor del servicio tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A53)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA (Ref: Apartado 1,3)

- A1. El control interno es un proceso cuya finalidad es proporcionar una seguridad razonable en relación con la consecución de objetivos relacionados con la fiabilidad de la información financiera, a la eficacia y eficiencia de las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Los controles relacionados con las operaciones de una organización de servicios y con los objetivos de cumplimiento pueden ser relevantes para el control interno de una entidad usuaria relacionado con la información financiera. Dichos controles pueden estar relacionados con afirmaciones sobre presentación y revelación con respecto a saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar, o pueden estar relacionados con evidencia que el auditor del usuario evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles de una organización de servicios de procesamiento de nóminas relativos al pago de las retenciones a las autoridades pertinentes en los plazos establecidos pueden ser relevantes para una entidad usuaria puesto que la demora en el pago puede originar intereses y multas que tendrían como resultado un pasivo para la entidad usuaria. Del mismo modo, los controles de una organización de servicios sobre la aceptabilidad de determinadas transacciones de inversión desde la perspectiva de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la presentación y revelación de transacciones y saldos contables por una entidad usuaria en sus estados financieros. La determinación de si es probable que los controles de una organización de servicios relativos a las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera es una cuestión de juicio profesional, por lo que respecta a los objetivos de control fijados por la organización de servicios y lo adecuado de los criterios.
- A2. Es posible que la organización de servicios no pueda afirmar que el sistema está adecuadamente diseñado cuando, por ejemplo, la organización está utilizando un sistema que ha sido diseñado por una entidad usuaria o que ha sido estipulado en un contrato entre una entidad usuaria y la organización de servicios. Debido a la inextricable relación entre lo adecuado del diseño de los controles y su eficacia operativa, la ausencia de una afirmación con respecto a lo adecuado del diseño probablemente impida al auditor del servicio concluir que los controles proporcionan una seguridad razonable de que se han alcanzado los objetivos de control y, en consecuencia, le impida opinar sobre la eficacia operativa de los controles. Como alternativa, el profesional ejerciente puede elegir aceptar un encargo de procedimientos acordados para realizar pruebas de controles, o

un encargo de conformidad con la NIEA 3000 para concluir sobre si, sobre la base de pruebas de controles, los controles han funcionado como se describe.

Definiciones (Ref: Apartados 9(d) y 9(g))

- A3. La definición de “controles en la organización de servicios” cubre aspectos de los sistemas de información de las entidades usuarias mantenidos por la organización de servicios y puede cubrir también aspectos de uno o más de los demás componentes del control interno en la organización de servicios. Por ejemplo, puede cubrir aspectos del entorno de control de una organización de servicios y de sus actividades de seguimiento y de control cuando están relacionados con los servicios prestados. No cubre, sin embargo, controles en una organización de servicios que no están relacionados con la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella, por ejemplo, controles relacionados con la preparación de sus propios estados financieros.
- A4. Cuando se utiliza el método de inclusión, los requerimientos de esta NIEA también se aplican a los servicios prestados por la subcontratación, incluida la obtención de un acuerdo relativo a las cuestiones del apartado 13(b) (i) – (v) aplicables a la subcontratación en vez de a la organización de servicios. La aplicación de procedimientos en la subcontratación implica una coordinación y comunicación entre la organización de servicios, la subcontratación y el auditor del servicio. El método de inclusión por lo general sólo es factible si la organización de servicios y la subcontratación están relacionadas, o si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la subcontratación.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 11)

- A5. El auditor del servicio está sometido a los requerimientos de independencia aplicables, que normalmente comprenden las Partes A y B del Código de Ética del IESBA, junto con los requerimientos del país si éstos son más restrictivos. En la realización de un encargo de conformidad con esta NIEA, el Código de Ética del IESBA no obliga a que el auditor del servicio sea independiente de cada entidad usuaria.

Dirección y responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A6. La estructura de los órganos de dirección y gobierno varía según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Tal diversidad implica que no sea posible que la presente NIEA especifique para todos los encargos las personas con las que el auditor deberá ponerse en contacto en relación con cuestiones específicas. Por ejemplo, puede ocurrir que la organización de servicios sea un segmento de un tercero y no una entidad jurídica independiente. En esos casos, la identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

Aceptación y continuidad

Capacidad y competencia para realizar el encargo (Ref: Apartado 13(a) (i))

- A7. La capacidad y competencia necesarias para realizar el encargo comprenden cuestiones como las siguientes:
- conocimiento del sector correspondiente;
 - conocimiento de las tecnologías y sistemas de la información;
 - experiencia en la valoración de riesgos en cuanto a su relación con el diseño adecuado de controles; y
 - experiencia en el diseño y aplicación de pruebas de controles y en la evaluación de los resultados.

Afirmación de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b) (i))

- A8. La negativa por parte de la organización de servicios, de proporcionar una afirmación por escrito, posterior al acuerdo del auditor del servicio de aceptar o de continuar un encargo, constituye una limitación al alcance que es causa de renuncia a dicho encargo. Si las disposiciones legales o reglamentarias no le permiten renunciar, el auditor del servicio deniega la opinión.

Base razonable para la afirmación de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b) (ii))

- A9. En el caso de un informe tipo 2, la afirmación de la organización de servicios incluye una declaración de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella funcionaron eficazmente a lo largo del periodo determinado. Dicha afirmación se puede fundamentar en las actividades de seguimiento realizadas por la organización de servicios. El seguimiento de los controles es un proceso cuyo fin es evaluar la eficacia de los controles a lo largo del tiempo. Implica la evaluación de la eficacia de los controles de manera oportuna, identificando e informando sobre las deficiencias a las personas adecuadas de la organización de servicios, y la adopción de las medidas correctivas necesarias. La organización de servicios realiza el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones independientes o una combinación de ambas. Cuanto mayor sea el grado y la efectividad de las actividades de seguimiento continuo, menor necesidad habrá de evaluaciones independientes. Las actividades de seguimiento continuo a menudo están integradas en las actividades recurrentes normales de la organización de servicios y comprenden las actividades de dirección y de supervisión normales. Los auditores internos o el personal que realiza funciones similares pueden contribuir al seguimiento de las actividades de la organización de servicios. Las actividades de seguimiento pueden comprender también la utilización de información comunicada por terceros, tales como reclamaciones de clientes y observaciones del regulador, la cual puede indicar la existencia de problemas o poner en evidencia áreas que necesitan ser mejoradas. El hecho de que el auditor del servicio vaya a informar sobre la eficacia operativa de los controles no sustituye los propios procesos de la organización de servicios para proporcionar una base razonable para su afirmación.

Identificación de riesgos (Ref: Apartado 13(b) (iv))

- A10. Como se indica en el apartado 9(c), los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar. Por ejemplo, el riesgo de que una transacción se registre por un importe erróneo o en el periodo erróneo puede expresarse como un objetivo de control de que las transacciones se registren por el importe y en el periodo correcto. La organización de servicios tiene la responsabilidad de identificar los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema. La organización de servicios puede tener un proceso formal o informal para la identificación de los riesgos relevantes. Un proceso formal puede incluir la estimación de la significatividad de los riesgos que se hayan identificado, la evaluación de su probabilidad de ocurrencia y la decisión sobre medidas para hacerles frente. No obstante, puesto que los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar, una concienzuda identificación de los objetivos de control a la hora de diseñar y de implementar el sistema de la organización de servicios puede constituir en sí un proceso informal para la identificación de riesgos relevantes.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref: Apartado 14)

- A11. La solicitud de modificar el alcance del encargo puede no estar justificada razonablemente cuando, por ejemplo, dicha solicitud se hace con el fin de excluir determinados objetivos de control del alcance del encargo ya que es probable que, en caso contrario, la opinión del auditor del servicio fuera una opinión modificada, o cuando la organización de servicios rehúsa proporcionar al auditor del servicio una afirmación escrita y se le solicita que realice el encargo de acuerdo con la NIEA 3000.
- A12. Una solicitud de modificar el alcance del encargo puede estar razonablemente justificada cuando, por ejemplo, dicha solicitud tiene como finalidad excluir del encargo a una subcontratación en el caso de que la organización de servicios no pueda organizar el acceso del auditor del servicio y se modifique el método empleado para tratar los servicios prestados por dicha subcontratación del método de inclusión al de exclusión.

Evaluación de la adecuación de los criterios (Ref: Apartados 15-18)

- A13. Es necesario que los usuarios a los que se destina el informe tengan acceso a los criterios para permitirles comprender el fundamento de la afirmación de la organización de servicios sobre la presentación fiel de su descripción del sistema, lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, la eficacia operativa de los controles relacionados con los objetivos.
- A14. La NIEA 3000 requiere, entre otros, que el auditor del servicio evalúe la idoneidad de los criterios y la adecuación de la materia objeto de análisis¹². La materia objeto de análisis es la condición subyacente de interés para los usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento. En el siguiente cuadro se muestran la materia objeto de análisis y los criterios mínimos para las opiniones en informes tipo 2 y tipo 1.

	Materia objeto de análisis	Criterios	Comentarios	
<i>Opinión sobre la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios (informes tipo 1 y tipo 2)</i>	El sistema de la organización de servicios que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera y está cubierto por el informe de aseguramiento del auditor del servicio.	La descripción se presenta fielmente si: (a) presenta el modo en que fue diseñado e implementado el sistema de la organización de servicios así como, en su caso, las cuestiones identificadas en el apartado 16(a)(i)-(viii); (b) en el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción y (c) no omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.	Es posible que la redacción específica de los criterios para dicha opinión tenga que ser adaptada para ser congruente con criterios fijados, por ejemplo, por disposiciones legales o reglamentarias, por grupos de usuarios o por un organismo profesional. Ejemplos de criterios para dicha opinión pueden verse en el ejemplo de afirmación de una organización de servicios en el Anexo 1. En los apartados A21-A24 pueden encontrarse orientaciones adicionales para determinar si se cumplen los criterios. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis ¹³ para esta opinión es la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y su afirmación de que dicha descripción se presenta fielmente).	
<i>Opinión sobre la idoneidad del diseño y la eficacia operativa (informes tipo 2)</i>	La idoneidad del diseño y la eficacia operativa de aquellos controles que son necesarios para cumplir los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	Los controles están adecuadamente diseñados y funcionan eficazmente si: (a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que existen para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; (b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados. (c) los controles fueron aplicados de manera uniforme tal como estaban	Cuando se cumplen los criterios para esta opinión, los controles habrán proporcionado una seguridad razonable de que los objetivos de control relacionados fueron logrados durante el periodo especificado. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la afirmación de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados y de que funcionan eficazmente).	Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son parte de los criterios para este tipo de opiniones. Los objetivos de control indicados diferirán de un encargo a otro. En el caso de que, al formarse una opinión sobre la descripción, el auditor del servicio concluyera que los objetivos de control mencionados no se presentan fielmente, entonces dichos objetivos de control no serían adecuados como parte de

¹² NIEA 3000, apartados 18-19.

¹³ La "información sobre la materia objeto de análisis" es el resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis que se obtiene de la aplicación de los criterios a la misma.

		diseñados a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas.		los criterios para formarse una opinión ni sobre el diseño ni sobre la eficacia operativa de los controles.
<i>Opinión sobre la idoneidad del diseño (informes tipo 1)</i>	La idoneidad del diseño de aquellos controles que son necesarios para lograr los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	<p>(a) Los controles están adecuadamente diseñados si: la organización de servicios ha identificado los riesgos que existen para el cumplimiento de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y</p> <p>(b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.</p>	Cumplir estos criterios no proporciona, en sí, seguridad alguna de que se lograron los objetivos de control ya que no se obtuvo ninguna seguridad sobre el funcionamiento de los controles. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la afirmación de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados).	

A15. En el apartado 16(a) se identifican como apropiados ciertos elementos que se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Es posible que dichos elementos no sean apropiados si el sistema que se describe no es un sistema que procese transacciones, por ejemplo, si el sistema está relacionado con los controles generales sobre el alojamiento (“hosting”) de una aplicación de TI pero no con los controles incorporados en la propia aplicación.

Materialidad o importancia relativa (Ref: Apartados 19, 54)

A16. En un encargo para informar sobre los controles en una organización de servicios, el concepto de materialidad está relacionado con el sistema sobre el que se informa, no sobre los estados financieros de las entidades usuarias. El auditor del servicio planifica y aplica procedimientos con el fin de determinar si la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, si los controles en la organización de servicios están adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales y, en el caso de un informe tipo 2, si los controles en la organización de servicio funcionan eficazmente en todos los aspectos materiales. El concepto de materialidad tiene en cuenta que el informe de aseguramiento del auditor del servicio proporciona información sobre el sistema de la organización de servicios para satisfacer las necesidades de un amplio rango de entidades usuarias y sus auditores, que tienen conocimiento del modo en que ha sido utilizado dicho sistema.

A17. La materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y al diseño de los controles comprende principalmente la consideración de factores cualitativos, por ejemplo: si la descripción incluye los aspectos significativos del procesamiento de transacciones significativas; si la descripción omite o distorsiona información relevante y la capacidad de los controles, tal como están diseñados, para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarían los objetivos de control. La materialidad en relación con la opinión del auditor del servicio sobre la eficacia operativa de los controles comprende la consideración de factores tanto cuantitativos como cualitativos, por ejemplo, la tasa de desviación tolerable y la tasa de desviación observada (una cuestión cuantitativa), y la naturaleza y causa de cualquier desviación observada (una cuestión cualitativa).

A18. El concepto de materialidad no es aplicable a la hora de revelar los resultados de aquellas pruebas en las que se identificaron desviaciones. Esto es así porque, en las circunstancias particulares de una entidad usuaria específica o del auditor de una entidad usuaria, una desviación puede ser significativa más allá de si, en opinión del auditor del servicio, impide que un control funcione eficazmente. Por ejemplo, el control con el que está relacionada la desviación puede ser especialmente significativo para prevenir un determinado tipo de error que puede ser material en las circunstancias particulares de los estados financieros de una entidad usuaria.

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios (Ref: Apartado 20)

A19. La obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios, así como de los controles comprendidos en el alcance del encargo, facilita al auditor:

- La identificación de los límites de dicho sistema y del modo en que se relaciona con otros sistemas.
- La evaluación de si la descripción realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema que ha sido diseñado e implementado.
- La determinación de los controles que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema.
- La evaluación de si los controles fueron adecuadamente diseñados.
- La evaluación, en el caso de un informe tipo 2, de si los controles funcionaban eficazmente.

A20. Los procedimientos del auditor del servicio para obtener dicho conocimiento pueden incluir:

- Indagar, mediante preguntas a aquellos en la organización de servicios que, a juicio del auditor del servicio, pueden tener información relevante.
- Observar operaciones e inspeccionar documentos, informes, registros impresos y electrónicos del procesamiento de transacciones.
- Revisar una selección de acuerdos entre la organización de servicios y entidades usuarias con el fin de identificar sus términos comunes.
- Ejecutar de nuevo procedimientos de control.

Obtención de evidencia relativa a la descripción (Ref: Apartado 21-22)

A21. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor del servicio la determinación de si los aspectos de la descripción incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente en todos los aspectos materiales:

- ¿Trata la descripción los principales aspectos del servicio prestado (dentro del alcance del encargo) que sería razonable esperar que fueran relevantes para las necesidades comunes de un amplio rango de auditores las entidades usuarias en la planificación de sus auditorías de los estados financieros de las entidades usuarias?
- ¿Se ha preparado la descripción con un nivel de detalle del cual se puede esperar que proporcione información suficiente a un amplio rango de auditores de las entidades usuarias para obtener conocimiento del control interno de conformidad con la NIA 315 (Revisada)¹⁴? No es necesario que la descripción cubra todos los aspectos del procesamiento por la organización de servicios ni de los

¹⁴ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

servicios prestados a entidades usuarias, ni es necesario que sea tan detallada como para permitir que un lector pudiera comprometer la seguridad u otros controles en la organización de servicios.

- ¿Se ha preparado la descripción de modo que no omita o distorsione la información que pueda afectar las necesidades comunes de las decisiones de un amplio rango de auditores de las entidades usuarias, por ejemplo, contiene la descripción alguna omisión significativa o inexactitudes en el procesamiento que conozca el auditor del servicio?
- Cuando se han excluido del alcance del encargo algunos de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, la descripción ¿identifica claramente los objetivos excluidos?
- ¿Han sido implementados los controles identificados en la descripción?
- ¿Se describen adecuadamente los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso? En la mayoría de los casos, la descripción de los objetivos de control está redactada de forma que se puedan cumplir los objetivos de control mediante un funcionamiento eficaz de los controles implementados únicamente por la organización de servicios. Sin embargo, en algunos casos los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios no los puede cumplir sola la organización de servicios ya que su consecución requiere que determinados controles sean implementados por las entidades usuarias. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, los objetivos de control son determinados por un regulador. Cuando la descripción incluya controles complementarios de las entidades usuarias, la descripción los identifica por separado junto con los objetivos de control específicos que no puede alcanzar sola la organización de servicios.
- Si se ha utilizado el método de inclusión, la descripción ¿identifica por separado los controles en la organización de servicios y los controles en la subcontratación? Si se ha utilizado el método de exclusión, la descripción ¿identifica las funciones realizadas por la subcontratación? Cuando se utiliza el método de exclusión, no es necesario que la descripción describa de manera detallada el procesamiento o los controles en la subcontratación.

A22. Los procedimientos del auditor del servicio para evaluar la presentación fiel de la descripción pueden incluir:

- Considerar la naturaleza de las entidades usuarias y el modo en que los servicios prestados por la organización de servicios pueden afectarlas, por ejemplo, si las entidades usuarias pertenecen a un determinado sector y si son reguladas por autoridades gubernamentales.
- Lectura de contratos tipo o de cláusulas estándar de contratos (en su caso) con entidades usuarias para obtener conocimiento de las obligaciones contractuales de la organización de servicios.
- Observar los procedimientos realizados por el personal de la organización de servicios.
- Revisar los manuales de políticas y procedimientos de la organización de servicios y otra documentación de los sistemas, por ejemplo, flujogramas y narrativas.

A23. En el apartado 21(a) se requiere que el auditor del servicio evalúe si los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor del servicio dicha evaluación:

- ¿Han sido fijados los objetivos de control por la organización de servicios o por terceros externos, tales como un regulador, un grupo de usuarios o un organismo profesional que aplican un proceso establecido transparente?
- Cuando los objetivos de control indicados han sido fijados por la organización de servicios, ¿están relacionados con los tipos de afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de un amplio rango de entidades usuarias, con las que es razonable esperar que estén relacionados los controles

en la organización de servicios? Aunque por lo general el auditor del servicio no podrá determinar el modo en el que los controles en una organización de servicios se relacionan específicamente con las afirmaciones incorporadas en los estados financieros de distintas entidades usuarias, utiliza su conocimiento de la naturaleza del sistema de la organización de servicios, así como de los controles y de los servicios que se prestan para identificar los tipos de afirmaciones con los que pueden estar relacionados los controles.

- Cuando los objetivos de control han sido fijados por la organización de servicios ¿son completos? Un conjunto completo de objetivos de control puede proporcionar a un amplio rango de auditores usuarios un marco para evaluar el efecto de los controles en la organización de servicios sobre las afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de las entidades usuarias.

A24. Los procedimientos del auditor del servicio para determinar si se ha implementado el sistema de la organización de servicios pueden ser similares a, y realizarse conjuntamente con, los procedimientos para obtener conocimiento de dicho sistema. También pueden comprender el seguimiento de elementos en el sistema de la organización de servicios y, en el caso de un informe tipo 2, la realización de indagaciones específicas sobre cambios en controles que fueron implementados durante el periodo. Los cambios que son significativos para las entidades usuarias o para sus auditores se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles (Ref: Apartados 23, 28(b))

A25. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o del *auditor de una entidad usuaria*, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporcionaría, en caso de que se aplicara de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales. Sin embargo, la *organización de servicios* o el *auditor del servicio* no conocen las circunstancias que determinarían en cada entidad usuaria que una incorrección producida por una desviación de un control sea material para dicha entidad usuaria. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor de una entidad usuaria, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

A26. El auditor del servicio puede considerar la utilización de flujogramas, cuestionarios o árboles de decisión para facilitar el conocimiento del diseño de los controles.

A27. Los controles pueden consistir en un cierto número de actividades dirigidas al cumplimiento de un objetivo de control. Por lo tanto, si el auditor del servicio evalúa que ciertas actividades no son eficaces para alcanzar un determinado objetivo de control, la existencia de otras actividades puede permitir al auditor del servicio concluir que los controles relacionados con el objetivo de control están adecuadamente diseñados.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

Evaluación de la eficacia operativa (Ref: Apartado 24)

A28. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o del *auditor de una entidad usuaria*, un control funciona adecuadamente si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, la *organización de servicios* o el *auditor del servicio* no conocen las circunstancias, al nivel de cada entidad usuaria, por las que una desviación de un control produciría una incorrección y, en su caso, si ésta sería material. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor del servicio, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Del mismo modo, la organización de servicios o el auditor del servicio no están en condiciones de determinar si una desviación de un control observada ocasionaría una incorrección material desde el punto de vista de una determinada entidad usuaria.

- A29. La obtención de conocimiento de los controles suficiente para opinar sobre la idoneidad de su diseño no es evidencia suficiente con respecto a su eficacia operativa, salvo si existe alguna automatización que garantice un funcionamiento sistemático de los controles tal como fueron diseñados e implementados. Por ejemplo, la obtención de información sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia sobre el funcionamiento del control en otros momentos. No obstante, debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la realización de procedimientos para determinar el diseño de un control automatizado y si ha sido implementado puede servir como evidencia de la eficacia operativa de dicho control, supeditada a la evaluación y prueba por el auditor del servicio de otros controles, tales como los controles sobre cambios en los programas.
- A30. Para ser de utilidad a los auditores de las entidades usuarias, un informe tipo 2 cubre por lo general un periodo mínimo de seis meses. Si el periodo es inferior a seis meses, el auditor del servicio puede considerar adecuado describir en su informe de aseguramiento los motivos de un periodo más corto. Las circunstancias que pueden dar lugar a un informe que cubra menos de seis meses incluyen cuando (a) se contrata al auditor del servicio en una fecha próxima a aquella en la que se ha de emitir el informe sobre controles; (b) la organización de servicios (o un determinado sistema o aplicación) lleva menos de seis meses en funcionamiento; o (c) se han realizado cambios significativos en los controles y no es factible esperar seis meses antes de emitir un informe o emitir un informe que cubra el sistema tanto antes como después de los cambios.
- A31. Puede ocurrir que determinados procedimientos de control no dejen evidencia de su funcionamiento que pueda ser probada en una fecha posterior y, en consecuencia, es posible que el auditor del servicio tenga necesidad de probar la eficacia operativa de dichos procedimientos de control en varios momentos a lo largo del periodo cubierto por el informe.
- A32. El auditor del servicio proporciona una opinión sobre la eficacia operativa de los controles durante cada periodo, por lo tanto, se necesita suficiente evidencia adecuada del funcionamiento de los controles durante el periodo actual para que el auditor del servicio pueda expresar una opinión. Sin embargo, el conocimiento de desviaciones observadas en anteriores encargos puede llevar al auditor del servicio a incrementar la extensión de las pruebas durante el periodo actual.

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 25(b))

- A33. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia que soporte que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor del servicio decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión de los informes de excepciones que detallan ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de TI) se consideran controles “indirectos”.
- A34. Debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia sobre la implementación de un control de aplicación automatizada, cuando se considera conjuntamente con la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles generales de la organización de servicios (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia importante sobre su eficacia operativa.

Medios de selección de elementos para su comprobación (Ref: Apartados 25(c) y 27)

- A35. Los medios de que dispone el auditor del servicio para seleccionar los elementos que serán comprobados son:
- (a) Selección de todos los elementos (examen al 100%). Puede resultar adecuado para probar controles que no son aplicados con frecuencia, por ejemplo, trimestralmente, o cuando la evidencia relativa a la aplicación del control hace que sea eficiente una prueba al 100%.
 - (b) Selección de elementos específicos. Puede resultar adecuado cuando una prueba al 100% no sería eficiente y el muestreo no sería eficaz, como, por ejemplo, cuando se prueban controles que no se aplican con la suficiente frecuencia como para que exista una población amplia para el muestreo, controles que se aplican mensualmente o diariamente y

- (c) Muestreo. Puede resultar adecuado para probar controles que son aplicados con frecuencia de manera uniforme y que dejan evidencia documentada de su aplicación.

A36. Aunque el examen selectivo de elementos específicos a menudo sea un medio eficiente de obtención de evidencia, no constituye muestreo. Los resultados de procedimientos aplicados a elementos seleccionados de esta manera no se pueden extrapolar a la población total; en consecuencia, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia sobre el resto de la población. Por otra parte, el muestreo tiene como finalidad permitir que se obtengan conclusiones sobre la totalidad de la población basadas en la comprobación de una muestra extraída de la misma.

El trabajo de la función de auditoría interna

Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 30)

A37. La función de auditoría interna puede ser responsable de proporcionar análisis, evaluaciones, seguridad, recomendaciones y otra información a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. La función de auditoría interna en una organización de servicios puede realizar actividades relacionadas con el sistema de control interno de la propia organización de servicios o actividades relacionadas con los servicios y sistemas, incluidos los controles, que la organización de servicios proporciona a las entidades usuarias.

Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización (Ref: Apartado 33)

A38. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de procedimientos diferentes o menos extensos que los que normalmente se requerirían:

- La naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a realizar, por los auditores internos son bastante limitados.
- El trabajo de los auditores internos se refiere a controles que son menos significativos para las conclusiones del auditor del servicio.
- El trabajo realizado, o a realizar por los auditores internos no requiere juicios subjetivos o complejos.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 34)

A39. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del auditor del servicio sobre trabajo específico de los auditores internos dependerá de su evaluación de la importancia de dicho trabajo para sus conclusiones (por ejemplo, la importancia de los riesgos que los controles probados intentan mitigar), de la evaluación de la función de auditoría interna y de la evaluación del trabajo específico de los auditores internos. Dichos procedimientos pueden incluir:

- el examen de elementos ya examinados por los auditores internos;
- el examen de otros elementos similares; y
- la observación de procedimientos realizados por los auditores internos.

Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor del servicio (Ref: Apartados 36-37)

A40. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la función de auditoría interna, dicha función no es independiente de la organización de servicios como se requiere que lo sea el auditor del servicio cuando realiza el encargo. El auditor del servicio es el único responsable de la opinión que expresa en su informe de aseguramiento y su responsabilidad no se reduce por el hecho de que utilice el trabajo de los auditores internos.

A41. La descripción por el auditor del servicio del trabajo realizado por la función de auditoría interna se puede presentar de varias maneras, por ejemplo:

- Mediante la inclusión de material introductorio en la descripción de las pruebas de controles indicando que al realizar las pruebas de controles se utilizó determinado trabajo de la función de auditoría interna.
- Mediante la atribución de determinadas pruebas a la auditoría interna.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartados 38, 40)

A42. Las manifestaciones escritas que se exigen en el apartado 38 son independientes de y adicionales a, la afirmación de la organización de servicios que se define en el apartado 9(o).

A43. Si la organización de servicios no facilita las manifestaciones escritas requeridas de conformidad con el apartado 38(c) de esta NIEA, puede resultar apropiado que la opinión del auditor del servicio sea una opinión modificada de conformidad con el apartado 55(d) de esta NIEA.

Otra información (Ref: Apartado 42)

A44. El Código de Ética del IESBA requiere que el auditor del servicio no se vincule con información cuando considere que la misma:

- (a) contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;
- (b) contiene declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u
- (c) omite u oculta información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error¹⁵.

Si otra información que se incluye en un documento que contiene la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios junto con el informe de aseguramiento del auditor del servicio contiene información orientada a futuro tal como planes de recuperación o de contingencia, o planes para modificaciones al sistema que tratarán las desviaciones que se identifican en el informe de aseguramiento del auditor del servicio, o manifestaciones de carácter promocional que no pueden ser razonablemente fundamentadas, el auditor del servicio puede solicitar que dicha información sea eliminada o reformulada.

A45. Si la organización de servicios rehúsa eliminar o reformular la otra información, entre las actuaciones adicionales que resultarían adecuadas se incluye, por ejemplo:

- Solicitar a la organización de servicios que obtenga asesoramiento jurídico para determinar el modo de actuar adecuado.
- Describir la incongruencia material o la incorrección de hecho material en el informe de aseguramiento.
- Retener el informe de aseguramiento hasta que se resuelva la cuestión.
- Renunciar al encargo.

Documentación (Ref: Apartado 51)

A46. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los

¹⁵ Código de Ética del IESBA, apartado 110.2.

archivos del encargo.¹⁶ Un plazo adecuado para completar dicha compilación habitualmente no excede de 60 días después de la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio.¹⁷

Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor del servicio (Ref: (Ref: Apartado 53)

A47. Los Anexos 1 y 2 contienen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento del auditor del servicio y de las correspondientes afirmaciones de la organización de servicios.

Usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento del auditor del servicio y propósito del mismo (Ref: Apartado 53(e))

A48. Los criterios utilizados en los encargos para informar sobre los controles en una organización de servicios únicamente son relevantes para proporcionar información sobre el sistema de la organización de servicios, incluidos los controles, a aquéllos que tienen conocimiento del modo en que el sistema ha sido utilizado por las entidades usuarias para la preparación de información financiera. En consecuencia, este hecho se menciona en el informe de aseguramiento del auditor del servicio. Adicionalmente, el auditor del servicio puede considerar adecuado incluir un párrafo que restrinja específicamente la distribución del informe de aseguramiento a los usuarios a los que se destina, su utilización por terceros o su utilización para otros propósitos.

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 54)

A49. En la descripción de la naturaleza de las pruebas de controles para un informe tipo 2, es útil para los lectores del informe de aseguramiento del auditor del servicio si este incluye:

- Los resultados de todas las pruebas en las que se han identificado desviaciones, incluso si se han identificado otros controles que permiten al auditor del servicio concluir que el objetivo de control relevante se ha alcanzado o si el control probado ha sido posteriormente eliminado de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- Información sobre los factores causantes de las desviaciones identificadas, siempre que el auditor del servicio los haya identificado.

Opiniones modificadas (Ref: Apartado 55)

A50. En el Anexo 3 se incluyen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento modificados del auditor del servicio.

A51. Incluso cuando el auditor del servicio haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar), puede ser adecuado que describa en el párrafo de fundamento de la modificación los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada y los efectos correspondientes.

A52. Cuando la denegación (abstención) de opinión se produzca por una limitación al alcance, por lo general no es adecuado identificar los procedimientos realizados ni incluir declaraciones que describan las características del encargo del auditor del servicio; hacerlo podría restar visibilidad a la denegación (abstención) de opinión.

Otras responsabilidades de comunicación (Ref: Apartado 56)

¹⁶ NICC 1, apartado 45.

¹⁷ NICC 1, apartado A54.

A53. Entre las actuaciones adecuadas para responder a las circunstancias mencionadas en el apartado 56 se incluyen:

- Obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicación con los responsables del gobierno de la organización de servicios.
- Comunicación con terceros (por ejemplo, el regulador) cuando sea requerido.
- Modificación de la opinión del auditor del servicio o inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones.
- Renunciar al encargo.

Anexo 1

(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Ejemplo de afirmación tipo 2 de la organización de servicios

Afirmación de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema [*tipo o nombre del mismo*] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes. [*Nombre de la entidad*] confirma que:

- (a) La descripción adjunta en las páginas [*bb-cc*] presenta fielmente el sistema [*tipo o nombre del mismo*] para procesar las transacciones de los clientes durante el periodo de [*fecha*] a [*fecha*]. Los criterios utilizados al realizar la presente afirmación fueron que la descripción adjunta:
 - (i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:
 - Los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas.
 - Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
 - Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfirió a los informes preparados para los clientes.
 - El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
 - El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
 - Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.
 - Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.
 - Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.

- (ii) Incluye los principales detalles de los cambios que se han producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo de *[fecha]* a *[fecha]*.
 - (iii) No omita ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.
- (b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo de *[fecha]* a *[fecha]*. Los criterios utilizados para realizar la presente afirmación fueron que:
- (i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;
 - (ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control; y
 - (iii) los controles se aplicaron de manera congruente tal y como fueron diseñados, y los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas, a lo largo del periodo de *[fecha]* a *[fecha]*.

Ejemplo 2: Ejemplo de afirmación tipo 1 de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema *[tipo o nombre del mismo]* y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera. *[Nombre de la entidad]* confirma que:

- (a) La descripción adjunta en las páginas *[bb-cc]* presenta fielmente el sistema *[tipo o nombre del mismo]* para procesar las transacciones de los clientes a *[fecha]*. Los criterios utilizados al realizar la presente afirmación fueron que la descripción adjunta:
 - (i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:
 - Los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas.
 - Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
 - Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes preparados para los clientes.
 - El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
 - El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
 - Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.

- Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.
 - Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.
- (ii) No omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.
- (b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a *[fecha]*. Los criterios utilizados para realizar la presente afirmación fueron que:
- (i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;
 - (ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control.

Anexo 2

(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor del servicio

Los siguientes ejemplos de informes son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Informe tipo 2 del auditor del servicio.**Informe del auditor del servicio independiente sobre la descripción de los controles, su diseño y su eficacia operativa**

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema [*tipo o nombre del mismo*] para procesar transacciones de clientes durante el periodo de [*fecha*] a [*fecha*] en páginas [*bb-cc*] (la descripción), y sobre el diseño y funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción.¹

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la afirmación adjunta a la misma que se muestra en la página [*aa*], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la afirmación; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Responsabilidades del auditor del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño y el funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 *Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que cumplamos los requerimientos de ética y que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y funcionan con eficacia.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema, y sobre el diseño y eficacia operativa de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente diseñados o no funcionen eficazmente. Nuestros procedimientos incluyeron probar la eficacia operativa de los controles que consideramos necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción. Un encargo de seguridad de este tipo también comprende la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página [*aa*].

¹ Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas. Así mismo, la extrapolación de cualquier evaluación de la efectividad a periodos futuros está sujeta al riesgo de que los controles en una organización de servicios puedan convertirse en inadecuados o fallar.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la página [aa]. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

- (a) La descripción presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] como se diseñó e implementó durante el periodo de [fecha] a [fecha];
- (b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción estuvieron adecuadamente diseñados durante el periodo de [fecha] a [fecha]; y
- (c) Los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción se alcanzaron, funcionaron eficazmente durante el periodo de [fecha] a [fecha].

Descripción de las pruebas de controles

Los controles específicos que se probaron y la naturaleza, momento de realización y resultados de dichas pruebas se detallan en las páginas [yy-zz].

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe y la descripción de las pruebas de controles de las páginas [yy-zz] se han preparado para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes.

[Firma del auditor del servicio]

[Fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio]

[Dirección del auditor del servicio]

Ejemplo 2: Informe tipo 1 del auditor del servicio.

Informe tipo 1 del auditor del servicio. Informe del auditor del servicio independiente sobre la descripción de los controles y su diseño

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema [*tipo o nombre del mismo*] para procesar transacciones de clientes a [*fecha*] (la descripción), y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción.²

No hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la afirmación adjunta a la misma que se muestra en la página [*aa*], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la afirmación; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Responsabilidades del auditor del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 *Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que cumplamos los requerimientos de ética y que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema y sobre el diseño de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente diseñados. Un encargo de aseguramiento de este tipo también incluye la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos de control que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página [*aa*].

Como indicamos anteriormente, no hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la página [*aa*]. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

² Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

- (a) La descripción presenta fielmente el sistema [*tipo o nombre del mismo*] a [*fecha*] como se diseñó e implementó; y
- (b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a [*fecha*].

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe se ha preparado únicamente para los clientes que han utilizado el sistema [*tipo o nombre del mismo*] de la organización de servicios XYZ y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera.

[Firma del auditor del servicio]

[Fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio]

[Dirección del auditor del servicio]

Anexo 3

(Ref: Apartado A50)

Ejemplos de informe de aseguramiento modificados del auditor del servicio

Los siguientes ejemplos de informes modificados son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones. Se basan en los ejemplos de informes del Anexo 2.

Ejemplo 1: Opinión con salvedades - la descripción del sistema realizada por la organización de servicios no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales.

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La descripción adjunta indica en la página [mn] que la organización de servicios XYZ utiliza números de identificación de los operadores y claves para impedir accesos no autorizados al sistema. Basándonos en nuestros procedimientos, los cuales incluyeron indagaciones mediante preguntas al personal y la observación de las actividades, hemos determinado que los números de identificación de los operadores y las claves se utilizan en las Aplicaciones A y B pero no en las Aplicaciones C y D.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la afirmación de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

(a) ...

Ejemplo 2: Opinión con salvedades – los controles no están adecuadamente diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcancen aunque los controles funcionen eficazmente.

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se indica en la página [mn] de la descripción adjunta, de vez en cuando la organización de servicios XYZ realiza cambios en los programas de las aplicaciones con el fin de corregir deficiencias o de aumentar su capacidad. Los

procedimientos que se siguen para determinar si se deben realizar cambios, para el diseño de los cambios y para su implementación, no incluyen su revisión y aprobación por personas autorizadas que sean independientes de las que participan en la realización de los cambios. Tampoco se han establecido requisitos de probar tales cambios o de proporcionar los resultados de las pruebas a un revisor autorizado antes de implementar los cambios.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la afirmación de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

(a) ...

Ejemplo 3: Opinión con salvedades – los controles no funcionaron con eficacia durante el periodo especificado (sólo en informes tipo 2)

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. Sin embargo, como se indica en la página [mn] de la descripción, dicho control no funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa debido a un error de programación. El resultado fue que no se cumpliera el objetivo de control “Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos” durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa. XYZ implementó un cambio en el programa que realiza el cálculo y nuestras pruebas indican que funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la afirmación de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

Ejemplo 4: Opinión con salvedades – El auditor del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. No obstante, los registros electrónicos de la realización de dicha conciliación durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* y el *dd/mm/aaaa* fueron borrados como resultado de un error de procesamiento informático y, en consecuencia, no pudimos probar el funcionamiento de dicho control durante ese periodo. En consecuencia, no pudimos determinar si el objetivo de control “Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos” funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* y el *dd/mm/aaaa*.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la afirmación de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

(a) ...