

## CONSIDERACIONES DE AUDITORIA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS (NIA-ES 402)

Esta NIA-ES, que figura dentro del bloque o serie segundo 300-499 “*Planificación, evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados*”, recoge los procedimientos a llevar a cabo por el auditor de una entidad cuando se da la circunstancia de que ésta ha exteriorizado alguno de los procesos de administración de forma que utiliza a una empresa de servicios para que ejecute, registre o procese sus transacciones.

Muchas entidades externalizan aspectos de su negocio que comprenden desde la realización de una tarea específica, bajo la dirección de una entidad, hasta la sustitución de unidades o funciones enteras de negocio de la entidad, así como la función de cumplimiento de obligaciones fiscales. Muchos de los servicios prestados son parte integrante de actividades empresariales de la entidad, pero no todos son relevantes para la auditoría, salvo que sean parte del sistema de información de la entidad usuaria.

En la normativa anterior existía una NTA sobre “Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración”, con parecidos procedimientos pero no tan desarrollada.

### 1.- Introducción

La NIA-ES 402 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios.

Los servicios prestados por la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria, cuando afecten a alguno de los siguientes aspectos:

- Los tipos de transacciones que son significativos para los estados financieros (EEFF) de la entidad usuaria.
- Los procedimientos (tecnológicos o manuales), mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los EEFF.
- Los correspondientes a los registros contables.
- El modo en que el sistema de información de la entidad usuaria capta los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativas para los EEFF.
- El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los EEFF de la entidad usuaria, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativa; y
- Los controles sobre los asientos en el libro diario, incluidos los asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.

La naturaleza y extensión del trabajo a realizar por el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados dependen de la naturaleza de dichos servicios y si son significativos, así como la relevancia para la auditoría.

## 2.- Objetivo

Los objetivos del auditor, cuando la entidad auditada exterioriza servicios, son:

- a) Obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los controles internos de la entidad usuaria relevantes para la auditoría, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, y
- b) Diseñar y planificar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

## 3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA-ES figuran una serie de definiciones, entre las que podemos destacar:

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

- a) Su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de los controles; y
- b) Una descripción de las pruebas de los controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.

*d) Auditor de la entidad prestadora del servicio:* auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los servicios de ésta.

*e) Organización de servicios:* organización externa que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades.

*f) Sistema de la organización de servicios:* políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio.

*g) Subcontratación de la organización de servicios subcontratada:* organización de servicios contratada por otra organización de servicios para prestar alguno de los servicios a la entidad usuaria.

*h) Auditor de la entidad usuaria:* auditor que audita y emite el informe de auditoría de una entidad usuaria.

*i) Entidad usuaria:* entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

#### **4.- Requerimientos**

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES, son:

4.1 Obtención de **conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno**, por parte del auditor de la entidad usuaria sobre:

- a) La naturaleza y significatividad de dichos servicios, incluido su efecto en el control interno;
- b) La naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o procesos de información financiera afectados;
- c) El grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la entidad usuaria; y
- d) La naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios;

- Para la **obtención de conocimiento del control interno relevante** para la auditoría, el auditor de la entidad usuaria:
  - evaluará el diseño y la implementación de los controles relevantes de la entidad usuaria relacionados con los servicios prestados, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización;
  - determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados, para valorar riesgos;
  - si no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, lo obtendrá mediante uno o más de los siguientes procedimientos:
    - obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2;
    - contactando con la organización de servicios para obtener información específica;
    - visitando la organización y aplicando procedimientos sobre sus controles relevantes; o
    - recurriendo a otro auditor con estos fines.
  
- **Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2**, para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios. Para determinar si la evidencia de auditoría proporcionada por estos informes es suficiente y adecuada, el auditor de la entidad:
  - deberá satisfacerse de:
    - a) La competencia profesional del auditor de la organización de servicios y de su independencia.
    - b) La adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe.
  - Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría:
    - a) Evaluará si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o períodos para los fines del auditor de la entidad usuaria.
    - b) Evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento del control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría; y

- c) Determinará si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes y, si los ha implementado.

**4.2 Con el fin de responder a los riesgos valorados de incorrección material**, el auditor de la entidad usuaria:

- a) determinará si los registros mantenidos en la entidad usuaria proporcionan evidencia de auditoría con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros, y en caso contrario,
- b) aplicará procedimientos de auditoría posteriores en la organización de servicios o recurrirá a otro auditor para que los aplique.

Pruebas de controles:

Cuando la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria comporte la expectativa de que los controles de la organización de servicios operen eficazmente, el auditor obtendrá dicha evidencia mediante la obtención de un informe tipo 2, aplicando pruebas de controles o recurriendo a otro auditor para que lleve a cabo las pruebas necesarias.

**4.3. Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización subcontratada:**

Si los servicios excluidos son relevantes, el auditor de la entidad usuaria aplicará los requerimientos de la presente norma a esos servicios.

**4.4 Fraude, incumplimientos legales, e incorrecciones en relación con las actividades de la organización de servicios**

El auditor de la entidad usuaria indagará ante la dirección de la entidad sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la propia entidad tiene conocimiento de Fraude, Incumplimientos legales o incorrecciones no corregidas, que afecten a los estados financieros, evaluando cómo pueden afectar a los procedimientos posteriores que se deben aplicar y a sus conclusiones e informe de auditoría.

**4.5 Informe de la entidad auditada**

La opinión del auditor de la entidad usuaria será:

- Opinión modificada: si no puede obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria.

Si la referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio es relevante para entender la opinión modificada, se indicará que dicha mención no reduce su responsabilidad en relación con la opinión de auditoría.

- Opinión no modificada: no se referirá al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio, salvo que lo requieran disposiciones legales o reglamentarias, en cuyo caso se incluirá la misma mención que en el párrafo anterior.

## **5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **5.1 *Obtención de conocimiento de los servicios prestados por la organización de servicios, incluido el control interno (A1 a A14)***

5.1.1 La Guía incorpora una serie de ejemplos de **fuentes de información** a través de las cuales puede obtenerse **información** sobre la naturaleza de los **servicios relevantes prestados** por la organización de servicios (llevarna de registros contables, gestión de activos, el inicio, registro o procesamiento de transacciones en calidad de agente de la entidad usuaria), **tales como:**

- Manuales de usuario y manuales técnicos,
- descripciones de sistemas,
- contrato de prestación de servicios,
- informes de la organización de servicios o de su auditor; y
- el conocimiento que tiene el auditor de la entidad usuaria de la empresa que los presta.

**El uso en las entidades de pequeña dimensión** de servicios externos de contabilidad, no exime a la dirección o responsables de gobierno de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros.

5.1.2 La significatividad de los controles de la organización de servicios depende de la **naturaleza de los servicios prestados, incluida la naturaleza e importancia relativa de las transacciones** que procesa para la entidad usuaria.

5.1.3 La significatividad de dichos controles también dependen del **grado de interacción** entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria.

5.1.4 En **el contrato de prestación de servicios** se pueden recoger cuestiones como: la información a proporcionar a la entidad usuaria y responsabilidades, indemnizaciones por incumplimiento, si está prevista la emisión de un informe sobre sus controles de tipo 1 o tipo 2, el acceso del auditor de la entidad usuaria a los registros contables de la entidad usuaria que mantiene la organización de servicios y la comunicación entre los auditores de ambas entidades para **pruebas de controles y procedimientos sustantivos** en relación con transacciones y saldos de los estados financieros que realiza la organización de servicios.

5.1.5 La norma aclara aspectos relativos a la relación entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la organización de servicios (se puede ver un ejemplo en A12 de la guía de actuación).

5.1.6 La entidad usuaria **puede establecer controles sobre los servicios prestados**, sobre los que su auditor pueda **realizar pruebas de su eficacia**.

5.1.7 La actuación del auditor de la entidad usuaria **sobre los procedimientos a aplicar cuando no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria**, puede verse influida por: la dimensión de la entidad como de la organización de servicios, complejidad de las transacciones, ubicación de la organización, si se espera que los procedimientos sean eficaces y la naturaleza de la relación entre ambas.

Además, la organización de servicios **puede contratar a un auditor** para que emita un informe de tipo 1 o tipo 2. Y, en caso de no existir informe, **la visita a la organización de servicios** por parte del auditor de la entidad usuaria puede ser el procedimiento más eficaz para que este obtenga conocimiento de sus controles. También se puede recurrir a otro auditor o al auditor de la entidad prestadora del servicio para que apliquen procedimientos sobre los controles relevantes.

Si **existe subcontratación** por parte de la organización de servicios, el auditor de la entidad usuaria, para determinar la significatividad de los controles con respecto a los controles internos de la entidad usuaria, tendrá en cuenta el grado de la interacción entre las tres entidades, y la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas.

5.1.8 **Un informe del tipo 1 o tipo 2**, sustenta el conocimiento del auditor sobre la entidad usuaria, con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material; pero un **informe de tipo 1 no proporciona evidencia** alguna de la eficacia operativa de los controles relevantes.

## 5.2 Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (A24 a A39)

Que la utilización de una organización de servicios aumente el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados y de los controles sobre dichos servicios. **Si la organización de servicios tiene a su cargo elementos de los registros contables de la entidad usuaria que resultan materiales**, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga acceso directo a dichos registros de la organización de servicios con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

**Para determinar la naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría** a obtener en relación con los saldos o transacciones realizados por una organización de servicios, el auditor de la entidad usuaria (u otro auditor, si existe acuerdo) puede aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Examen de registros y documentos de la entidad usuaria;
- b) Examen de registros mantenidos por la organización de servicios (se puede recurrir a otro auditor);
- c) Obtención de confirmaciones de la organización de saldos y transacciones. Constituyen evidencia de auditoría si la entidad usuaria mantiene registros independientes de la organización; y

d) Aplicación de procedimientos analíticos.

**Cuando se externalice alguna o todas sus funciones financieras**, puede ser que parte significativa de la evidencia de auditoría se encuentre en la organización de servicios, entonces puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en la organización de servicios por el auditor de la entidad usuaria o por otro auditor por cuenta de éste. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede proporcionar un informe del tipo 2. La participación de otro auditor no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria.

### 5.2.1 Pruebas de controles

En determinadas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria deberá llevar a cabo pruebas sobre controles relevantes de una organización de servicios cuando:

- a) El auditor de la entidad usuaria confía en la eficacia de los controles de la organización; o
- b) Los procedimientos sustantivos, solos o combinados con pruebas sobre eficacia operativa de controles de la entidad usuaria, no proporcionan evidencia de auditoría suficiente.

Si no dispone de un Informe de tipo 2, se puede solicitar que se contrate un auditor de servicios, que incluya pruebas de la eficacia operativa de los controles. Este informe se utiliza como evidencia de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente, dependiendo del periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización, el alcance del trabajo y los resultados de dichas pruebas.

También puede resultar necesario obtener evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles relevantes o, durante el período de las pruebas.

En relación con lo anterior, se requiere que el auditor de la entidad usuaria **comunique por escrito** a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas encontradas durante la auditoría.

### 5.3 Informes tipo 1 o tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada (A40)

Si la organización de servicios subcontrata a otra, el informe tipo 1 o tipo 2 de su auditor puede incluir o excluir los controles de la subcontratada.

Si están excluidos del informe los controles de la subcontratada, y son relevantes los servicios prestados, se requiere que se apliquen por el auditor de la entidad usuaria los requerimientos de esta NIA-ES.

5.4 **La organización de servicios puede estar obligada, por contrato, a revelar a las entidades usuarias** cualquier fraude, incumplimiento legal o incorrecciones no corregidas atribuibles a la dirección de la organización de servicios o a sus empleados. En este caso, el auditor de la entidad

usuaria indagará ante la dirección si se le ha informado sobre ese tipo de cuestiones y evaluará si las posibles situaciones comunicadas afectan a los procedimientos de auditoría posteriores (A41).

#### 5.5 Información del auditor de la entidad usuaria (A42 a A44):

**Existirá una limitación al alcance** en el informe de auditoría (opinión modificada en el informe de auditoría del auditor de la entidad usuaria) cuando:

- No pueda obtener conocimiento suficiente de los servicios prestados y por lo tanto no tenga una base suficiente para identificar y valorar riesgos significativos;
- No pueda obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles cuando la valoración del riesgo supone que éstos funcionan eficazmente; o
- No tiene acceso directo a los registros mantenidos por la organización de servicios, y la evidencia de auditoría sólo está disponible en dichos registros.

#### **6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores**

La NIA-ES 402, ya **tenía una NTA antecesora**, publicada por el ICAC el 26 de marzo de 2004. En su título la única diferencia es que cambia *“entidades que exteriorizan procesos de administración”* por *“entidad que utiliza una organización de servicios”* en la NIA-ES.

El objetivo de esta NIA-ES, cuando se utilizan estos servicios, es obtener conocimiento suficiente para identificar, valorar y dar respuesta a los riesgos de incorrección material, es más concreta que la NTA anterior, que establecía criterios de actuación del auditor. La NIA-ES está **más desarrollada en relación con los procedimientos a llevar a cabo por el auditor de la entidad usuaria.**

En la anterior NTA la relación con el auditor de la organización de servicios se remitía a la norma técnica de *“Relación entre Auditores”*; en la NIA-ES se refieren a la NIA 600 (Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)).

La NTA incluía en el Anexo un ejemplo de informe del auditor de una empresa de servicios sobre los procedimientos efectuados sobre los sistemas contables y del control interno de la organización de servicios. La NIA-ES no recoge ningún modelo, si bien remite a la Norma internacional sobre encargos de aseguramiento (International Standard on Assurance Engagements, ISAE 3402) y, además, de la guía de aplicación se puede deducir su contenido para los dos tipos de informe que la norma define.

La NIA-ES obliga al auditor de la entidad usuaria, en la utilización de los informes tipo 1 o tipo 2, a verificar la competencia profesional del auditor de la organización de servicios (con la norma anterior solo si existían informes de terceros), y a comunicar a la dirección o a los responsables de gobierno de las deficiencias de control interno identificadas en los informes de la organización de servicios, no implementados en la entidad usuaria.

Además, el auditor debe indagar ante la dirección sobre si la organización de servicios ha informado, o si la entidad usuaria tiene conocimiento de **fraude o incumplimientos legales e incorrecciones no corregidas** que afecten a los estados financieros, y su efecto en el informe de auditoría.

### **7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 402**

Supone una adaptación a **los nuevos procedimientos de trabajo de auditoría** en los encargos por la aplicación de la NIA-ES 402, sin ser un cambio sustancial, debido a la existencia de una NTA anterior similar.

Eso sí, ahora **no disponemos de un modelo de informe** de procedimientos acordados sobre los sistemas contables y de control interno de la empresa de servicios, como en la norma anterior. En esta NIA-ES, se definen dos informes: tipo 1 sobre la descripción y diseño de los controles de la organización de servicios, y tipo 2, en el que se añade la eficacia operativa de dichos controles, que ha de obtener el auditor para cumplir con los objetivos de esta norma; para lo cual se remite a la ISAE 3402.

### **8.- Normativa de referencia**

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y otras normas internacionales sobre encargos de aseguramiento, que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 265 Comunicación de deficiencias de control interno.
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA-ES 600 Consideraciones especiales. Auditorías de estados financieros de grupos
- NIA-ES 705 Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente,
- ISAE 3402 (propuesta) Informes de seguridad sobre controles en las organizaciones de servicios externos. Norma no adaptada a la normativa española de auditoría de cuentas.

**CNyP y Departamento Técnico  
REA+REGA Audidores del CGE**