BOLETÍN

7090

PROYECTO PARA AUSCULTACIÓN

INFORME DE ATESTIGUAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES DE ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

(Vigente a partir del
1 de septiembre de 2011)

Para recibir comentarios hasta

el 31 de julio de 2011

MAYO 2011

IMCP

CONAA
Comisión de Normas de
Auditoría y Aseguramiento

México, D.F., a 31 de mayo de 2011.

A la Membrecía del
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Se acompaña el nuevo Boletín 7090, *Informe de atestiguamiento sobre los controles de una organización de servicios,* el cual fue aprobado por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), en su reunión efectuada el 8 de abril de 2011, así como por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto en su junta celebrada el 20 de mayo de 2011.

La CONAA consideró conveniente emitir el boletín mencionado en el párrafo anterior, basado fundamentalmente en la ISAE 3402, *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*, emitida por la *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

El Boletín 7090 se refiere a los trabajos de atestiguamiento realizados por un auditor (contador público independiente), para proporcionar un informe a ser utilizado por las entidades usuarias y sus auditores externos, sobre los controles de una organización que le presta servicios a las entidades usuarias y que, probablemente, el control interno de la información financiera relativa es importante para la entidad usuaria.

Este boletín incluye dos secciones: la primera, se refiere fundamentalmente a la sección normativa; y la segunda, que se le

denominó “Aplicación y otro material explicativo”, identificadas claramente en párrafos con numeración antecedida con la letra “A”, la cual es parte integrante del boletín, es donde se amplían y ejemplifican conceptos normativos contenidos en la primera sección.

La vigencia del boletín es a partir del 1 de septiembre de 2011.

El plazo de auscultación del Boletín 7090, *Informe de Atestiguamiento sobre los Controles de una Organización de Servicios*, concluye el 31 de julio de 2011, por lo que las sugerencias y comentarios deben enviarse al domicilio del Instituto Mexicano de Contadores Públicos o al correo electrónico *auscultaciones.conpa@imcp.org.mx,* con atención a la Vicepresidencia de Legislación.

Atentamente,

C.P.C. Fernando J. Morales Gutiérrez
Vicepresidente de Legislación

C.P.C. Gabriel Llamas Monjardín
Presidente de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento

INFORME DE ATESTIGUAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

(Vigente a partir del 1 de septiembre de 2011)

CONTENIDO

Párrafo

Introducción

Alcance de esta norma 1-6

Fecha de vigencia 7

Objetivos 8

Definiciones 9

Requerimientos

Normativos 10

Éticos 11

Administración y encargados del gobierno corporativo 12

Aceptación y continuidad 13-14

Evaluación de lo apropiado de los criterios..... 15-18

Materialidad.....19

Obtención de un entendimiento del sistema
de la organización de servicios 20

Obtención de evidencia relacionada con
la descripción..... 21-22

Obtención de evidencia relacionada con el
diseño de los controles.....23

Obtención de evidencia relacionada con la
efectividad operativa de los controles..... 24-29

Trabajo de una función de auditoría interna..... 30-37

Representaciones escritas..... 38-40

Otra información..... 41-42

Hechos posteriores 43-44

Documentación..... 45-52

Preparación del informe de atestiguamiento
del auditor de la organización de servicios..... 53-55

Otras responsabilidades de comunicación.....56

Guía de aplicación y otro material explicativo

Alcance de esta norma A1-A2

Definiciones.....A3-A4

Requerimientos éticos A5

La administración y los encargados
del gobierno corporativo A6

Aceptación y continuidad..... A7-A12

Evaluación de lo apropiado de los criterios.....A13-A15

Materialidad.....A16-A18

Obtención de un entendimiento del sistema
de la organización de servicios A19-A20

Obtención de evidencia relacionada
con la descripción.....A21-A24

Obtención de evidencia relacionada con
el diseño de los controles A25-A27

Obtención de evidencia relacionada con
la efectividad operativa de los controles A28-A36

El trabajo de la función de auditoría interna A37-A41

Representaciones escritas.....A42-A43

Otra información..... A44-A45

Documentación..... A46

Preparación del informe de atestiguamiento
del auditor de la organización de servicios... A47-A52

Otras responsabilidades de comunicaciones A53

Apéndice 1:	Ejemplos de aseveraciones de la organización de servicios
Apéndice 2:	Ejemplos de informes de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios
Apéndice 3:	Ejemplos de informes de atestiguamiento modificados del auditor de la organización de servicios

Este Boletín 7090, *Informe de atestiguamiento sobre los controles de una organización de servicios*, debe leerse junto con el Prefacio de las normas de auditoría, de revisión de atestiguamiento y de otros servicios relacionados.

INFORME DE ATESTIGUAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

Introducción

Alcance de esta norma

1. Esta norma para atestiguar se refiere a los trabajos de atestiguamiento realizados por un auditor (contador público independiente), para proporcionar un informe a ser utilizado por las entidades usuarias y sus auditores externos, sobre los controles de una organización que le presta servicios a las entidades usuarias y que probablemente es importante para la entidad usuaria, el control interno de la información financiera relativa. Esta norma es un complemento de la Norma Internacional de Auditoría 402,[1] puesto que los informes preparados de conformidad con esta norma, pueden proporcionar evidencia apropiada según dicha norma. (Párrafo A1)

2. El Marco de referencia para trabajos de atestiguamiento, establece que un trabajo de atestiguamiento puede ser un trabajo de "atestiguamiento razonable" o un trabajo de "atestiguamiento limitado"; un trabajo de atestiguamiento puede estar "basado en aseveraciones" o ser un trabajo de

1 NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio.*

"reporte directo", y que la conclusión del atestiguamiento para un trabajo con base en aseveraciones puede ser redactado en términos de la aseveración de la parte responsable o directamente en función de la materia y los criterios.[2] Esta norma solo se refiere a los trabajos basados en aseveraciones que transmiten un atestiguamiento razonable, con la conclusión de trabajo redactada directamente en función de la materia y los criterios.[3]

3. Esta norma es aplicable cuando la organización de servicios es responsable de, o de alguna forma, puede aseverar sobre el adecuado diseño de los controles. Esta norma no se refiere a los trabajos de atestiguamiento para emitir un informe sobre:

   (a) Si los controles de una organización de servicios operan como se describe, o

   (b) Si los controles en una organización de servicios distintos de los relacionados con el servicio que pudiera ser relevante para el control interno de las entidades usuarias, en relación con su información financiera (por ejemplo, los controles que afectan la producción o el control de calidad de las entidades usuarias).

   Esta norma; sin embargo, ofrece algunos lineamientos para los trabajos realizados según la normatividad vigente.

4. Además de emitir un informe de atestiguamiento sobre los controles, un auditor de una organización de servicios tam-

2 Marco de referencia para trabajos de **atestiguamiento**, párrafos 10, 11 y 57.

3 Párrafos 13 y 52(k) de esta norma.

bién puede ser contratado para proporcionar los siguientes informes, que no son tratados en esta norma:

(a) Informe sobre las transacciones o saldos de la entidad usuaria, mantenidos por una organización de servicios; o

(b) Informe sobre los procedimientos convenidos sobre los controles en una organización de servicios.

Relación con otros pronunciamientos profesionales

5. El desempeño de trabajos de atestiguamiento distintos de la auditoría o revisión de información financiera histórica requiere que el auditor de la organización de servicios cumpla con la normatividad vigente. La normatividad vigente incluye requerimientos relacionados con temas como la aceptación del trabajo, planificación, evidencia y documentación, que se aplican a todos los trabajos de atestiguamiento, incluyendo los trabajos a que se refiere esta norma. Esta norma amplía la aplicación de la normatividad vigente a un trabajo de atestiguamiento razonable para informar sobre los controles de la organización de servicios. El marco de referencia para trabajos de atestiguamiento define y describe los elementos y objetivos de un trabajo de esta índole y proporciona el contexto para entender esta norma.

6. El cumplimiento de la normatividad vigente requiere, entre otras cosas, que el auditor de la organización de servicios cumpla con el *Código de Ética Profesional* e implemente procedimientos de control de calidad que le son aplicables a un trabajo individual.

Fecha de vigencia

7. Esta norma es vigente a partir del 1 de septiembre de 2011.

Objetivos

8. Los objetivos del auditor de la organización de servicios son:

   (a) Obtener certidumbre razonable de que, en todos los aspectos importantes, sobre la base de criterios adecuados:

      i. La descripción del sistema de la organización de servicios se presenta razonablemente como se diseñó y aplicó en todo el periodo especificado (o en el caso de un informe de Tipo 1 [Párrafo 9-j], a una fecha determinada);

      ii. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema preparada por la organización de servicios fueron diseñados adecuadamente durante el periodo de tiempo específico (o en el caso de un informe de Tipo 1, a una fecha determinada);

      iii. En caso de que se incluya en el alcance del trabajo, los controles operan efectivamente para proporcionar un atestiguamiento razonable de que los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema preparada por la orga-

nización de servicios, se cumplieron durante el periodo de tiempo específico.

(b) Informar sobre los asuntos descritos en el inciso (a) anterior, de conformidad con los hallazgos del auditor de la organización de servicios.

Definiciones

9. Para los efectos de esta norma, los siguientes términos tienen el significado que se atribuye a continuación:

a) Método de exclusión. Método para efectuar los servicios proporcionados por una organización de sub-servicios, donde la descripción del sistema de la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por una organización de sub-servicios, pero los objetivos de control pertinentes y los controles relacionados de dicha organización de sub-servicios se excluyen de la descripción del sistema de la organización de servicios y del alcance del trabajo del auditor de la organización de servicios. La descripción del sistema de la organización de servicios y el alcance del trabajo del auditor de dicha organización de servicios, incluyen la revisión de los controles de la organización de servicios para monitorear la efectividad de los controles establecidos en la organización de sub-servicios, los cuales pueden incluir la revisión del informe de la organización de servicios sobre los controles en tal organización de sub-servicios.

b) Controles complementarios de la entidad usuaria. Los controles que la organización de servicios asume, en el diseño de su servicio, que serán implementados por las entidades usuarias, deben ser los necesarios para alcanzar los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios de su sistema.

c) Objetivos de control. La finalidad o propósito de un aspecto particular de los controles. Los objetivos de control se relacionan con los riesgos que los controles tratan de mitigar.

d) Controles establecidos en la organización de servicios. Son los controles establecidos para el logro de un objetivo de control que está cubierto en el informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios. (Párrafo A3)

e) Controles establecidos en la organización de sub-servicios. Son los controles establecidos en una organización de sub-servicios, para proporcionar un atestiguamiento razonable sobre el logro de los objetivos de control.

f) Criterios. Los puntos de referencia utilizados para evaluar o medir algún asunto, incluyendo, cuando sea relevante, puntos de referencia para presentación y revelación.

g) Método de inclusión. El método para cumplir con los servicios proporcionados por una organización de

sub-servicios, según el cual, la descripción de sus sistemas incluye la naturaleza de los servicios proporcionados por la organización de sub-servicios, los objetivos de control relevantes y los controles relativos, están incluidos en la descripción del sistema de la organización de servicios y en el alcance del trabajo del auditor de la organización de servicios. (Párrafo A4)

h) Función de auditoría interna. Una actividad de evaluación establecida o proporcionada como servicio a la organización de servicios. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear la efectividad y lo adecuado del control interno.

i) Auditores internos. Las personas que realizan las actividades de la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o a una función equivalente.

j) Informe sobre la descripción y diseño de los controles de una organización de servicios (denominado en esta norma como un “Informe de Tipo 1”). Informe que incluye:

(i) La descripción del sistema de la organización de servicios;

(ii) Una aseveración escrita por la organización de servicios de que, en todos los aspectos importantes y con base en criterios adecuados:

a. La descripción presenta razonablemente el diseño e implementación del sistema de la organización de servicios a una fecha específica; y

b. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios, fueron diseñados apropiadamente, a una fecha específica;

(iii) Un informe del auditor de la organización de servicios que transmite un atestiguamiento razonable sobre los puntos descritos en el subinciso (ii) a y b anterior.

k) Informe sobre la descripción, diseño y efectividad operativa de los controles en una organización de servicios (denominado en esta norma como un "Informe de Tipo 2"). Un informe que incluye:

(i) La descripción del sistema de la organización de servicios;

(ii) Una aseveración escrita por la organización de servicios de que, en todos los aspectos importantes y con base en criterios adecuados:

a. La descripción presenta razonablemente el diseño e implementación del sistema de la organización de servicios durante un periodo especifico;

b. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios fueron diseñados adecuadamente durante un periodo de tiempo específico; y

c. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios operan efectivamente durante un periodo de tiempo específico;

(iii) Un informe del auditor de la organización de servicios que:

a. Proporciona un atestiguamiento razonable sobre los asuntos descritos en el sub-inciso (ii) a, b y c anteriores; e

b. Incluye una descripción de las pruebas de los controles y los resultados de las mismas.

l) Auditor. Contador público independiente con el conocimiento y experiencia apropiados, que es contratado para proporcionar un informe de atestiguamiento sobre los controles de una organización de servicios. En adelante será mencionado como el contador público independiente, el auditor, el auditor de servicio o el auditor de la organización de servicios, en forma indistinta.

m) Organización de servicios. Organización independiente (segmento o parte relacionada), que proporciona servicios a usuarios de la entidad, como parte de los propios sistemas de información relevantes para la información financiera.

n) Sistemas de la organización de servicios. Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para proporcionar a una entidad usuaria, servicios cubiertos por el informe del auditor de la organización de servicios. La descripción del sistema por parte de la organización de servicios incluye la identificación de: los servicios y periodo cubierto, o en el caso de un informe de Tipo 1, la fecha a la que se refiere la descripción, los objetivos de control y los controles relacionados.

o) Aseveración de la organización de servicios. La aseveración escrita sobre los asuntos mencionados en el párrafo 9(k) (ii) (o párrafo 9(j) (ii), en el caso de un informe de Tipo 1.

p) Organización de sub-servicios. Una organización de servicios utilizada por otra organización de servicios para desempeñar algún servicio proporcionado a los usuarios de la entidad, como parte de los propios sistemas de información relevantes para la emisión de información financiera.

q) Prueba de los controles. Procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la efectividad operativa de

los controles establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios.

r) Auditor del usuario. Auditor que audita y reporta sobre los estados financieros de una entidad usuaria.[4]

s) Entidad usuaria. Entidad que utiliza los servicios de una organización de servicios.

Requerimientos

Normativos

10. El auditor de la organización de servicios no representará el cumplimiento de esta norma, a menos de que haya cubierto los requerimientos de esta norma y de la demás normatividad vigente.

Éticos

11. El auditor de la organización de servicios deberá cumplir los requerimientos éticos relevantes, que incluyen los relativos a independencia aplicables a los trabajos de atestiguamiento. (Párrafo A5)

Administración y encargados del gobierno corporativo

12. Cuando esta norma obligue al auditor de la organización de servicios a interrogar, a solicitar declaraciones de, comuni-

4 Para una organización de sub- servicios, el auditor de una organización de servicios que utiliza los servicios de la organización de sub-servicio también es un auditor usuario.

carse con, u otra forma de interactuar con la organización de servicios, debe determinar la(s) persona(s) adecuada(s) de la Administración o estructura del Gobierno Corporativo de la organización de servicios con quienes interactuará. Esto incluye la consideración de la(s) persona(s) con responsabilidades y conocimientos relevantes sobre los asuntos en cuestión. (Párrafo A6)

Aceptación y continuidad

13. Antes de aceptar o continuar un trabajo, el auditor de la organización de servicios debe:

(a) Determinar si:

i. El auditor de la organización de servicios tiene la capacidad y competencia profesional para realizar el trabajo; (Párrafo A7)

ii. Los criterios que serán aplicados por la organización de servicios para preparar la descripción de su sistema son apropiados y estarán disponibles para las entidades usuarias y sus auditores externos; y

iii. El alcance del trabajo y la descripción del sistema de la organización de servicios no serán tan limitados, de tal forma que sean poco útiles para las entidades usuarias y sus auditores externos.

(b) Obtener el acuerdo de la organización de servicios, acerca de que reconoce y entiende su responsabilidad:

(i) Sobre la preparación de la descripción de su sistema y la aseveración que acompaña la organización de servicios, relativa a la integridad, exactitud y método de presentación de esa descripción y aseveración; (Párrafo A8)

(ii) De tener una base razonable para sustentar la aseveración de la administración de la organización de servicios que acompaña la descripción de su sistema; (Párrafo A9)

(iii) De establecer en la aseveración de la organización de servicios, los criterios que utilizó para preparar la descripción de su sistema;

(iv) De establecer en la descripción de su sistema:

a. Los objetivos de control; y

b. Cuando estos sean especificados por las leyes, regulaciones u otro interesado (por ejemplo, un grupo usuario o un organismo profesional), la parte que los especifica;

(v) De identificar los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema, y de diseñar e implementar los controles para proporcionar un atestiguamiento razonable de que aquellos riesgos no impedirán el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema y,

por lo tanto, que los objetivos de control establecidos serán alcanzados; y (Párrafo A10)

(vi) De proporcionar al auditor de la organización de servicios, lo siguiente:

a) Acceso a toda la información, como registros, documentos y otros asuntos, que incluyen los acuerdos del servicio sobre los cuales la organización de servicios tenga conocimiento que son relevantes para la descripción del sistema de la organización de servicios y para la aseveración de dicha organización;

b) Información adicional que el auditor de la organización de servicios pudiera solicitarle para fines del trabajo de atestiguamiento; y

c) Acceso sin restricciones a personas de la organización de servicios, que el auditor determine como necesarias para obtener evidencia.

Aceptación de un cambio en los términos del trabajo

14. Si la organización de servicios solicita un cambio en el alcance del trabajo antes de completarlo, el auditor de la organización de servicios debe cerciorarse de que exista una justificación razonable para dicho cambio. (Párrafo A11-A12)

Evaluación de lo apropiado de los criterios

15. Por disposición de la normatividad vigente, el auditor de la organización de servicios debe evaluar si la organización de servicios ha utilizado criterios apropiados para preparar la descripción de su sistema, para evaluar si los controles están diseñados adecuadamente y, en el caso de un informe de Tipo 2, para evaluar si los controles están operando eficazmente.

16. Al evaluar lo adecuado de los criterios para evaluar la descripción del sistema de la organización de servicio, el auditor debe determinar si los criterios abarcan, como mínimo:

    (a) Si la descripción presenta cómo se diseñó e implementó el sistema de la organización de servicios, incluyendo, según proceda:

        (i) Los tipos de servicios proporcionados, que incluyen, según sea el caso, las clases de transacciones procesadas;

        (ii) Los procedimientos, tanto en tecnología de la información como en los sistemas manuales, por los que se prestan servicios, incluyendo, según sea el caso, los procedimientos por los que las transacciones se inician, registran, procesan, corrigen y se transfieren a los informes y a otra información preparada para las entidades usuarias;

        (iii) Los registros relacionados y la información de apoyo, que incluye, según sea el caso, registros

contables, información de apoyo y cuentas específicas, que son utilizados para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones; incluyendo la corrección de datos erróneos y cómo se transfiere la información a los informes y a otra información preparada para las entidades usuarias;

(iv) Cómo el sistema de la organización de servicios cubre los hechos y condiciones significativas y distintas de las transacciones;

(v) El proceso utilizado para preparar informes y otra información para las entidades usuarias;

(vi) Los objetivos de control específicos y controles diseñados para alcanzar dichos objetivos;

(vii) Los controles complementarios de la entidad usuaria, contemplados en el diseño de los controles; y

(viii) Otros aspectos del entorno de control de la organización de servicios, el proceso de evaluación de riesgos, el sistema de información (incluyendo los procesos de negocio relacionados) y la comunicación, las actividades de control y los controles de monitoreo que son relevantes para los servicios prestados.

(b) Para un informe Tipo 2, la descripción del sistema incluye los detalles relativos a los cambios al sistema durante el periodo cubierto por la descripción.

(c) Si la descripción omite o distorsiona información relevante en el alcance del sistema de la organización de servicios que se está describiendo, mientras se reconoce que la descripción está preparada para cubrir las necesidades comunes de una amplia gama de entidades usuarias y sus auditores externos, no puede; por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria en particular y su auditor, pueden considerar importantes en su entorno.

17. En la evaluación de lo apropiado de los criterios para evaluar el diseño de los controles, el auditor de la organización de servicios debe determinar si los criterios cubren, como mínimo, si:

(a) La organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema; y

(b) Los controles identificados en dicha descripción, en caso de operar como se describe, ofrecen certidumbre razonable de que esos riesgos no impiden el logro de los objetivos de control.

18. Al evaluar lo apropiado de los criterios de la evaluación de la efectividad operativa de los controles, a fin de ofrecer atestiguamiento razonable de que logrará los objetivos de control establecidos e identificados en la descripción,

el auditor de la organización de servicios debe determinar si los criterios cubren, como mínimo, si los controles fueron aplicados consistentemente, según su diseño, durante todo el periodo determinado. Esto incluye si los controles manuales fueron aplicados por personas que cuentan con la competencia y autoridad adecuadas. (Párrafos A13-A15)

Materialidad

19. Al planificar y realizar el trabajo, el auditor de la organización de servicios debe considerar la materialidad con respecto a la presentación razonable de la descripción, lo apropiado del diseño de los controles y, en el caso de un informe Tipo 2, la efectividad operativa de los controles. (Párrafos A16-A18)

Obtención de un entendimiento del sistema de la organización de servicios

20. El auditor de la organización de servicios debe obtener una comprensión del sistema de la organización de servicios, incluidos los controles comprendidos en el alcance del trabajo. (Párrafos A19-A20)

Obtención de evidencia relacionada con la descripción

21. El auditor de la organización de servicios debe obtener y leer la descripción del sistema de la organización de servicios y evaluar si los aspectos descritos incluidos en el alcance del trabajo están presentados razonablemente, incluyendo si: (Párrafos A21-A22)

(a) Los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema elaborado por la organización de servicios, son razonables en las circunstancias; (Párrafo A23)

(b) Los controles identificados en esta descripción fueron implementados;

(c) Los controles complementarios establecidos en la entidad usuaria, en su caso, están adecuadamente descritos; y

(d) Los servicios realizados por una organización de subservicios, en su caso, están adecuadamente descritos, en particular si el método de inclusión o de exclusión, ha sido utilizado en relación con ellos.

22. El auditor de la organización de servicios debe determinar, a través de otros procedimientos, en combinación con las investigaciones, si se ha implementado el sistema de la organización de servicios. Los otros procedimientos deben incluir la observación y la inspección de los registros y otros documentos, sobre la forma en que opera el sistema de la organización de servicios y la forma en que aplica los controles. (Párrafo A24)

Obtención de evidencia relacionada con el diseño de los controles

23. El auditor de la organización de servicios debe determinar los controles de la organización de servicios que son necesarios para alcanzar los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema y debe evaluar si dichos

controles están diseñados adecuadamente. Esta determinación debe incluir: (Párrafos A25-A27)

(a) Identificar los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios; y

(b) Evaluar la relación de los controles identificados en la descripción del sistema de la organización de servicios, con dichos riesgos.

Obtención de evidencia relacionada con la efectividad operativa de los controles

24. Cuando presente un informe Tipo 2, el auditor de la organización de servicios debe probar los controles que él ha determinado necesarios para lograr los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema elaborada por la organización de servicios, y evaluar su efectividad operativa durante el periodo. La evidencia obtenida en trabajos previos sobre el funcionamiento satisfactorio de los controles en periodos anteriores no proporciona una base para reducir las pruebas, aun cuando se complemente con evidencia obtenida durante el periodo actual. (Párrafos A28-A32)

25. Al diseñar y realizar pruebas de controles, el auditor de la organización de servicios debe:

(a) Realizar otros procedimientos, en combinación con la indagación para obtener evidencia sobre:

(i) Cómo se aplicó el control;

(ii) La consistencia de su aplicación; y

(iii) Por quién o por qué medios se aplicó el control;

(b) Determinar si los controles a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en caso necesario, obtener evidencia de la efectividad operativa de aquellos controles indirectos; y (Párrafos A33-A34)

(c) Determinar los medios de selección de partidas para probar que sean efectivos para cumplir con los objetivos del procedimiento. (Párrafos A35-A36)

26. Al determinar el alcance de las pruebas para los controles, el auditor de la organización de servicios debe considerar aspectos como las características de la población que va ser probada, lo cual incluye naturaleza de los controles, frecuencia de su aplicación (por ejemplo, mensual, diaria, múltiples veces al día) y la tasa esperada de desviación.

Muestreo

27. Cuando el auditor de la organización de servicios utilice el muestreo, debe: (Párrafos A35-A36)

(a) Considerar la finalidad del procedimiento y las características de la población de que se tomará la muestra, al diseñar la muestra;

(b) Determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel apropiadamente bajo;

(c) Seleccionar las partidas de la muestra, de tal forma que cada unidad de muestreo tenga probabilidad de selección;

(d) Si algún procedimiento diseñado no es aplicable para una partida seleccionada, aplicar el procedimiento a una partida de reemplazo; y

(e) Si no se pueden aplicar los procedimientos diseñados u otros procedimientos alternativos adecuados, en una partida seleccionada, considerar a esa partida como una desviación.

Naturaleza y causa de las desviaciones

28. El auditor de la organización de servicios debe investigar la naturaleza y causa de cualquier desviación identificada y debe determinar si:

(a) Las desviaciones identificadas están dentro de la tasa esperada de desviación y son aceptables; por lo tanto, las pruebas que fueron realizadas constituyen una base apropiada para concluir que el control opera de manera eficaz durante todo el periodo de tiempo específico;

(b) Las pruebas de control adicionales u otros controles son necesarias para llegar a una conclusión sobre si

los controles relativos con un objetivo particular de control, están operando con efectividad durante el periodo de tiempo específico; o (Párrafo A25)

(c) Las pruebas efectuadas constituyen una base apropiada para concluir que el control no funcionó con efectividad durante el periodo de tiempo específico.

29. En circunstancias extremadamente raras, cuando el auditor de la organización de servicios considera que una desviación identificada en una muestra es una anomalía y no ha identificado algún otro control que le permita concluir que el objetivo de control relativo funciona eficazmente durante el periodo de tiempo específico, debe obtener un alto grado de certeza de que esta desviación no es representativa de la población, mediante la realización de procedimientos adicionales para obtener evidencia suficiente y apropiada de que la desviación no afecta al resto de la población.

Trabajo de una función de auditoría interna[5]

Obtención de un entendimiento de la función de auditoría interna

30. Si la organización de servicios cuenta con una función de auditoría interna, el auditor de la organización de servicios debe entender la naturaleza de las responsabilidades de esta función y de las actividades que realiza, a fin de determinar si puede ser relevante para el trabajo. (Párrafo A37)

5 Esta norma no cubre los casos en que los auditores internos prestan asistencia directa al auditor de la organización de servicios para realizar procedimientos de auditoría.

Determinar si y en qué medida se utilizará el trabajo de los auditores internos

31. El auditor de la organización de servicios debe determinar:

    (a) Si es probable que el trabajo de los auditores internos es adecuado para los fines de la revisión; y

    (b) De ser así, el plan del efecto en el trabajo de los auditores internos en la naturaleza, duración o alcance de los procedimientos del auditor de la organización de servicios.

32. Al determinar si es probable que el trabajo de los auditores internos es adecuado para los fines de la revisión, el auditor de la organización de servicios debe evaluar:

    (a) La objetividad de la función de auditoría interna;

    (b) La competencia técnica de los auditores internos;

    (c) La posibilidad de que el trabajo de los auditores internos se lleve a cabo con diligencia profesional; y

    (d) La posibilidad de que exista comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor de la organización de servicios.

33. Al determinar el plan del efecto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, duración o alcance de los procedimientos del auditor de la organización de servicios, debe considerar: (Párrafo A38)

(a) La naturaleza y alcance del trabajo específico realizado, o que será realizado por los auditores internos;

(b) La importancia de dicho trabajo para las conclusiones del auditor de la organización de servicios; y

(c) El grado de subjetividad involucrado en la evaluación de la evidencia obtenida para soportar dichas conclusiones.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

34. Con el objeto de que el auditor de la organización de servicios pueda utilizar el trabajo específico de los auditores internos, debe evaluar y realizar procedimientos a dicho trabajo para determinar si es adecuado para sus fines. (Párrafo A39)

35. Para determinar si el trabajo específico realizado por los auditores internos es adecuado para los fines del auditor de servicio, se debe evaluar si:

(a) El trabajo fue realizado por auditores internos quienes cuentan con formación técnica y competencia adecuadas;

(b) El trabajo fue supervisado, revisado y documentado adecuadamente;

(c) Se ha obtenido evidencia adecuada para permitir a los auditores internos formar conclusiones razonables;

(d) Las conclusiones a las que se llegó son apropiadas en las circunstancias y los informes preparados por los auditores internos son consistentes con los resultados del trabajo realizado; y

(e) Las excepciones de interés para el trabajo o los asuntos inusuales revelados por los auditores internos son resueltos apropiadamente.

Efecto sobre el informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios

36. Si se ha utilizado el trabajo de auditoría interna, el auditor de la organización de servicios no debe hacer referencia alguna a ese trabajo en el informe de atestiguamiento que contiene su opinión. (Párrafo A40)

37. En el caso de un informe Tipo 2, si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna para probar los controles, la parte del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios que describe las pruebas que realizó a los controles y los resultados de las mismas, debe incluir una descripción del trabajo del auditor interno y los procedimientos del auditor de la organización de servicios con respecto a dicho trabajo. (Párrafo A41)

Representaciones escritas

38. El auditor de la organización de servicios debe solicitar a la organización de servicios que entregue representaciones escritas de lo siguiente: (Párrafo A42)

(a) Que confirme la aseveración relativa a la descripción del sistema;

(b) Que ha proporcionado al auditor de la organización de servicios toda la información relevante y el acceso acordado;[6] y

(c) Que ha revelado al auditor de la organización de servicios cualesquiera de los siguientes asuntos sobre los que tenga conocimiento:

(i) Del incumplimiento de leyes o regulaciones, fraudes o desviaciones sin corregir imputables a la organización de servicios, que puedan afectar a una o más entidades usuarias;

(ii) Deficiencias en el diseño de los controles;

(iii) Casos en que los controles no han funcionado como se describe; y

(iv) Cualquier hecho posterior al periodo cubierto por la descripción del sistema de la organización de servicios y hasta la fecha del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios, que pudiera tener un efecto significativo sobre dicho informe.

39. Las representaciones escritas deben formar parte de una carta de declaraciones dirigida al auditor de la organización de servicios. La fecha de la representación escrita debe ser

6 Párrafo 13(b), (v) de este boletín.

lo más cercana posible, pero no después, a la fecha del informe de atestiguamiento que emita el auditor de la organización de servicios.

40. Si, después de haber discutido el asunto con el auditor de la organización de servicios, esta no proporciona alguna de las representaciones escritas solicitadas de conformidad con el párrafo 38 incisos (a) y (b) de esta norma, el auditor de la organización de servicios debe emitir una abstención de opinión. (Párrafo A43)

Otra información

41. El auditor de la organización de servicios debe leer otra información, si la hubiese, incluida en un documento conteniendo la descripción del sistema de la organización de servicios y el informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios, para identificar inconsistencias materiales, si las hubiese, con esa descripción. Al realizar esto, el auditor de la organización de servicios podría percatarse de algún error material aparente en esa otra información.

42. Si el auditor de la organización de servicios se percata de alguna inconsistencia material o un aparente error existente en otra información, debe discutir este asunto con la organización de servicios. Si concluye que hay alguna inconsistencia material o un error existente en otra información que la organización de servicios se niega a corregir, debe adoptar las medidas correspondientes. (Párrafos A44-A45)

Hechos posteriores

43. El auditor de la organización de servicios debe investigar si dicha organización tiene conocimiento de cualquier hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema y hasta la fecha del informe de atestiguamiento del auditor, que pudiera tener algún efecto significativo sobre dicho informe. Si tiene conocimiento de algún hecho y dicha información no es revelada por la organización de servicios, debe revelarla en su informe de atestiguamiento.

44. El auditor de la organización de servicios no está obligado a realizar algún procedimiento relacionado con la descripción del sistema de la organización de servicios, sobre lo adecuado del diseño o efectividad operativa de los controles, después de la emisión de su informe de atestiguamiento.

Documentación

45. El auditor de la organización de servicios debe preparar la documentación necesaria que permita a algún auditor experimentado, que no tenga relación previa con el trabajo, entender:

    (a) La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados para cumplir con esta norma y los requerimientos legales y regulatorios relativos;

    (b) El resultado de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida; y

(c) Los asuntos significativos que surgieron durante el trabajo y las conclusiones alcanzadas al respecto, así como los juicios profesionales significativos realizados para llegar a esas conclusiones.

46. Al documentar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados, el auditor de la organización de servicios debe documentar:

(a) Las características que identifican a las partidas o asuntos específicos que están siendo probados;

(b) Quién realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo; y

(c) Quién revisó el trabajo realizado, la fecha y alcance de la revisión.

47. Si el auditor de la organización de servicios utiliza trabajo específico de los auditores internos, debe documentar las conclusiones alcanzadas sobre la evaluación de lo apropiado de dicho trabajo y los procedimientos realizados por el auditor de la organización de servicios sobre el mismo.

48. El auditor de la organización de servicios debe documentar las discusiones sobre asuntos significativos con dicha organización, incluyendo la naturaleza de los asuntos importantes discutidos, cuándo y con quién los discutió.

49. Si el auditor de la organización de servicios identifica información inconsistente con su conclusión final sobre algún asunto significativo, debe documentar cómo trató dicha inconsistencia.

50. El auditor de la organización de servicios debe reunir la documentación en un archivo de trabajo y completar el proceso administrativo de completar el archivo final del trabajo oportunamente, después de la fecha de su informe de atestiguamiento.[7]

51. Después de haber completado el archivo final del trabajo, el auditor de la organización de servicios no debe eliminar ni suprimir dicha documentación antes de que termine el periodo de retención de papeles de trabajo. (Párrafo A46)

52. Si el auditor de la organización de servicios encuentra que es necesario modificar la documentación del trabajo existente o añadir nuevos documentos después de que se ha completado el archivo final del trabajo, y que dicha documentación no afecta su informe, debe, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o adiciones, documentar:

    (a) Las razones específicas para llevarlas a cabo; y

    (b) Cuándo y por quién fueron hechas y revisadas.

7 La Norma de Control de Calidad (NCC), párrafos A54-A55, proporciona orientación adicional.

Preparación del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios

Contenido del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios

53. El informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios debe incluir los siguientes elementos básicos: (Párrafo A47)

    a) Título que indique claramente que es un informe de atestiguamiento del auditor independiente de la organización de servicios.

    b) Destinatario.

    c) Identificación de:

        (i) La descripción del sistema de la organización de servicios y la aseveración que incluye los asuntos descritos en el párrafo 9(k) (ii) para un informe Tipo 2, o en el párrafo 9(j) (ii) para un informe Tipo 1.

        (ii) Aquellas partes de la descripción del sistema de la organización de servicios, si las hubiera, que no son cubiertas por la opinión del auditor de la organización de servicios.

        (iii) Si la descripción se refiere a la necesidad de controles complementarios de la entidad usuaria, una declaración de que el auditor de la organización de servicios no ha evaluado lo apropiado

el diseño o efectividad operativa de los controles complementarios de la entidad usuaria y que los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios solo pueden lograrse si los controles complementarios de la entidad usuaria están diseñados apropiadamente y operan efectivamente, junto con los controles de la organización de servicios.

(iv) Si los servicios son realizados por una organización de sub-servicios, la naturaleza de las actividades realizadas por dicha organización de cómo se detalla en la descripción del sistema de la organización de servicios y, si se ha utilizado el método de inclusión o el método de exclusión, en relación con ellos. En caso de haber utilizado el método de exclusión, una declaración de que la descripción del sistema de la organización de servicios excluye los objetivos de control y los controles relacionados con la organización de sub-servicios relativa, y que los procedimientos del auditor no abarcan los controles de dicha organización de sub-servicios. En caso de que se hubiera utilizado el método de inclusión, una declaración de que la descripción del sistema de la organización de servicios incluye los objetivos de control y los controles relacionados en la organización de sub-servicios y que los procedimientos del auditor abarcan los controles de dicha organización de sub-servicios.

d) Identificación de los criterios y la parte especifica 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 los controles, son solo para el propósito de las entidades usuarias y sus auditores, que tienen un conocimiento suficiente para considerarlo, junto con otros datos que incluyen la información sobre los controles operados por las propias entidades usuarias, al evaluar los riesgos de errores materiales de los estados financieros de las entidades usuarias. (Párrafo A48)

f) Una declaración de que la organización de servicios es responsable de:

(i) Preparar la descripción de su sistema y la aseveración que la acompaña, incluyendo la integridad, exactitud y método de la presentación de dicha descripción y aseveración;

(ii) Prestar los servicios cubiertos por la descripción de su sistema;

(iii) Establecer los objetivos de control (cuando no estén previstos por alguna ley o regulación, u otra parte, por ejemplo, un grupo de entidades usuarias o por algún organismo profesional); y

(iv) Diseñar e implementar controles para alcanzar los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema.

g) Una declaración de que la responsabilidad del auditor de la organización de servicios es expresar una opinión sobre la descripción de la misma, sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en dicha descripción y, para el caso de un informe Tipo 2, sobre la efectividad operativa de dichos controles, con base en los procedimientos del auditor de servicio.

h) Una declaración de que el trabajo fue realizado de conformidad con esta norma, "Informe de atestiguamiento sobre los controles establecidos en una organización de servicios", la cual requiere que el auditor de dicha organización cumpla con los requerimientos éticos, y de planificar y realizar los procedimientos para obtener certidumbre razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción del sistema de la organización de servicios, está presentada razonablemente y los controles están diseñados de manera adecuada y, en caso de un informe Tipo 2, operan eficazmente.

i) Un resumen de los procedimientos que el auditor de la organización de servicios llevó a cabo para obtener certidumbre razonable y una declaración de que la evidencia obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base razonable para sustentar su opinión, y, en el caso de un informe Tipo 1, una declaración de que no ha realizado algún procedimiento para validar la efectividad operativa de los controles y, por lo tanto, se abstiene de expresar alguna opinión al respecto.

j) Una declaración de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe Tipo 2, del riesgo de proyectar a periodos futuros cualquier evaluación de la efectividad operativa de los controles.

k) La opinión del auditor sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, expresada en forma positiva, sobre si, en todos los aspectos materiales, con base en los criterios adecuados:

(i) En caso de un informe de Tipo 2:

a. La descripción del sistema de la organización de servicios presenta razonablemente que ha sido diseñado e implementado durante el periodo determinado;

b. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios fueron diseñados adecuadamente durante el periodo determinado; y

c. Los controles probados, necesarios para ofrecer certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control establecidos en la descripción y que operaron eficazmente durante el periodo determinado.

(ii) En caso de un informe de Tipo 1:

a. La descripción del sistema de la organización de servicios presenta razonablemente que ha sido diseñado e implementado a una fecha específica; y

b. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios fueron diseñados adecuadamente a una fecha especificada.

l) La fecha del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios no debe ser anterior a la fecha en que haya obtenido evidencia suficiente y apropiada para soportar su opinión.

m) El nombre del auditor de la organización de servicios y la jurisdicción donde ejerce su práctica.

54. Para un informe tipo 2, el auditor de la organización de servicios debe incluir una sección por separado de la opinión, o un anexo, que describa las pruebas que realizó a los controles y los resultados obtenidos. En la descripción de las pruebas de los controles, debe indicar claramente los controles que fueron probados, identificar si las partidas o artículos probados representan todos o una selección de la población, indicando la naturaleza de las pruebas con suficiente detalle para permitir a los auditores de las entidades usuarias, determinar el efecto de dichas pruebas en la evaluación de riesgos. Si se han identificado desviaciones, el auditor de la organización de servicios debe incluir el al-

cance de las pruebas realizadas que condujeron a la identificación de dichas desviaciones (incluyendo el tamaño de la muestra cuando se ha utilizado muestreo), y el número y naturaleza de las desviaciones observadas, debiendo reportar las desviaciones, incluso si, sobre la base de las pruebas realizadas, concluyó que alcanzó el objetivo de control relativo. (Párrafos A18 y A49)

Opiniones con salvedades

55. Si el auditor de la organización de servicios concluye que: (Párrafos A50-A52)

    (a) La descripción del sistema de la organización de servicios no presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales, como fue diseñado e implementado;

    (b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción no fueron diseñados adecuadamente, en todos los aspectos materiales;

    (c) En caso de un informe Tipo 2, los controles probados, necesarios para proporcionar certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios, no operaron eficazmente, en todos los aspectos materiales; o

    (d) El auditor de la organización de servicios no obtuvo suficiente evidencia apropiada,

La opinión del auditor de la organización de servicios debe contener una salvedad y una clara descripción de las razones para dicha salvedad.

Otras responsabilidades de comunicación

56. Si el auditor de la organización de servicios llega a tener conocimiento de incumplimiento con alguna ley o regulación, fraude o errores no corregidos imputables a la organización de servicios, que no sean claramente triviales y puedan afectar a una o más entidades usuarias, debe determinar si dicho asunto ha sido comunicado apropiadamente a las entidades usuarias afectadas. Si el asunto no ha sido objeto de dicha comunicación y la organización de servicios no está dispuesta a llevar a cabo dicha comunicación, el auditor de la organización de servicios debe tomar las medidas adecuadas. (Párrafo A53)

Guía de aplicación y otro material explicativo

Alcance de esta norma (Párrafos 1 y 3)

A1. El control interno es un proceso diseñado para ofrecer certidumbre razonable sobre el logro de los objetivos relacionados con la confiabilidad de los informes financieros, la efectividad y la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de la legislación y regulación aplicables. Los controles relacionados con las operaciones de una organización de servicios y los objetivos de cumplimiento pueden ser importantes para el control interno de una entidad usuaria, respecto a la información financiera. Estos controles pueden referirse a las aseveraciones sobre la presentación y revelación a saldos de cuenta, clases de transacciones o revelaciones, o pueden referirse a la evidencia que el auditor evalúa o utiliza para aplicar los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles de una organización que procesa los pagos de nómina, relacionados con el envío oportuno de las deducciones salariales a las autoridades gubernamentales, pueden ser relevantes para una entidad usuaria, en virtud de que los envíos inoportunos pudieran generar incurrir en intereses y multas para la entidad usuaria. Del mismo modo, los controles de una organización de servicios sobre la aceptabilidad de transacciones de inversión desde una perspectiva normativa, pueden considerarse significativos para la presentación y revelación de transacciones y saldos de cuenta de una entidad usuaria en sus estados financieros. La determinación de si los controles en una organización de servicios relacionados con las operaciones y su cumplimiento, tienen la posibilidad de ser importantes para el control interno de las entidades usuarias en relación con la infor-

mación financiera, es una cuestión de criterio profesional, teniendo en cuenta los objetivos de control establecidos por la organización de servicios y lo apropiado de los criterios.

A2. La organización de servicios quizá no pueda afirmar que el sistema está apropiadamente diseñado cuando, por ejemplo, está operando un sistema que fue diseñado por una entidad usuaria o que fue estipulado en un contrato entre una entidad usuaria y la organización de servicios. Debido a la relación intrínseca que existe entre el diseño adecuado de los controles y su efectividad operativa, la ausencia de una aseveración con respecto a lo apropiado del diseño es probable que impida al auditor concluir que los controles ofrecen certidumbre razonable de que lograron los objetivos de control y, por lo tanto, emitir una opinión sobre la efectividad operativa de los controles. Como alternativa, el profesional puede optar por aceptar un trabajo de procedimientos convenidos para probar los controles, o un trabajo de aseguramiento de acuerdo al Boletín 11010, *Informe de contador público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos*, para concluir sobre si, con base en las pruebas de controles, estos han operado como se describe.

Definiciones [Párrafo 9(d) y 9(g)]

A3. La definición de “controles en la organización de servicios” incluye los aspectos de los sistemas de información de las entidades usuarias, administrados por la organización de servicios, y también puede incluir los aspectos de uno o más de otros componentes del control interno en tal organización. Por ejemplo, puede incluir los aspectos del entorno de control de una organización de servicio, del monitoreo y actividades de control de los servicios brindados.

Sin embargo, no incluye los controles de una organización de servicios que no están relacionados con el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema, por ejemplo, los controles relacionados con la preparación de los estados financieros propios de la organización.

A4. Cuando se utiliza el método de inclusión, los requerimientos en esta norma también se aplican a los servicios proporcionados por la organización de sub-servicios, incluyendo la obtención de un acuerdo sobre los asuntos del párrafo 13(b) (i)-(v) aplicados a la organización de sub-servicios en lugar de la organización de servicios. La realización de los procedimientos en la organización de sub-servicios implica la coordinación y comunicación entre la organización de servicios, la organización de sub-servicios y el auditor de servicios. Por lo general, el método de inclusión es factible únicamente si la organización de servicios y la organización de sub-servicios están relacionadas, o si el contrato entre ellas prevé su uso.

Requerimientos éticos (Párrafo 11)

A5. El auditor de la organización de servicios está sujeto a los requerimientos de independencia relativos, que normalmente se incluyen en el Código de Ética Profesional. En cumplimiento de un trabajo de conformidad con esta norma, el Código de Ética Profesional no exige que el auditor de servicio sea independiente de cada entidad usuaria.

La administración y los encargados del gobierno corporativo (Párrafo 12)

A6. La Administración y la estructura del gobierno corporativos varían según la jurisdicción y la entidad, lo que refleja influencias tales como los diferentes contextos culturales y jurídicos, y el tamaño y características de la propiedad. Esta diversidad significa que no es posible que esta norma especifique todos los trabajos de la(s) persona(s) con quien(es) interactúa el auditor de la organización de servicios en relación con determinados asuntos. Por ejemplo, la organización de servicios puede ser un segmento de una tercera organización y no una entidad jurídica independiente. En tales casos, la identificación del personal adecuado de la Administración o encargados del Gobierno Corporativo a los cuales se debe solicitar las declaraciones escritas, puede requerir de juicio profesional.

Aceptación y continuidad

Capacidades y competencia para realizar el trabajo
[Párrafo 13(a) (i)]

A7. Las capacidades y competencia relevantes para realizar el trabajo incluyen cuestiones como las siguientes:

- Conocimiento de la industria en cuestión;
- Una comprensión de la tecnología y los sistemas de información;

- Experiencia en la evaluación de los riesgos relacionados con el diseño adecuado de los controles; y

- Experiencia en el diseño y el desempeño de las pruebas de los controles y la evaluación de los resultados.

Aseveración de la organización de servicios
[Párrafo 13(b) (i)]

A8. El hecho de que una organización de servicios se niegue a proporcionar alguna declaración escrita, posterior al acuerdo celebrado con el auditor de la organización de servicios para aceptar, o continuar un trabajo, representa una limitación en el alcance, la cual ocasionará que el auditor de la organización de servicios se retire del trabajo. Si la legislación o regulación no permite retirarse del trabajo, emitirá una abstención de opinión.

Base razonable para la aseveración de la organización de servicios [Párrafo 13(b) (ii)]

A9. Para un informe de Tipo 2, la aseveración de la organización de servicios incluye una declaración de que los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema operaron eficazmente durante todo el periodo determinado. Esta aseveración puede tener como base las actividades de monitoreo de la organización de servicios. Dicho monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad de los controles. Implica evaluar la efectividad de los controles en el tiempo, identificar y reportar deficiencias a las personas apropiadas dentro de la organización de servicios, y tomar las medidas correctivas necesarias. La organización de servicios lleva a cabo el moni-

toreo de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas. Cuanto mayor es el grado y la efectividad de las actividades de monitoreo continuo, menor es la necesidad de realizar evaluaciones independientes. Las actividades de monitoreo continuo frecuentemente están incorporadas en sus actividades recurrentes e incluyen las actividades normales de administración y supervisión. Los auditores internos o el personal que realiza funciones similares puede apoyar en el monitoreo de las actividades de una organización de servicios. Las actividades de monitoreo también puede incluir el uso de la información comunicada por partes externas, tales como las quejas de los clientes y los comentarios de la autoridad regulatoria, que pueden indicar problemas o destacar las áreas que se necesitan mejorar. El hecho de que el auditor de la organización de servicios informe sobre la efectividad operativa de los controles, no substituye el hecho que los procesos propios de la organización de servicios tengan que proporcionar una base razonable para su aseveración.

Identificación de los riesgos [Párrafo 13(b) (iv)]

A10. Como se señaló en el párrafo 9(c), los objetivos de control se relacionan con los riesgos que los controles tratan de mitigar. Por ejemplo, el riesgo de que una transacción se registre con un monto equivocado o en un periodo erróneo puede expresarse como un objetivo de control para que las transacciones sean registradas con el monto correcto y en el periodo justo. La organización de servicios es responsable de identificar los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema. La organización de servicios puede tener un proceso formal o informal para identificar los riesgos significativos. Un proceso formal puede incluir la estimación de los

riesgos significativos identificados, la evaluación de la probabilidad de que ocurran, y la decisión sobre las medidas para hacerles frente. Sin embargo, puesto que los objetivos de control se refieren a los riesgos que los controles tratan de mitigar, la identificación minuciosa de los objetivos de control al diseñar e implementar el sistema de la organización de servicios puede ya incluir un proceso informal para identificar los riesgos importantes.

Aceptación de un cambio en los términos del trabajo
(Párrafo 14)

A11. Una solicitud para cambiar el alcance del trabajo no puede tener una justificación razonable cuando, por ejemplo, se pidan excluir ciertos objetivos de control del alcance del trabajo, debido a la probabilidad de que el auditor de la organización de servicios emita una opinión con salvedad; o que la organización de servicios no proporcione al auditor de la organización de servicios una declaración escrita y se haga la petición para llevar a cabo el trabajo de acuerdo con la normatividad aplicable.

A12. Una solicitud para cambiar el alcance del trabajo puede tener una justificación razonable cuando, por ejemplo, se pide excluir del trabajo a una organización de sub-servicios, cuando la organización de servicios no puede arreglar el acceso del auditor de la organización de servicios, y el método utilizado para tratar con los servicios prestados por dicha organización de sub-servicios se cambie del método de inclusión al método de exclusión.

Evaluación de lo apropiado de los criterios

(Párrafos 15-18)

A13. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios previstos para que puedan comprender las bases para soportar la aseveración de la organización de servicios sobre la presentación razonable de la descripción de su sistema, lo apropiado del diseño de los controles y, en el caso de un informe de Tipo 2, la efectividad operativa de los controles relacionados con los objetivos de control.

A14. La normatividad vigente obliga al auditor de la organización de servicios, entre otras cosas, a evaluar la idoneidad de los criterios, y lo apropiado del objeto del asunto. El objeto del asunto es la condición subyacente de interés para los usuarios previstos en el informe de atestiguamiento. La siguiente tabla identifica el objeto del asunto y los criterios mínimos para cada una de las opiniones en los informes Tipo 1 y Tipo 2.

	Objeto del asunto	Criterios	Comentario
Opinión sobre la presentación razonable de la descripción del sistema de la organización de servicios (informes Tipo 1 y 2)	El sistema de la organización de servicios que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias, en relación con la información financiera y que está cubierto por el informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios.	La descripción está presentada razonablemente si: (a) Señala cómo se diseñó e implementó el sistema de la organización de servicios, incluyendo, según proceda, los asuntos identificados en el párrafo 16(a)(i)-(viii); (b) Para un informe de Tipo 2, incluye los detalles relativos a los cambios al sistema de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción; y (c) No omite ni distorsiona la información relevante para el alcance del sistema de la organización de servicios que se está describiendo, y reconoce, al mismo tiempo, que la descripción está preparada para satisfacer las necesidades de una amplia gama de entidades usuarias y, por lo tanto, no puede incluir todos los aspectos del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria individual puede considerar importante en su entorno particular.	Puede ser necesario adaptar la redacción específica de los criterios de esta opinión para ser coherente con los criterios establecidos, por ejemplo, con la legislación o regulación, los grupos usuarias o un organismo profesional. En la aseveración ilustrativa de la organización de servicios del Apéndice 1 se proporciona ejemplos de criterios para esta opinión. Los párrafos A21-A24 ofrecen más orientación para determinar si se cumple estos criterios. (En cuanto a los requerimientos de la normatividad vigente, la información de la materia,[8] para esta opinión es la descripción de la organización de servicios de su sistema y la aseveración de dicha organización de que la descripción está presentada razonablemente).

8 La “Información de la materia” es el resultado de la evaluación o medición de la materia que resulta de aplicar los criterios a la materia.

	Objeto del asunto	Criterios	Comentario	
Opinión sobre lo apropiado del diseño y la efectividad operativa (informe de Tipo 2)	Lo apropiado del diseño y la efectividad operativa de los controles que son necesarios para lograr los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicio.	Los controles están diseñados adecuadamente y funcionan con efectividad si: (a) La organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema; (b) Los controles identificados en la descripción ofrecen, en caso de operar como se indica, certidumbre razonable de que esos riesgos no impiden el logro de los objetivos de control establecidos; y (c) Los controles fueron aplicados de manera consistente como se planteó durante el periodo especificado. Esto incluye que las personas con la autoridad y las competencias adecuadas hayan aplicado los controles manuales.	Cuando los criterios para esta opinión se cumplen, los controles habrán proporcionado certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control relacionados durante el periodo especificado. (En cuanto a los requerimientos de la normatividad vigente, la información de la materia para esta opinión es la aseveración de la organización de servicios acerca de que los controles están diseñados adecuadamente y que operan eficazmente.	Los objetivos de control, establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios son parte de los criterios para estas opiniones. Los objetivos de control establecidos serán diferentes de un trabajo a otro. Si, como parte de la preparación de la opinión sobre la descripción, el auditor de la organización de servicios concluye que los objetivos de control establecidos no están presentados razonablemente, entonces, dichos objetivos no serían adecuados como parte de los criterios para formarse una opinión del diseño o de la efectividad operativa de los controles.

	Objeto del asunto	Criterios	Comentario
Opinión sobre lo apropiado del diseño (informes de Tipo 1)	Lo apropiado del diseño de los controles que son necesarios para alcanzar los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicio.	Los controles están diseñados adecuadamente si: (a) La organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema, y (b) Los controles identificados en esa descripción ofrecen, en caso de operar como se describe, certidumbre razonable de que esos riesgos no impiden el logro los objetivos de control establecidos.	El cumplimiento de estos criterios, por sí mismo, no ofrece certidumbre de que se lograron los objetivos de control relacionados, porque no se ha obtenido certidumbre sobre el funcionamiento de los controles. (En cuanto a los requerimientos de la normatividad vigente, la información de la materia para esta opinión es la aseveración de la organización de servicios de que los controles están diseñados adecuadamente.)

A15. El párrafo 16 (a) identifica una serie de elementos incluidos en la descripción del sistema de la organización de servicios, según corresponda. Estos elementos pueden ser inapropiados si el sistema que está siendo descrito no es el sistema que procesa las transacciones, por ejemplo, si el sistema se refiere a los controles generales sobre el hospedaje de aplicaciones de TI, pero no se refiere a los controles incorporados en la aplicación misma.

Materialidad (Párrafos 19 y 54)

A16. En un trabajo para informar sobre los controles en una organización de servicio, el concepto de materialidad se refiere al sistema objeto del informe, no a los estados financieros de las entidades usuarias. El auditor de la organización de servicios planifica y realiza los procedimientos para deter-

minar si la descripción del sistema de la organización de servicios presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales, si los controles en tal organización están diseñados adecuadamente, respecto de todo lo importante y, en el caso de un informe de Tipo 2, si los controles en dicha organización operan eficazmente en todos los aspectos materiales. El concepto de materialidad tiene en cuenta que el informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios proporciona información sobre el sistema de la organización de servicios para satisfacer las necesidades comunes de información de una amplia gama de entidades usuarias y sus auditores, que entienden la manera como se ha utilizado ese sistema.

A17. La materialidad con respecto a la presentación razonable de la descripción del sistema de la organización de servicio, y con respecto al diseño de los controles, implica considerar principalmente los factores cualitativos, por ejemplo: si la descripción incluye los aspectos importantes de procesamiento de transacciones significativas; si omite o distorsiona la información pertinente; y la capacidad de los controles, según su diseño, para proporcionar certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control. La materialidad con respecto a la opinión del auditor de la organización de servicios sobre la efectividad operativa de los controles incluye la consideración de los factores cuantitativos y cualitativos, por ejemplo, la tasa tolerable y la tasa observada de desviación (una cuestión cuantitativa), y la naturaleza y causa de cualquier desviación observada (una cuestión cualitativa).

A18. El concepto de materialidad no se aplica cuando, en la descripción de las pruebas de los controles, se revelan los resultados de las pruebas donde se detectaron las desviaciones. Esto se debe a que, en las circunstancias particulares de

una entidad usuaria o un auditor de usuario específico, una desviación puede tener un significado más allá de si impide o no, en opinión del auditor de servicio, que un control opere eficazmente. Por ejemplo, el control al que se refiere la desviación puede ser particularmente importante para evitar cierto tipo de error que puede ser material en las circunstancias específicas de los estados financieros de una entidad usuaria.

Obtención de un entendimiento del sistema de la organización de servicios (Párrafo 20)

A19. Obtener un entendimiento del sistema de la organización de servicio, incluidos los controles, el cual se incluye en el alcance del trabajo, ayuda al auditor de la organización de servicios a:

- Identificar los límites de ese sistema y cómo interactúa con otros sistemas.
- Evaluar si la descripción de la organización de servicios presenta razonablemente el sistema que ha sido diseñado e implementado.
- Determinar qué controles son necesarios para alcanzar los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicio.
- Evaluar si los controles fueron diseñados apropiadamente.

- Evaluar, en el caso de un informe de Tipo 2, si los controles operaban eficazmente.

A20. Los procedimientos del auditor de la organización de servicios para obtener esta comprensión pueden incluir:

- Indagar con la organización de servicios quien, a juicio del auditor de servicio, puede tener la información relevante.

- Observar las operaciones e inspeccionar los documentos, informes, registros impresos y electrónicos del procesamiento de las transacciones.

- Inspeccionar una selección de acuerdos entre la organización de servicios y las entidades usuarias para identificar los términos comunes.

- Reprocesar los procedimientos de control.

Obtención de evidencia relacionada con la descripción
(Párrafos 21-22)

A21. Considerando que las siguientes preguntas pueden ayudar al auditor de la organización de servicios a determinar si los aspectos de la descripción incluida en el alcance del trabajo están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante:

- ¿La descripción aborda los principales aspectos del servicio proporcionado (en el alcance del trabajo) que razonablemente se puede esperar que sean rele-

vantes para las necesidades comunes de una amplia gama de auditores de organizaciones de servicios en la planificación de sus auditorías para los estados financieros?

- ¿La descripción está preparada en tal nivel de detalle que se puede esperar razonablemente que proporcione la información suficiente a una amplia gama de auditores usuarios para que obtengan un entendimiento del control interno de conformidad con la Norma de Auditoría 3180?[9] La descripción no necesita abordar todos los aspectos del procesamiento de la organización de servicios o los servicios prestados a las entidades usuarias ni necesita ser tan detallada que pudiera permitir a un lector afectar la seguridad u otros controles en la organización de servicio.

- ¿La descripción está preparada de tal manera que no omite ni distorsiona la información que pueda afectar las necesidades comunes de una amplia gama de decisiones de los auditores usuarios, por ejemplo, la descripción contiene omisiones o errores significativos en el procesamiento de los cuales el auditor del servicio tenga conocimiento?

- Cuando algunos de los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios han sido excluidos del alcance del trabajo, ¿la descripción identifica claramente los objetivos excluidos?

9 Norma de Auditoría 3180, *Identificación y valoración de los riesgos de declaración errónea de materialidad a través del entendimiento de la entidad y su entorno*.

- ¿Se han puesto en práctica los controles indicados en la descripción?

- ¿Están descritos de manera adecuada los controles complementarios de la entidad usuaria, si los hay? En la mayoría de los casos, la descripción de los objetivos de control, está redactada de tal manera que es posible lograr los objetivos de control mediante la operación eficaz de los controles implementados por la organización de servicios sola. En algunos casos; sin embargo, los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios no pueden ser alcanzados por la organización de servicios sola porque su logro requiere la implementación de controles específicos por entidades usuarias. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando los objetivos de control están especificados por una autoridad reguladora. Cuando la descripción incluye los controles complementarios de la entidad usuaria, la descripción identifica por separado a dichos controles, junto con los objetivos de control específicos que no pueden ser alcanzados por la organización de servicios sola.

- Si se ha sido utilizado el método inclusivo, ¿la descripción identifica por separado los controles en la organización de servicios y los controles en la organización de sub-servicios? Si se ha utilizado el método de exclusión, ¿la descripción identifica las funciones que lleva a cabo la organización de sub-servicios? Cuando se usa el método de exclusión, la descripción

no necesita describir el procesamiento detallado ni los controles en la organización de sub-servicios.

A22. Los procedimientos del auditor de la organización de servicios para evaluar la presentación razonable de la descripción pueden incluir:

- Considerar la naturaleza de las entidades usuarias y la probabilidad de que los servicios prestados por la organización de servicios las afecten, por ejemplo, si las entidades usuarias son de una industria en particular y si están reguladas por agencias gubernamentales.

- Leer, con las entidades usuarias, los contratos estándar o cláusulas estándar de los contratos (si procede) para entender las obligaciones contractuales de la organización de servicio.

- Observar los procedimientos realizados por el personal de la organización de servicios.

- Revisar la política y manuales de procedimientos de la organización de servicios y otros documentos de sistemas, por ejemplo, diagramas de flujo y narrativas.

A23. El párrafo 21(a) requiere que el auditor de la organización de servicios evalúe si los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios son razonables en las circunstancias. Tener en cuenta las siguientes preguntas puede ayudar al auditor de la organización de servicios en esta evaluación:

- ¿Los objetivos de control establecidos fueron designados por la organización de servicios o por terceros, tales como una autoridad reguladora, un grupo usuario, o un organismo profesional que sigue un debido proceso transparente?

- Cuando los objetivos de control establecidos fueron especificados por la organización de servicios, ¿se relacionan con los tipos de aseveraciones comunes incorporadas en la amplia gama de estados financieros de las entidades usuarias con las que los controles en la organización de servicios podrían razonablemente estar relacionados? Aunque el auditor de la organización de servicios normalmente no podrá determinar cómo se relacionan específicamente los controles en una organización de servicios con las aseveraciones incorporadas en los estados financieros de las entidades usuarias individuales, la comprensión del auditor acerca de la naturaleza del sistema de la organización de servicios, incluidos los controles y los servicios prestados, se utiliza para identificar los tipos de aseveraciones con los que dichos controles se pueden relacionar.

- Cuando los objetivos de control establecidos fueron especificados por la organización de servicios, ¿están completos? Un conjunto completo de objetivos de control puede proporcionar a una amplia gama de auditores usuarios un marco para evaluar el efecto de los controles en la organización de servicios sobre las aseveraciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de las entidades usuarias.

A24. Los procedimientos del auditor de la organización de servicios para determinar si el sistema de la organización de servicios ha sido implementado pueden ser similares a, y realizados junto con, los procedimientos para obtener una comprensión de ese sistema. También pueden incluir partidas de rastreo a través del sistema de la organización de servicios y, en el caso de un informe de Tipo 2, las investigaciones específicas sobre los cambios en los controles que se aplicaron durante el periodo. Los cambios que son significativos para las entidades usuarias o sus auditores están incluidos en la descripción del sistema de la organización de servicios.

Obtención de evidencia relacionada con el diseño de los controles [Párrafos 23 y 28(b)]

A25. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o un *auditor usuario*, un control está adecuadamente diseñado si, de manera individual o en combinación con otros controles, proporciona, al cumplimiento satisfactorio, certidumbre razonable de que se evitan, o detectan y corrigen, errores materiales. Una *organización de servicios* o un *auditor de servicios*; sin embargo, no tiene conocimiento de las circunstancias en las entidades usuarias individuales que determinarían si un error resultado de una desviación de control es o no material para esas entidades usuarias. Por lo tanto, desde el punto de vista de un auditor de servicios, un control está adecuadamente diseñado, si, de manera individual o en combinación con otros controles, proporciona, al cumplimiento satisfactorio, certidumbre razonable de que se alcanzan los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios.

A26. Un auditor de la organización de servicios puede considerar el uso de diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisión para facilitar la comprensión del diseño de los controles.

A27. Los controles pueden consistir en una serie de actividades dirigidas al logro de un objetivo de control. En consecuencia, si el auditor de la organización de servicios considera que algunas actividades no son eficaces para lograr un objetivo de control particular, la existencia de otras actividades podría permitirle concluir que los controles relacionados con el objetivo de control están diseñados adecuadamente.

Obtención de evidencia relacionada con la efectividad operativa de los controles

Evaluación de la efectividad operativa (Párrafo 24)

A28. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o un *auditor usuario*, un control opera eficazmente si, de manera individual o en combinación con otros controles, proporciona certidumbre razonable de que los errores materiales, ya sea por fraude o error, son prevenidos, o detectados y corregidos. Una *organización de servicios* o un *auditor de servicio*; sin embargo, no tienen conocimiento de las circunstancias en las entidades usuarias que determinarían si ha ocurrido un error que resulta de una desviación de control y, de ser así, si es material. Por lo tanto, desde el punto de vista de un auditor de servicios, un control opera eficazmente si, de manera individual o en combinación con otros controles, proporciona certidumbre razonable de que se logran los objetivos de control establecidos en la descripción del sistema de la organización de servicios. Del

mismo modo, una organización de servicios o un auditor de la organización de servicios no están en condiciones de determinar si alguna desviación de control observada daría lugar a un error material desde el punto de vista de una entidad usuaria.

A29. Obtener el suficiente entendimiento de los controles para opinar sobre lo adecuado de su diseño no es prueba suficiente de su efectividad operativa, a menos de que haya algún grado de automatización que prevea el funcionamiento consistente de los controles, tal como fueron diseñados e implementados. Por ejemplo, obtener información sobre la implementación de un control manual en un momento, no aporta evidencia sobre el funcionamiento del control en otros momentos. Sin embargo, debido a la consistencia inherente del procesamiento de Tecnología de la Información (TI), realizar procedimientos para determinar el diseño de un control automatizado, y para saber si se ha implementado, puede servir como evidencia de la efectividad operativa de dicho control, dependiendo de la evaluación del auditor de la organización de servicios y de las pruebas de otros controles, como las de los cambios en el programa.

A30. Para ser útil a los auditores usuarios, un informe de Tipo 2 cubre normalmente un periodo mínimo de seis meses. Si el periodo es inferior a seis meses, el auditor de la organización de servicios podría considerar apropiado describir las razones del periodo más corto en su informe de atestiguamiento. Las circunstancias que puedan surgir en un informe que cubra un periodo menor de seis meses incluyen, cuando: a) el auditor de la organización de servicios es contratado cerca de la fecha en que el informe sobre los controles debe emitirse, b) la organización de servicios (o un sistema o aplicación particular) ha estado operando por menos de seis meses, o c) los controles han tenido cambios

significativos y no es práctico esperar seis meses para emitir un informe, ni emitir un informe sobre el sistema tanto antes como después de los cambios.

A31. Ciertos procedimientos de control quizá no dejen una constancia de su funcionamiento que pueda ser probada en una fecha posterior y, en consecuencia, el auditor de la organización de servicios puede verse en la necesidad de probar la efectividad operativa de esos procedimientos de control en varias ocasiones durante el periodo del informe.

A32. El auditor de la organización de servicios ofrece una opinión sobre la efectividad operativa de los controles a lo largo de cada periodo; por lo tanto, se requiere suficiente evidencia apropiada sobre la operación de los controles durante el periodo actual para que pueda expresar dicha opinión. Sin embargo, el conocimiento de desviaciones observadas en trabajos anteriores podría ocasionar que el auditor de la organización de servicios incrementara el alcance de las pruebas durante el periodo en curso.

Pruebas de controles indirectos [Párrafo 25(b)]

A33. En ciertas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia que sustente la operación eficaz de los controles indirectos. Por ejemplo, cuando el auditor de la organización de servicios decide poner a prueba la efectividad de una revisión de los informes de excepción que detallan las ventas en exceso de los límites de crédito autorizados, la revisión y el seguimiento correspondiente es el control que está directamente relacionado con el auditor de servicios. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de TI) están descritos como controles “indirectos”.

A34. Debido a la consistencia inherente del procesamiento de TI, la evidencia sobre la implementación de un control de aplicación automatizada, cuando se considera en combinación con la evidencia sobre la efectividad operativa de los controles generales de la organización de servicios (en particular, los controles de cambio), también puede proporcionar pruebas substanciales acerca de su efectividad operativa.

Medios para seleccionar partidas para pruebas

[Párrafos 25(c) y 27]

A35. Los medios para seleccionar las partidas para las pruebas, a disposición del auditor de servicio, son:

(a) Seleccionar todas las partidas (examen de 100%). Esto puede ser apropiado para probar los controles que se aplican con poca frecuencia, por ejemplo, trimestralmente, o cuando la evidencia sobre la aplicación del control hace que sea eficiente un examen de 100%;

(b) Seleccionar partidas específicas. Esto puede ser apropiado cuando un examen de 100% no sería eficiente y el muestreo no sería eficaz, como las pruebas de controles que no se aplican con la suficiente frecuencia para alcanzar una gran población de muestreo, por ejemplo, los controles que se aplican cada mes o cada semana; y

(c) Muestreo. Esto puede ser apropiado para probar los controles que se aplican a menudo de una manera uniforme y dejan evidencia documental de su aplicación.

A36. Aunque el examen selectivo de partidas específicas a menudo será un medio eficaz para obtener evidencia, no constituye un muestreo. Los resultados de los procedimientos aplicados a las partidas seleccionadas de esta manera no pueden proyectarse a toda la población; en consecuencia, el examen selectivo de determinadas partidas no aporta evidencia sobre el resto de la población. El muestreo, por otra parte, está diseñado para poder sacar conclusiones acerca de toda una población sobre la base de las pruebas de una muestra extraída de ella.

El trabajo de la función de auditoría interna

Obtener un entendimiento de la función de auditoría interna (Párrafo 30)

A37. La función de auditoría interna puede ser responsable de proveer análisis, evaluaciones, certidumbre, recomendaciones y otra información para la administración y los encargados del gobierno corporativo. Una función de auditoría interna en una organización de servicios puede realizar actividades relacionadas con el propio sistema de control interno de la organización de servicios, o actividades relacionadas con los servicios y sistemas, incluidos los controles, que la organización de servicios está prestando a las entidades usuarias.

Determinar si y en qué medida se utilizará el trabajo de los auditores internos (Párrafo 33)

A38. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos en la naturaleza, duración o alcance de los procedimientos del auditor de servicios, los siguientes fac-

tores pueden sugerir la necesidad de procedimientos diferentes o menos amplios de lo que sería el caso:

- La naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o por realizar, por los auditores internos son muy limitados.

- El trabajo de los auditores internos se relaciona con los controles que son menos importantes para las conclusiones del auditor de servicios.

- El trabajo realizado, o por realizar, por los auditores internos no requiere juicios subjetivos o complejos.

Uso del trabajo de la función de auditoría interna
(Párrafo 34)

A39. La naturaleza, duración y alcance de los procedimientos del auditor de la organización de servicios en el trabajo específico de los auditores internos, dependerá de la valoración del auditor de la organización de servicios sobre la importancia de ese trabajo para sus conclusiones (por ejemplo, la importancia de los riesgos que los controles probados buscan mitigar), la evaluación de la función de auditoría interna y la evaluación del trabajo específico de los auditores internos Estos procedimientos pueden incluir:

- El examen de las partidas ya examinadas por los auditores internos;

- El examen de otras partidas similares; y

- La observación de los procedimientos realizados por los auditores internos.

Efecto sobre el informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios (Párrafos 36-37)

A40. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la función de auditoría interna, esta función no es independiente de la organización de servicio, como se requiere del auditor de la organización de servicios cuando realiza el trabajo. El auditor de la organización de servicios es el único responsable de la opinión expresada en el informe de atestiguamiento del auditor de servicios, y dicha responsabilidad no se reduce por el uso del trabajo de los auditores internos por parte del auditor del servicio.

A41. La descripción del auditor de la organización de servicios del trabajo realizado por la función de auditoría interna puede presentarse de varias formas, por ejemplo:

- Con la inclusión de material introductorio a la descripción de las pruebas de los controles, donde se indique que cierto trabajo de la función de auditoría interna fue utilizado para realizar las pruebas de los controles.

- Con el reconocimiento de las pruebas individuales realizadas por auditoría interna.

Representaciones escritas (Párrafos 38 y 40)

A42. Las representaciones escritas requeridas por el párrafo 38 son independientes de, y adicionales, a la aseveración de

la organización de servicio, tal como se define en el párrafo 9(o).

A43. Si la organización de servicios no proporciona las representaciones escritas requeridas, de conformidad con el párrafo 38(c) de esta norma, podría ser procedente que el auditor de la organización de servicios modificara su opinión de conformidad con el párrafo 55(d) de esta norma.

Otra información (Párrafo 42)

A44. El Código Ética Profesional exige que un auditor de la organización de servicios no esté asociado con la información, cuando dicho auditor considera que dicha información:

(a) Contiene una declaración falsa o engañosa de materialidad;

(b) Contiene declaraciones o información suministrada imprudentemente; u

(c) Omite u oculta información que debe incluirse, cuando dicha omisión u ocultamiento puede inducir a error.

Si otra información incluida en un documento que contiene la descripción del sistema de la organización de servicios y el informe de atestiguamiento del auditor de servicio, contiene información orientada al futuro, como los planes de recuperación o contingencia, o los planes para modificaciones al sistema que se ocuparán de las desviaciones identificadas en el informe de atestiguamiento del auditor de servicios, o afirmaciones de carácter promocional que

no puedan ser razonablemente justificadas, el auditor del servicios podrá solicitar que la información se elimine o se vuelva a formular.

A45. Si la organización de servicios se niega a eliminar o reformular la otra información, las acciones adicionales que pueden ser apropiadas incluyen, por ejemplo:

- Pedir a la organización de servicios que consulte a sus asesores legales en cuanto al curso de acción apropiado.
- Describir la inconsistencia material o error material existente en el informe de atestiguamiento.
- Retener el informe de atestiguamiento hasta que se resuelva el asunto.
- Retirarse del trabajo.

Documentación (Párrafo 51)

A46. La Norma de Control de Calidad (NCC) exige a las organizaciones establecer políticas y procedimientos para completar oportunamente el montaje de los archivos del trabajo.[10] Un plazo apropiado dentro del cual se completa el montaje del archivo del trabajo final normalmente no excede de 60 días, a partir de la fecha del informe del auditor de servicio.[11]

10 NCC, párrafo 45.

11 NCC, párrafo A54.

Preparación del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios

Contenido del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios (Párrafo 53)

A47. En los Apéndices 1 y 2 se puede encontrar ejemplos ilustrativos de informes de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios y aseveraciones relacionadas de las organizaciones de servicios.

Usuarios previstos y propósitos del informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios [Párrafo 53(e)]

A48. Los criterios utilizados para los trabajos que informan sobre los controles en una organización de servicios solo son relevantes con el objetivo de brindar información sobre el sistema de la organización de servicios, incluidos los controles, a los que tienen un entendimiento sobre cómo las entidades usuarias han utilizado el sistema para los informes financieros. En consecuencia, esto se indica en el informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios. Además, dicho auditor puede considerar apropiado incluir un texto que restrinja específicamente la distribución del informe de atestiguamiento a los usuarios previstos, prohibiendo su uso por otros y para otros fines.

Descripción de las pruebas de los controles (Párrafo 54)

A49. Al describir la naturaleza de las pruebas de los controles para un informe de Tipo 2, puede ser útil para los lectores

del informe de atestiguamiento que el auditor de la organización de servicios incluya:

- Los resultados de todas las pruebas en donde se han identificado desviaciones, aunque se hayan identificado otros controles que permiten al auditor de la organización de servicios concluir que se logró el objetivo de control pertinente o que se eliminó posteriormente el control probado de la descripción del sistema de la organización de servicios.

- La información sobre los factores causantes de las desviaciones identificadas, en la medida en que el auditor de la organización de servicios haya identificado dichos factores.

Opiniones con salvedades (Párrafo 55)

A50. El Apéndice 3 contiene ejemplos ilustrativos de los informes de atestiguamiento modificados del auditor de la organización de servicios.

A51. Aunque el auditor de la organización de servicios haya expresado una opinión adversa o abstención de opinión, puede ser apropiado describir en la base para el párrafo de modificación las razones de cualquier otro asunto, sobre el que el auditor de la organización de servicios tenga conocimiento, que hubiera requerido una modificación de la opinión y los efectos de la misma.

A52. Al expresar una abstención de opinión, debido a la limitación del alcance, normalmente no es adecuado identificar los procedimientos realizados ni incluir declaraciones que

describan las características del trabajo de un auditor de la organización de servicios; hacerlo podría desmerecer la abstención de opinión.

Otras responsabilidades de comunicaciones (Párrafo 56)

A53. Las medidas adecuadas para responder a las circunstancias identificadas en el párrafo 56 pueden incluir:

- Obtener asesoría legal sobre las consecuencias de los diferentes cursos de acción.
- Comunicarse con los encargados del gobierno corporativo de la organización de servicios.
- Comunicarse con terceros (por ejemplo, una entidad de regulación) cuando se requiera.
- Modificar la opinión del auditor de servicios, o añadir un párrafo de Otros asuntos.
- Retirarse del trabajo.

Apéndice 1
(Párrafo A47)

Ejemplos de aseveraciones de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de aseveraciones de la organización de servicios solo tienen fines de orientación y no pretenden ser exhaustivos, ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Aseveración de la organización de servicios, Tipo 2

Aseveración por la organización de servicios

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

(a) La descripción adjunta en las páginas *[bb-cc]* presenta razonablemente el sistema *[el tipo o nombre de]* para procesar las transacciones de los clientes durante todo el periodo comprendido del *[fecha]* al *[fecha]*. Los criterios utilizados para hacer esta aseveración fueron que la descripción adjunta:

(i) Presenta cómo se diseñó e implementó el sistema, incluyendo:

- Los tipos de servicios prestados, incluyendo, en su caso, las clases de transacciones procesadas.

- Los procedimientos, tanto en tecnología de la información como en los sistemas manuales, por los que dichas transacciones se iniciaron, registraron, procesaron, corrigieron según se necesitó, y transfirieron a los informes preparados para los clientes.

- Los registros contables relacionados, la información de apoyo y las cuentas específicas que se utilizan para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones, lo que incluye corregir la información incorrecta y cómo se transfirió la información a los informes preparados para los clientes.

- Cómo procesa el sistema las condiciones y los hechos significativos, distintos de las transacciones.

- El proceso utilizado para preparar los informes para los clientes.

- Los objetivos de control y los controles relevantes, diseñados para lograr esos objetivos.

- Los controles que, en el diseño del sistema, asumimos serían implementados por las

entidades usuarias, y que, de ser necesario para lograr los objetivos de control establecidos en la descripción adjunta, están identificados en la descripción, junto con los objetivos de control específicos que no podemos alcanzar nosotros solos.

- Otros aspectos de nuestro entorno de control, proceso de evaluación de riesgos, sistema de información (incluyendo los procesos de negocios relacionados) y comunicación, actividades de control y controles de monitoreo que fueron importantes para el procesamiento y reporte de las transacciones de los clientes.

(ii) Incluye los detalles relevantes de los cambios al sistema de la organización de servicios durante el periodo del *[fecha]* al *[fecha]*.

(iii) No omite ni distorsiona la información de interés para el ámbito de aplicación del sistema que se describe, si bien reconoce que la descripción está preparada para satisfacer las necesidades comunes de una amplia gama de clientes y sus auditores, y no puede; por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema que cada cliente puede considerar importante en su entorno particular.

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción adjunta fueron adecuadamente diseñados y operados de manera

efectiva durante todo el periodo comprendido del *[fecha]* al *[fecha]*. Los criterios utilizados para hacer esta aseveración fueron que:

(i) Los riesgos que amenazaron el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción fueron identificados;

(ii) Los controles identificados ofrecerían, en caso de operar como se describe, certidumbre razonable de que esos riesgos no impidieron el logro de los objetivos de control establecidos; y

(iii) Los controles fueron aplicados consistentemente según su diseño, incluyendo que los controles manuales fueron aplicados por personas que tienen la competencia y autoridad adecuadas, durante todo el periodo comprendido de *[fecha]* a *[fecha]*.

Ejemplo 2: Aseveración de la organización de servicios, Tipo 1

La siguiente descripción se ha preparado para los clientes que han utilizado sistemas *[el tipo o nombre de]* y sus auditores externos que tienen conocimiento suficiente para considerar la descripción, junto con otra información que incluye la información sobre los controles operados por los propios clientes, al obtener un entendimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para los reportes financieros. *[Nombre de la entidad]* confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas *[bb-cc]* presenta razonablemente el sistema *[el tipo o nombre de]*

para procesar las transacciones de los clientes al *[fecha]*. Los criterios utilizados para hacer esta aseveración fueron que la descripción adjunta:

(i) Presenta cómo se diseñó e implementó el sistema, incluyendo:

- Los tipos de servicios prestados, incluyendo, en su caso, las clases de transacciones procesadas.

- Los procedimientos, tanto en tecnología de la información como en los sistemas manuales, por los que dichas operaciones se iniciaron, registraron, procesaron, corrigieron según se necesitó, y transfirieron a los informes preparados para los clientes.

- Los registros contables relacionados, la información de apoyo y las cuentas específicas que fueron utilizados para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones, lo que incluye corregir los datos incorrectos y cómo se transfiere la información a los informes preparados para los clientes.

- Cómo procesa el sistema las condiciones y hechos significativos, distintos de las transacciones.

- El proceso utilizado para preparar los informes para los clientes.

- Los objetivos de control y los controles relevantes, diseñados para lograr esos objetivos.

- Los controles que, en el diseño del sistema, asumimos serían implementados por las entidades usuarias, y que, de ser necesario para lograr los objetivos de control establecidos en la descripción adjunta, están identificados en la descripción, junto con los objetivos de control específicos que no podemos alcanzar nosotros solos.

- Otros aspectos de nuestro entorno de control, proceso de evaluación de riesgos, sistema de información (incluyendo los procesos de negocios relacionados) y comunicación, actividades de control y controles de monitoreo que fueron importantes para el procesamiento y reporte de las transacciones de los clientes.

(ii) No omite ni distorsiona la información de interés para el ámbito de aplicación del sistema que se describe, si bien reconoce que la descripción está preparada para satisfacer las necesidades comunes de una amplia gama de clientes y sus auditores, y no puede; por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema que cada cliente puede considerar importante en su entorno particular.

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción adjunta están diseñados adecuadamente al *[fecha]*. Los criterios utilizados para hacer esta aseveración fueron que:

(i) Los riesgos que amenazaron el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción fueron identificados; y

(ii) Los controles identificados ofrecerían, en caso de operar como se describe, certidumbre razonable de que esos riesgos no impidieron el logro de los objetivos de control establecidos.

Apéndice 2
(Párrafo A47)

Ejemplo de Informes de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de informes solo tienen fines de orientación y no pretenden ser exhaustivos, ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Informe de atestiguamiento Tipo 2 del auditor de la organización de servicios

Informe del auditor independiente de la organización de servicios sobre la descripción de los controles, su diseño y efectividad operativa

A: Organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción de la organización de servicios XYZ, incluida en las páginas *[bb-cc]* de su sistema *[tipo o nombre de]* para procesar las transacciones de los clientes durante todo el periodo comprendido del *[fecha]* al *[fecha]* (la descripción), y sobre el diseño y la operación de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción.[12]

12 Si algunos elementos de la descripción no están incluidos en el alcance del trabajo, esto se debe aclarar en el informe de atestiguamiento.

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de: preparar la descripción y aseveración adjunta en la página *[aa]*, incluida la integridad, la exactitud y el método de presentación de la descripción y aseveración; proporcionar los servicios cubiertos por la descripción; establecer los objetivos de control; y diseñar, implementar y operar eficazmente los controles para lograr los objetivos de control establecidos.

Responsabilidades del auditor de servicios

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción de la organización de servicios XYZ y sobre el diseño y la operación de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en dicha descripción, con base en nuestros procedimientos. Llevamos a cabo nuestro trabajo de conformidad con la Norma para Atestiguar 7090, *Informes de atestiguamiento sobre los controles en una organización de servicios*, emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). La norma prevé que cumplamos con los requerimientos éticos, y que planifiquemos y realicemos nuestros procedimientos para obtener certidumbre razonable de que, respecto de todo lo importante, la descripción está presentada razonablemente y los controles están diseñados adecuadamente y operan con efectividad.

Un trabajo de atestiguamiento para informar sobre la descripción, el diseño y la efectividad operativa de los controles en una organización de servicios implica llevar a cabo procedimientos para obtener evidencia acerca de las revelaciones en la descripción del sistema de la organización de servicios, y en el diseño y la efectividad operativa de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor de servicios, que incluyen evaluar los riesgos acerca de que la descripción no se presente razonablemente, y que los controles no estén diseñados de manera adecuada, ni que operen

eficazmente. Nuestros procedimientos incluyeron pruebas de la efectividad operativa de los controles que consideramos necesarios para ofrecer certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control establecidos en la descripción. Un trabajo de atestiguamiento de este tipo también incluye evaluar la presentación general de la descripción, lo apropiado de los objetivos establecidos en ella, y la idoneidad de los criterios fijados por la organización de servicios y descritos en la página *[aa]*. Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción de la organización de servicios XYZ está preparada para satisfacer las necesidades comunes de una amplia gama de clientes y sus auditores, y no puede, por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema que cada cliente puede considerar importante en su entorno particular. Además, debido a su naturaleza, los controles en una organización de servicios quizá no puedan prevenir ni detectar todos los errores u omisiones en el procesamiento o el informe de transacciones. Asimismo, la proyección de cualquier evaluación de la efectividad a periodos futuros está sujeta al riesgo de que los controles en una organización de servicios puedan llegar a ser insuficientes o fallar.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilizamos para formar nuestra opinión son los descritos en la página *[aa]*. En nuestra opinión, respecto de todo lo importante:

(a) La descripción presenta razonablemente el sistema *[el tipo o nombre de]* como fue diseñado e imple-

mentado, en todo el periodo comprendido entre el *[fecha]* al *[fecha]*;

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción fueron diseñados adecuadamente durante todo el periodo comprendido entre el *[fecha]* al *[fecha]*; y

(c) Los controles probados, que eran los necesarios para ofrecer certidumbre razonable de que se lograron los objetivos de control establecidos en la descripción, operaron eficazmente durante todo el periodo comprendido entre el *[fecha]* al *[fecha]*.

Descripción de las pruebas de los controles

Los controles específicos probados y la naturaleza, duración y resultados de esas pruebas se detallan en las páginas *[yy-zz]*.

Usuarios previstos y propósito

Este informe y la descripción de las pruebas de los controles en las páginas *[yy-zz]* son solo para el propósito de los clientes que han utilizado el sistema *[tipo o nombre de]* de la organización de servicios XYZ, y para sus auditores, que tienen un conocimiento suficiente para considerarlo, junto con otra información que contendrá datos sobre los controles operados por los propios clientes, al evaluar los riesgos de error material de los estados financieros de los clientes.

[Firma del auditor de la organización de servicios*]*

[Fecha del informe de atestiguamiento del auditor de servicio]
[Dirección del auditor de servicio]

Ejemplo 2: Informe de atestiguamiento de Tipo 1 del auditor de la organización de servicios

Informe de atestiguamiento del auditor de la organización de servicios independiente sobre la descripción de los controles y su diseño

Para: Organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción de la organización de servicios XYZ en las páginas *[bb-cc]* de su sistema *[tipo o nombre de]* para procesar las transacciones de los clientes al *[fecha]* (la descripción), y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción.[13]

No realizamos procedimiento alguno con respecto a la efectividad operativa de los controles incluidos en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión al respecto.

Responsabilidades de la Organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de: preparar la descripción y aseveración adjunta en la página *[aa]*, incluyendo la integridad, la exactitud y el método de presentación de la descripción y la aseveración; proporcionar los servicios cubiertos por la descripción; establecer los objetivos de control; y diseñar, implementar y operar eficazmente los controles para lograr los objetivos de control establecidos.

13 Si algunos elementos de la descripción no están incluidos en el alcance del trabajo, esto se debe aclarar en el informe de atestiguamiento.

Responsabilidades del auditor de servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción de la organización de servicios XYZ y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en dicha descripción, con base en nuestros procedimientos. Llevamos a cabo nuestro trabajo de conformidad con la Norma para Atestiguar 7090, *Informes de atestiguamiento sobre los controles en una organización de servicio*, emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). La norma prevé que cumplamos con los requerimientos éticos, y que planifiquemos y realicemos nuestros procedimientos para obtener certidumbre razonable de que, respecto de todo lo importante, la descripción está presentada razonablemente y los controles están diseñados adecuadamente respecto de todo lo importante.

Un trabajo de atestiguamiento para informar sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicios implica llevar a cabo procedimientos para obtener evidencia sobre las revelaciones en la descripción del sistema de la organización de servicios, y en el diseño de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor de servicios, incluida la evaluación de que la descripción no está presentada razonablemente, y que los controles no están diseñados adecuadamente. Un trabajo de atestiguamiento de este tipo también incluye evaluar la presentación general de la descripción, lo apropiado de los objetivos de control establecidos en ella, y la idoneidad de los criterios fijados por la organización de servicios y descritos en la página *[aa]*.

Como se señaló anteriormente, no realizamos ningún procedimiento con respecto a la efectividad operativa de los controles incluidos en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión al respecto. Creemos que la evidencia que hemos

obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción de la organización de servicios XYZ está preparada para satisfacer las necesidades comunes de una amplia gama de clientes y sus auditores, y no puede, por lo tanto, incluir todos los aspectos del sistema que cada cliente puede considerar importante en su entorno particular. Además, debido a su naturaleza, los controles en una organización de servicios quizá no puedan prevenir, ni detectar todos los errores u omisiones en el procesamiento o en el informe de transacciones.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilizamos para formar nuestra opinión son los descritos en la página *[aa]*. En nuestra opinión, respecto de todo lo importante:

(a) La descripción presenta razonablemente el sistema *[el tipo o nombre de]* como fue diseñado e implementado a partir del *[fecha]*; y

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción fueron diseñados adecuadamente al *[fecha]*.

Usuarios previstos y propósito

Este informe es solo para el propósito de los clientes que han utilizado el sistema *[tipo o nombre de]* de la organización de servicios XYZ, y a sus auditores, que tienen un conocimiento suficiente para considerarlo, junto con otra información que incluye los da-

tos sobre controles operados por los propios clientes, al obtener una comprensión de los sistemas de información de los clientes importantes para los informes financieros.

[Firma del auditor de servicio]

[Fecha del informe de atestiguamiento del auditor de servicio]

[Dirección del auditor de servicio]

Apéndice 3
(Párrafo A50)

Ejemplos de informes de atestiguamiento modificados del auditor de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de informes modificados solo tienen fines de orientación y no pretenden ser exhaustivos, ni aplicables a todas las situaciones. Tienen como base los ejemplos de los informes del Apéndice 2.

Ejemplo 1: Opinión con salvedad–La descripción del sistema de la organización de servicios no está presentada razonablemente respecto de todo lo importante

. . .

Responsabilidades del auditor de servicio

. . .

Creemos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada.

Base para la opinión calificada

La descripción adjunta declara en la página *[mn]* que la organización de servicios XYZ utiliza números de identificación del operador y contraseñas para evitar el acceso no autorizado al sistema. Con base en nuestros procedimientos, que incluyen indagaciones con el personal y la observación de las actividades, hemos determinado que se emplean números de identificación del operador y

contraseñas en las Aplicaciones A y B, pero no en las Aplicaciones C y D.

Opinión calificada

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilizamos para formar nuestra opinión fueron los descritos en la aseveración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por el asunto descrito en el párrafo de la base para la opinión calificada:

(a) . . .

Ejemplo 2: Opinión calificada–Los controles no están diseñados adecuadamente para proporcionar certidumbre razonable de que se lograrán los objetivos de control establecidos en la descripción de la organización de servicios de su sistema, si los controles operan eficazmente.

. . .

Responsabilidades del auditor de servicio

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada.

Base para la opinión calificada

Como se discutió en la página *[mn]* de la descripción adjunta, de vez en cuando la organización de servicios XYZ realiza cambios en los programas de aplicaciones para corregir deficiencias o mejorar las capacidades. Los procedimientos seguidos para determinar si se deben realizar cambios, así como para diseñarlos e implementarlos, no incluyen la revisión y aprobación por las per-

sonas autorizadas que son independientes de las que participan en la realización de los cambios. Tampoco hay requerimientos especificados para probar dichos cambios o proporcionar resultados de las pruebas a un revisor autorizado, antes de implementar los cambios.

Opinión calificada

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilizamos para formar nuestra opinión fueron los descritos en la aseveración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por el asunto descrito en el párrafo de la base para la opinión calificada:

(a) . . .

Ejemplo 3: Opinión calificada–Los controles no operaron eficazmente durante todo el periodo especificado (únicamente para el informe de Tipo 2)

. . .

Responsabilidades del auditor de servicio

. . .

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada.

Base para la opinión con salvedad

La organización de servicios XYZ declara en su descripción que ha implementado controles automatizados para conciliar los pagos de préstamos recibidos con la salida generada. Sin embargo,

como se señala en la página *[mn]* de la descripción, este control no operaba eficazmente durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* al *dd/mm/aaaa* debido a un error de programación. Esto dio lugar a que no se alcanzara el objetivo de control "Los controles ofrecen certidumbre razonable de que los pagos de préstamos recibidos son debidamente registrados", durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* al *dd/mm/aaaa*. XYZ llevó a cabo un cambio en el programa, realizando el cálculo a partir del *[fecha]*, y nuestras pruebas indican que se estaba operando eficazmente durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* al *dd/mm/aaaa*.

Opinión con salvedad

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilizamos para formar nuestra opinión fueron los descritos en la aseveración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por el asunto descrito en el párrafo de la base para la opinión calificada:

Ejemplo 4: Opinión con salvedad–El auditor de la organización de servicios no puede obtener suficiente evidencia apropiada

. . .

Responsabilidades del auditor de servicio

. . .

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada.

Base para la opinión con salvedad

La organización de servicios XYZ declara en su descripción que ha implementado controles automatizados para conciliar los pagos de préstamos recibidos con la salida generada. Sin embargo, los registros electrónicos del desempeño de esta reconciliación para el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* al *dd/mm/aaaa* se suprimieron como consecuencia de un error de procesamiento de datos y, en consecuencia, no pudimos probar la operación de este control para ese periodo. En consecuencia, no hemos podido determinar si el objetivo de control "Los controles ofrecen certidumbre razonable de que los pagos de préstamos recibidos son debidamente registrados", operó eficazmente durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* al *dd/mm/aaaa.*

Opinión con salvedad

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de los asuntos señalados en este informe. Los criterios que utilizamos para formar nuestra opinión fueron los descritos en la aseveración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por el asunto descrito en el párrafo de la base para la opinión calificada.