

NIA-ES 402. CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

Javier Briones Ortega

Socio CB Auditores & Consultores

Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

El auditor de cuentas, cuando efectúa trabajos de revisión contable a empresas que tienen parte de sus servicios externalizados a través de organizaciones que realizan algunas de las actividades de la empresa, tiene responsabilidad a la hora de conseguir evidencias suficientes y adecuadas, incluyendo el control interno, que permitan evaluar e identificar los riesgos de incorrección material, asimismo, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que permitan hacer frente a dichos riesgos para este tipo de entidades. Esta norma cita que el trabajo de revisión deberá incluir a aquellas empresas que realizan, en última instancia, el servicio, a grandes rasgos citamos: el conocimiento de los servicios prestados –incluyendo el control interno de los servicios subcontratados–, respuesta a los riesgos de incorrección material, revisión según tipo de informes (I y II), revisión para encontrar fraudes, incumplimientos e incorrecciones y, por último, el tipo de opinión que, el auditor, debería emitir teniendo en cuenta al auditor de la entidad subcontratada.

Palabras claves: organización prestadora de servicios, entidad usuaria y auditoría de la organización prestadora de servicios.

ISA 402. AUDIT CONSIDERATIONS RELATING TO AN ENTITY USING A SERVICE ORGANIZATION

ABSTRACT

The auditor when performing work in accounting review companies that have outsourced some of their services through organizations that perform some of the company's business services, has responsibility to get sufficient and appropriate evidence, including internal control, to assess and identify material risks incorrectness, likewise, the auditor shall design and implement audit procedures to cope with these risks for these entities. This rule calls the revision work shall include those companies that perform, ultimately, service broadly quote: knowledge of services provided –including the internal control outsourced– services, response to incorrectness material risks, reviewing reports by type (I and II), revision to find fraud, breaches and misconduct and finally the type of opinion that the auditor should issue considering the auditor of the subcontracted entity.

Keywords: service provider organization, user entity and audit service provider organization.

Sumario

1. Introducción: objetivos, términos e informes
2. Requerimientos
 - A) Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno
 - B) Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material
 - C) Informes tipo 1 y 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada
 - D) Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con la autoridad de la organización de servicios
 - E) Informe del auditor de la entidad usuaria
3. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
 - A) Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno
 - B) Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material
 - C) Informes tipo 1 y 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada
 - D) Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con la autoridad de la organización de servicios
 - E) Información del auditor de la entidad usuaria

1. INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS, TÉRMINOS E INFORMES

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 402 trata las «Consideraciones relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios» y que debe entenderse y aplicarse de conformidad con la NIA 200 que se refiere a los «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

La NIA 402 hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor a la hora de conseguir evidencias suficientes y adecuadas, incluyendo el control interno, que permitan evaluar e identificar los riesgos de incorrección material y diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que hagan frente a dichos riesgos en los supuestos de entidades que utilizan los servicios de una o más organizaciones de servicios.

Hay que tener en cuenta que una entidad puede querer realizar tareas o servicios a través de otras organizaciones de servicios, y dichas actividades son parte de las actividades de la entidad matriz o usuaria, y pueden ser relevantes en algunos casos a la hora de llevar a cabo auditorías. Esta relevancia vendrá determinada en los casos en los que las actividades o servicios y los controles necesarios sean parte del sistema de información de la entidad usuaria y sean relevantes para la información financiera. Entre ellos puede mencionarse:

- Las transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que sean significativas.
- Las operaciones y registros contables para el registro y procesamiento de las transacciones al libro mayor.
- Modo en el que el sistema de información capta hechos y condiciones significativas; el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros.
- Los controles sobre asientos en el libro diario que se utilizan para registrar ajustes o transacciones inusuales. Un ejemplo relativamente común puede ser la externalización de las funciones de planificación fiscal y/o cumplimiento de las obligaciones fiscales, financieras o de control a una o varias organizaciones externas, es decir, a una o varias organizaciones de servicios. Unas actividades que deberán ser tenidas en cuenta en la correspondiente auditoría.

Es preciso recoger que esta NIA no es aplicable a los servicios prestados por entidades financieras en lo referente a las acciones de transacciones que tengan la aprobación previa de la entidad correspondiente, tal es el caso de las transacciones por cuenta corriente que se realicen a través de una entidad bancaria.

Los **objetivos** del auditor de la entidad usuaria, en el marco de esta norma, y por tanto referente a los servicios de otra organización de servicios, serán la obtención de un conocimiento de la naturaleza y significatividad de los servicios que dicha organización presta y su repercusión en la entidad usuaria que puedan ser de relevancia, con el fin de poder valorar la existencia de riesgos de incorrección material, así como diseñar procedimientos para hacer frente a dichos posibles riesgos.

Entre los **términos** a tener en cuenta merecen mencionarse los siguientes:

- a) Entidad usuaria: entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se someten a auditoría.
- b) Organización de servicios: organización externa (o parte de ella) que presta a la entidad usuaria servicios, los cuales deben ser tenidos en cuenta en los sistemas de información relevante para la información financiera de la entidad usuaria. Estas empresas de organización podrían ser cualquier entidad de *outsourcing* que realice actividades a la empresa auditada en servicios como consultoría tecnológica, recursos humanos, etc.
- c) Sistema de organización de servicios: estrategia y procedimientos que son diseñados y aplicados por la organización de servicios en aras de la prestación a la entidad usuaria de los servicios necesarios y que serán tenidos en cuenta en el informe de auditoría. Podemos incluir como sistema de organización el tipo de relación y la gestión que esté establecida entre las dos partes.
- d) Auditor de la entidad prestadora de servicios: auditor que, a instancia de la organización de servicios, emite un informe para proporcionar seguridad sobre los controles de la misma.

La NIA 402 permite diferenciar **dos tipos de informes**, los denominados «informes tipo 1» sobre la descripción y diseño de los controles de la organización de servicios e «informes tipo 2» sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de la organización de servicios.

- Los informes de «**tipo 1**» se componen de una descripción del sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles diseñados y aplicados en una fecha determinada, y de un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio en el que se recoja su opinión sobre los anteriores puntos (sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles utilizados).
- Los informes de «**tipo 2**» incluyen una descripción del sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles diseñados y aplicados hasta una fecha determinada o durante un periodo de tiempo, pudiendo incluir su eficacia operativa durante dicho periodo, y un informe realizado por el auditor de

Los **objetivos** del auditor de la entidad usuaria, en el marco de esta norma, y por tanto referente a los servicios de otra organización de servicios, serán la obtención de un conocimiento de la naturaleza y significatividad de los servicios que dicha organización presta y su repercusión en la entidad usuaria que puedan ser de relevancia, con el fin de poder valorar la existencia de riesgos de incorrección material, así como diseñar procedimientos para hacer frente a dichos posibles riesgos.

Entre los **términos** a tener en cuenta merecen mencionarse los siguientes:

- a) Entidad usuaria: entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se someten a auditoría.
- b) Organización de servicios: organización externa (o parte de ella) que presta a la entidad usuaria servicios, los cuales deben ser tenidos en cuenta en los sistemas de información relevante para la información financiera de la entidad usuaria. Estas empresas de organización podrían ser cualquier entidad de *outsourcing* que realice actividades a la empresa auditada en servicios como consultoría tecnológica, recursos humanos, etc.
- c) Sistema de organización de servicios: estrategia y procedimientos que son diseñados y aplicados por la organización de servicios en aras de la prestación a la entidad usuaria de los servicios necesarios y que serán tenidos en cuenta en el informe de auditoría. Podemos incluir como sistema de organización el tipo de relación y la gestión que esté establecida entre las dos partes.
- d) Auditor de la entidad prestadora de servicios: auditor que, a instancia de la organización de servicios, emite un informe para proporcionar seguridad sobre los controles de la misma.

La NIA 402 permite diferenciar **dos tipos de informes**, los denominados «informes tipo 1» sobre la descripción y diseño de los controles de la organización de servicios e «informes tipo 2» sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de la organización de servicios.

- Los informes de «**tipo 1**» se componen de una descripción del sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles diseñados y aplicados en una fecha determinada, y de un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio en el que se recoja su opinión sobre los anteriores puntos (sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles utilizados).
- Los informes de «**tipo 2**» incluyen una descripción del sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles diseñados y aplicados hasta una fecha determinada o durante un periodo de tiempo, pudiendo incluir su eficacia operativa durante dicho periodo, y un informe realizado por el auditor de

la entidad prestadora del servicio con el objetivo de tener una seguridad razonable que incluya: opinión sobre los aspectos mencionados anteriormente en la descripción, detalle de las pruebas de controles realizadas y los resultados obtenidos.

2. REQUERIMIENTOS

Según el propio contenido de la NIA 402 son necesarios una serie de reconocimientos que son los siguientes:

A) OBTENCIÓN DE CONOCIMIENTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS, INCLUIDO EL CONTROL INTERNO

El auditor para obtener conocimiento del modo en que la entidad usuaria utiliza los servicios de la organización de servicios tendrá en cuenta:

- La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de los mismos para la entidad usuaria, incluido el control interno. Ejemplo: si son servicios de gestión de recursos humanos o gestión de créditos afectarán a áreas diferentes y por tanto el riesgo valorado también será dispar.
- La naturaleza e importancia relativa de las transacciones realizadas así como de los procesos de información financiera y cuentas de dicha organización. Cada área tiene unos niveles de importancia relativa determinados.
- El grado de integración entre las actividades de la entidad usuaria y la organización de servicios. Por ejemplo, si las actividades se realizan dentro de la empresa o fuera de ella o si los equipos son de personal mixto o ajenos a la entidad.
- La naturaleza de dicha integración o relación. Ejemplo: Si se realiza a través de una empresa mixta o una empresa totalmente independiente o si se ha realizado un concurso para suplir el servicio externo.

En el caso de proveerse de servicios prestados por una organización de este tipo de servicios, en lo referente al control interno que sea de interés para la auditoría, pongamos como ejemplo la gestión del inventario de la entidad por una empresa de almacenamiento, el auditor deberá auditar la evaluación de los controles de la empresa de almacenamiento, teniendo en cuenta la gestión de los activos así como su eficacia.

El auditor, según lo expuesto, valorará si dispone con los datos de la entidad usuaria de un conocimiento suficiente para llevar a cabo la auditoría que le permita tener una base para la determinación y valoración de los riesgos de incorrección material. En el caso de no tener este cono-

cimiento suficiente y adecuado se intentará obtener mediante un informe tipo 1 o 2, contactando con la organización de servicios, visitando tal organización y llevando a cabo procedimientos que permitan la obtención de dicho conocimiento o recurriendo a otro auditor para que aplique tales procedimientos. En el primero de los casos, mediante informes tipo 1 o 2, el auditor deberá contar con la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y su independencia así como adecuarse a las normas por las cuales se emitió el informe correspondiente. Si este tipo de informes fuese utilizado por el auditor como evidencia de auditoría deberá tener en cuenta si los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuado a sus fines, si la evidencia que proporciona el informe es adecuada y suficiente y evaluará si los controles son adecuados y relevantes. Siguiendo el ejemplo anterior de la empresa que tiene subcontratada la gestión del inventario, sería de poca utilidad que el auditor comprobara la eficacia de los controles un mes alejado del cierre del ejercicio, supongamos febrero, cuando podrían concurrir cambios que afectaran a la gestión del mismo.

B) RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Atendiendo a la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados», el auditor de la entidad usuaria deberá valorar si la información contenida en los registros de la entidad usuaria permiten tener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para las afirmaciones relevantes de los estados financieros, en caso contrario, aplicará otros procedimientos de auditoría o acudirá a otro auditor para aplicar dichos procedimientos en la organización de servicios, todo ello en aras de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Teniendo en cuenta la necesidad de realizar pruebas a los controles, el auditor (de la entidad usuaria) conseguirá evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles a través de la utilización de uno o varios procedimientos, entre los que la NIA recoge los siguientes: aplicación de pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios, de nuevo recurrir a otro auditor que lleve a cabo dichos controles en la organización de servicios siempre por indicación del auditor de la entidad usuaria o un informe tipo 2. En este último caso, cuando se estima oportuno utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan de manera eficaz, deberá tener en cuenta el informe del auditor de la entidad que presta el servicio, y a tal efecto comprobar que proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la eficacia de los controles. Para ello evaluará si los controles se refieren a una fecha o a un periodo valorando si controles complementarios de la entidad usuaria han sido aplicados por la organización de servicios y han proporcionado eficacia operativa, valorando si el periodo de prueba de los controles fue el adecuado y el tiempo desde su realización ha sido suficiente para obtener los resultados y evaluando si las pruebas de controles del auditor de la entidad prestadora de servicios son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria proporcionando evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

C) INFORMES TIPO 1 Y 2 QUE EXCLUYEN LOS SERVICIOS DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS SUBCONTRATADA

En este tipo de supuestos si los servicios de la organización de los servicios subcontratados fuesen relevantes para la auditoría, el auditor deberá aplicar los requerimientos que se están analizando en esta NIA a dichos servicios prestados por una tercera organización.

D) FRAUDE, INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, E INCORRECCIONES NO CORREGIDAS EN RELACIÓN CON LA AUTORIDAD DE LA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

El auditor de la entidad usuaria llevará a cabo la necesaria investigación para conocer, a través de otros canales, si ha existido fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las autoridades de la organización de servicios, para tenerlas en cuenta y evaluar su repercusión en los procedimientos de auditoría que se apliquen, y recogerlo si fuese el caso en las conclusiones y el informe.

E) INFORME DEL AUDITOR DE LA ENTIDAD USUARIA

En este caso se tendrá en cuenta la NIA 705 sobre «Opinión modificada en el informe emitido por el auditor independiente» si no tuviese evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los servicios prestados por la organización de servicios.

3. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

Atendiendo a la Guía de aplicación y de otras anotaciones explicativas, la NIA 402 sigue la misma estructura conceptual que los requerimientos enunciados en el anterior epígrafe:

A) OBTENCIÓN DE CONOCIMIENTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS, INCLUIDO EL CONTROL INTERNO

Para la obtención de la información el auditor de la entidad usuaria puede recurrir a diferentes **fuentes** tales como manuales de usuarios y técnicos, acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios, informes de la organización de servicios e informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, así como, por supuesto, la propia experiencia del auditor.

Existen supuestos en los que la entidad usuaria puede haber requerido de una organización de servicios para llevar a cabo determinadas acciones las cuales pueden ser de interés para la auditoría como es el caso de la llevanza de registros contables de la propia entidad, la gestión de activos o la realización de otro tipo de transacciones. Suele ser bastante recurrente este tipo de servicios de externalización por parte de pequeñas empresas, si bien no les exime de su responsabilidad sobre los estados financieros.

En estos casos puede que la organización de servicios establezca determinados controles internos que afecten a la propia entidad usuaria y si bien puede entenderse que estos procedimientos no forman parte de la operativa de la entidad usuaria, sí que pueden ser relevantes, según las circunstancias y la importancia relativa y naturaleza de las transacciones, para el conocimiento del auditor y deben ser tenidos en cuenta, por lo que también es necesario el **conocimiento de los controles relacionados con los servicios prestados**. Tal puede ser el caso de la realización por parte de la organización de servicios del registro, procesamiento y contabilización de transacciones de la entidad usuaria. Al contrario, pero de la misma manera ocurriría en los casos en los que los controles de la entidad usuaria afecten a las actividades de la organización de servicios, como es el caso de la autorización de transacciones si bien quién las ejecuta es la organización de servicios. En estos últimos supuestos, por tanto, puede darse el caso de que se pueda requerir establecer controles para los servicios que se prestan por la organización de servicios. Un ejemplo claro es el procesamiento de las nóminas por lo que la entidad usuaria puede requerir de unos controles en la entrega y recepción de la información sobre dichas nóminas que posteriormente pueda corroborar las actividades realizadas.

Es por ello por lo que el auditor tiene que tener en cuenta el **grado de interacción** o de relación entre las actividades de la entidad usuaria y la organización de servicios y viceversa, así como realizar pruebas para comprobar si dichos controles que pueden establecerse resultan eficaces. En el supuesto de las nóminas sería a través de pruebas de los controles de la entidad usuaria para ver si resultan eficaces respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones en dicho ámbito. En todo caso el auditor evaluará si se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material referentes a la utilización de una organización de servicios, teniendo en cuenta factores como la dimensión de la entidad y la organización, la complejidad de las transacciones o la naturaleza de su relación.

Hay que señalar que la organización de servicios puede subcontratar a otra organización algunos de los servicios que presta a la entidad usuaria, a la que se denomina «organización de servicios subcontratada», por lo que el auditor deberá tener en cuenta el grado de interacción, la naturaleza e importancia relativa de las transacciones tanto por la organización de servicios como por la organización de servicios subcontratada, para determinar la significatividad de los controles de ambas con respecto a la entidad usuaria. Ejemplo: si una empresa de telecomunicaciones ofrece un servicio de fibra óptica pero la comercialización está subcontratada a otra empresa que a su vez subcontrata un servicio técnico instalador, las futuras reclamaciones de un mal servicio por la última empresa recaerán en la primera.

En esta interacción o grado en las relaciones tendrá que tenerse también muy presente el **contrato o acuerdo de prestación de servicios** dado que suelen recoger las informaciones a transmitir para el desarrollo de la actividad, los controles o aplicación de requerimientos, las indemnizaciones en caso de incumplimiento de funciones, si es necesario la emisión de informes sobre dichos controles o si el auditor de la entidad usuaria podrá tener acceso a los registros o tener comunicación directa con el auditor de la prestadora de servicios.

La organización de servicios puede contar con el trabajo de un auditor que puede llevar a cabo informes tipo 1 o 2 según el caso, los cuales podrán ser realizados de conformidad con la NIA 402 sobre «Informes de seguridad de los controles en las organizaciones de servicios externos» o según las normas establecidas por el organismo emisor de normas autorizado. La realización de estos informes dependerá de si está establecido por contrato o si por motivos prácticos la organización de servicios estima oportuno uno u otro. En el caso en el que existiese la posibilidad de colaboración entre este auditor y el auditor de la entidad usuaria, este último puede requerir del primero la aplicación de los procedimientos que permitan obtener la información necesaria para los controles relevantes de la organización de servicios dado el grado de relación y conocimiento entre el auditor de la organización de servicios y el auditor de dicha organización, para lo que sería necesario tener en cuenta la NIA 600 sobre «Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)».

Con la información obtenida sobre la entidad usuaria y los informes tipo 1 o 2 el auditor de la entidad usuaria puede tener información sobre los controles de la organización de servicios que pueden afectar a las transacciones de la entidad usuaria (sin olvidar las mencionadas subcontrataciones), el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios dado que podrían generarse incorrecciones materiales, los objetivos de control de la organización de servicios dado que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria y comprobar que los controles de la organización de servicios se han creado y aplicado correctamente para prevenir y detectar errores de procesamiento que diesen lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.

No hay que olvidar que los informes tipo 1 o 2 permiten al auditor la obtención de conocimiento suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, si bien los informes de tipo 1 no proporcionan evidencia sobre la operativa de los controles relevantes. Asimismo habrá que tener en cuenta la fecha o el periodo comprendido, pudiendo el auditor, si fuese necesario, aplicar procedimientos para actualizar la información si la fecha o periodo es anterior al comienzo del mismo, tales como la revisión de la documentación emitida en ese periodo no incluido.

B) RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Recurrir a una organización de servicios no implica per se un aumento en el riesgo de incorrecciones materiales de la entidad usuaria, si bien puede ocurrir al contrario gracias, por ejemplo, a un mayor conocimiento de las actividades a realizar tal sea el caso de que la organización de

servicios posea un sistema informático más adecuado a las necesidades de registro o tenga especialización fiscal o contable. Hay que indicar que en los casos en los que hay elementos que resulten materiales será necesario el acceso a esos registros por parte del auditor de la entidad usuaria. En estos supuestos el auditor de la entidad usuaria podrá aplicar los siguientes procedimientos: el examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria (pueden existir o no según se mantenga dicho control por parte de la entidad usuaria, proporcionando fiabilidad a la fuente), examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios (si se ha establecido por contrato o acuerdo), obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones sobre la información de los registros independientes de la entidad usuaria, pudiendo constituir evidencia de auditoría fiable (en los casos en los que no exista este registro independiente, las confirmaciones no constituyen por sí mismas evidencia de auditoría fiable) y aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes emitidos por la organización de servicios.

En los supuestos en los que la cesión de las funciones financieras a una organización de servicios sea elevada o destacable el auditor de la entidad usuaria puede encontrarse con que una parte importante de la evidencia de auditoría se encuentre sustancialmente en la organización de servicios, por lo que puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en dicha organización bien directamente o bien a través del auditor de la entidad prestadora de servicios, no modificando la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria.

Atendiendo a la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria lleve a cabo pruebas de controles para tener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la eficacia operativa de controles relevantes a través de la valoración de riesgos de incorrección material y los procedimientos sustantivos en algunos casos junto con pruebas de eficacia operativa. Este proceso puede obtenerse directa y eficazmente a través del informe de tipo 2, si bien en su defecto podría recurrirse a la contratación de un auditor para la aplicación de los procedimientos en la organización de servicios o bien directamente el auditor de la entidad usuaria si se obtuviese consentimiento.

Estas pruebas de controles y los resultados obtenidos de dichas pruebas permiten tener conocimiento de si el informe del auditor de la organización de servicios proporciona evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para poner base a la valoración del riesgo llevada a cabo por el auditor de la entidad usuaria pudiendo, a tal efecto, tener en cuenta el periodo de tiempo cubierto, el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora de servicios y los servicios prestados por la misma y los resultados de las pruebas de controles. Sirva como ejemplo que cuanto más corto sea el periodo de tiempo que cubre la prueba y mayor sea el periodo de realización de la misma, menor será la evidencia de auditoría que dicha prueba puede proporcionar. En este y otros casos puede ser necesario obtener evidencia adicional sobre lo acontecido en ese periodo no evaluado para lo cual serán necesarios controles teniendo en cuenta, entre otros: los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, la duración del periodo restante o la eficacia y seguimiento de los controles. Al igual que en anteriores ocasiones estas pruebas pueden ser realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o el auditor de la entidad usuaria u otro a solicitud de este si existe conformidad.

Por último es de recibo que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección de la empresa usuaria las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, bien por ser significativas o bien porque dicho auditor estime que son de importancia suficiente para su conocimiento por parte de los responsables, pudiendo, a tal efecto, indicar nuevos controles que podrían aplicarse, marcando aquellos que están vigentes pero no se están aplicando u otros complementarios de interés.

C) INFORMES TIPO 1 Y 2 QUE EXCLUYEN LOS SERVICIOS DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS SUBCONTRATADA

En los supuestos en los que la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el auditor de la primera puede tener en cuenta o no los controles de la organización subcontratada, denominando al método de información inclusivo o exclusivo según sea el caso. En el caso de que se excluya, pero sea relevante para la auditoría de los estados financieros del auditor de la entidad usuaria, este deberá aplicar esta NIA a la organización de servicios subcontratada en función de la significatividad de los servicios prestados y su relevancia para la auditoría.

D) FRAUDE, INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, E INCORRECCIONES NO CORREGIDAS EN RELACIÓN CON LA AUTORIDAD DE LA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

Las situaciones de fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con la autoridad de la organización de servicios pueden ser de obligatoria comunicación a la entidad usuaria si así se establece en el contrato o acuerdo entre las partes. Ello no impide que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar averiguaciones para tener información de si este tipo de actuaciones han tenido lugar pudiendo requerir de información adicional a la organización de servicios a través de la entidad usuaria.

E) INFORMACIÓN DEL AUDITOR DE LA ENTIDAD USUARIA

Se puede dar el caso de que el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en lo referente a los servicios llevados a cabo por la organización de servicios lo que dará lugar a una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir en los siguientes casos:

- Cuando el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente de dichos servicios y no tiene base suficiente y adecuada para determinar y evaluar los riesgos de la incorrección material.

- Cuando el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios.
- Cuando el auditor de la entidad usuaria no tiene acceso a los registros de la organización de servicios lo que impide tener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

El auditor de la entidad usuaria podrá expresar su opinión con salvedades o denegar la opinión según su evaluación y conocimiento de los efectos sobre los estados financieros pudiendo ser materiales o generalizados.

Hay que indicar que en algunos casos puede ser necesario hacer referencia en el informe del auditor de la entidad usuaria al trabajo en general del auditor de la entidad prestadora del servicio para lo cual será necesario contar con el consentimiento previo del mismo.

Para concluir hay que indicar que el uso de una organización de servicios por parte de la entidad usuaria no repercute en la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria según establece esta NIA teniendo, en todo caso, que obtener evidencia suficiente y adecuada que sea base razonable para apoyar su opinión, por lo que no puede referirse al informe del auditor de la entidad prestadora de servicio como base de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria.

la entidad prestadora del servicio con el objetivo de tener una seguridad razonable que incluya: opinión sobre los aspectos mencionados anteriormente en la descripción, detalle de las pruebas de controles realizadas y los resultados obtenidos.

2. REQUERIMIENTOS

Según el propio contenido de la NIA 402 son necesarios una serie de reconocimientos que son los siguientes:

A) OBTENCIÓN DE CONOCIMIENTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS, INCLUIDO EL CONTROL INTERNO

El auditor para obtener conocimiento del modo en que la entidad usuaria utiliza los servicios de la organización de servicios tendrá en cuenta:

- La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de los mismos para la entidad usuaria, incluido el control interno. Ejemplo: si son servicios de gestión de recursos humanos o gestión de créditos afectarán a áreas diferentes y por tanto el riesgo valorado también será dispar.
- La naturaleza e importancia relativa de las transacciones realizadas así como de los procesos de información financiera y cuentas de dicha organización. Cada área tiene unos niveles de importancia relativa determinados.
- El grado de integración entre las actividades de la entidad usuaria y la organización de servicios. Por ejemplo, si las actividades se realizan dentro de la empresa o fuera de ella o si los equipos son de personal mixto o ajenos a la entidad.
- La naturaleza de dicha integración o relación. Ejemplo: Si se realiza a través de una empresa mixta o una empresa totalmente independiente o si se ha realizado un concurso para suplir el servicio externo.

En el caso de proveerse de servicios prestados por una organización de este tipo de servicios, en lo referente al control interno que sea de interés para la auditoría, pongamos como ejemplo la gestión del inventario de la entidad por una empresa de almacenamiento, el auditor deberá auditar la evaluación de los controles de la empresa de almacenamiento, teniendo en cuenta la gestión de los activos así como su eficacia.

El auditor, según lo expuesto, valorará si dispone con los datos de la entidad usuaria de un conocimiento suficiente para llevar a cabo la auditoría que le permita tener una base para la determinación y valoración de los riesgos de incorrección material. En el caso de no tener este cono-

cimiento suficiente y adecuado se intentará obtener mediante un informe tipo 1 o 2, contactando con la organización de servicios, visitando tal organización y llevando a cabo procedimientos que permitan la obtención de dicho conocimiento o recurriendo a otro auditor para que aplique tales procedimientos. En el primero de los casos, mediante informes tipo 1 o 2, el auditor deberá contar con la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y su independencia así como adecuarse a las normas por las cuales se emitió el informe correspondiente. Si este tipo de informes fuese utilizado por el auditor como evidencia de auditoría deberá tener en cuenta si los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuado a sus fines, si la evidencia que proporciona el informe es adecuada y suficiente y evaluará si los controles son adecuados y relevantes. Siguiendo el ejemplo anterior de la empresa que tiene subcontratada la gestión del inventario, sería de poca utilidad que el auditor comprobara la eficacia de los controles un mes alejado del cierre del ejercicio, supongamos febrero, cuando podrían concurrir cambios que afectaran a la gestión del mismo.

B) RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Atendiendo a la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados», el auditor de la entidad usuaria deberá valorar si la información contenida en los registros de la entidad usuaria permiten tener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para las afirmaciones relevantes de los estados financieros, en caso contrario, aplicará otros procedimientos de auditoría o acudirá a otro auditor para aplicar dichos procedimientos en la organización de servicios, todo ello en aras de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Teniendo en cuenta la necesidad de realizar pruebas a los controles, el auditor (de la entidad usuaria) conseguirá evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles a través de la utilización de uno o varios procedimientos, entre los que la NIA recoge los siguientes: aplicación de pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios, de nuevo recurrir a otro auditor que lleve a cabo dichos controles en la organización de servicios siempre por indicación del auditor de la entidad usuaria o un informe tipo 2. En este último caso, cuando se estima oportuno utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan de manera eficaz, deberá tener en cuenta el informe del auditor de la entidad que presta el servicio, y a tal efecto comprobar que proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la eficacia de los controles. Para ello evaluará si los controles se refieren a una fecha o a un periodo valorando si controles complementarios de la entidad usuaria han sido aplicados por la organización de servicios y han proporcionado eficacia operativa, valorando si el periodo de prueba de los controles fue el adecuado y el tiempo desde su realización ha sido suficiente para obtener los resultados y evaluando si las pruebas de controles del auditor de la entidad prestadora de servicios son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria proporcionando evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

C) INFORMES TIPO 1 Y 2 QUE EXCLUYEN LOS SERVICIOS DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS SUBCONTRATADA

En este tipo de supuestos si los servicios de la organización de los servicios subcontratados fuesen relevantes para la auditoría, el auditor deberá aplicar los requerimientos que se están analizando en esta NIA a dichos servicios prestados por una tercera organización.

D) FRAUDE, INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, E INCORRECCIONES NO CORREGIDAS EN RELACIÓN CON LA AUTORIDAD DE LA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

El auditor de la entidad usuaria llevará a cabo la necesaria investigación para conocer, a través de otros canales, si ha existido fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las autoridad de la organización de servicios, para tenerlas en cuenta y evaluar su repercusión en los procedimientos de auditoría que se apliquen, y recogerlo si fuese el caso en las conclusiones y el informe.

E) INFORME DEL AUDITOR DE LA ENTIDAD USUARIA

En este caso se tendrá en cuenta la NIA 705 sobre «Opinión modificada en el informe emitido por el auditor independiente» si no tuviese evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los servicios prestados por la organización de servicios.

3. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

Atendiendo a la Guía de aplicación y de otras anotaciones explicativas, la NIA 402 sigue la misma estructura conceptual que los requerimientos enunciados en el anterior epígrafe:

A) OBTENCIÓN DE CONOCIMIENTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS, INCLUIDO EL CONTROL INTERNO

Para la obtención de la información el auditor de la entidad usuaria puede recurrir a diferentes **fuentes** tales como manuales de usuarios y técnicos, acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios, informes de la organización de servicios e informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, así como, por supuesto, la propia experiencia del auditor.

Existen supuestos en los que la entidad usuaria puede haber requerido de una organización de servicios para llevar a cabo determinadas acciones las cuales pueden ser de interés para la auditoría como es el caso de la llevanza de registros contables de la propia entidad, la gestión de activos o la realización de otro tipo de transacciones. Suele ser bastante recurrente este tipo de servicios de externalización por parte de pequeñas empresas, si bien no les exime de su responsabilidad sobre los estados financieros.

En estos casos puede que la organización de servicios establezca determinados controles internos que afecten a la propia entidad usuaria y si bien puede entenderse que estos procedimientos no forman parte de la operativa de la entidad usuaria, sí que pueden ser relevantes, según las circunstancias y la importancia relativa y naturaleza de las transacciones, para el conocimiento del auditor y deben ser tenidos en cuenta, por lo que también es necesario el **conocimiento de los controles relacionados con los servicios prestados**. Tal puede ser el caso de la realización por parte de la organización de servicios del registro, procesamiento y contabilización de transacciones de la entidad usuaria. Al contrario, pero de la misma manera ocurriría en los casos en los que los controles de la entidad usuaria afecten a las actividades de la organización de servicios, como es el caso de la autorización de transacciones si bien quién las ejecuta es la organización de servicios. En estos últimos supuestos, por tanto, puede darse el caso de que se pueda requerir establecer controles para los servicios que se prestan por la organización de servicios. Un ejemplo claro es el procesamiento de las nóminas por lo que la entidad usuaria puede requerir de unos controles en la entrega y recepción de la información sobre dichas nóminas que posteriormente pueda corroborar las actividades realizadas.

Es por ello por lo que el auditor tiene que tener en cuenta el **grado de interacción** o de relación entre las actividades de la entidad usuaria y la organización de servicios y viceversa, así como realizar pruebas para comprobar si dichos controles que pueden establecerse resultan eficaces. En el supuesto de las nóminas sería a través de pruebas de los controles de la entidad usuaria para ver si resultan eficaces respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones en dicho ámbito. En todo caso el auditor evaluará si se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material referentes a la utilización de una organización de servicios, teniendo en cuenta factores como la dimensión de la entidad y la organización, la complejidad de las transacciones o la naturaleza de su relación.

Hay que señalar que la organización de servicios puede subcontratar a otra organización algunos de los servicios que presta a la entidad usuaria, a la que se denomina «organización de servicios subcontratada», por lo que el auditor deberá tener en cuenta el grado de interacción, la naturaleza e importancia relativa de las transacciones tanto por la organización de servicios como por la organización de servicios subcontratada, para determinar la significatividad de los controles de ambas con respecto a la entidad usuaria. Ejemplo: si una empresa de telecomunicaciones ofrece un servicio de fibra óptica pero la comercialización está subcontratada a otra empresa que a su vez subcontrata un servicio técnico instalador, las futuras reclamaciones de un mal servicio por la última empresa recaerán en la primera.

En esta interacción o grado en las relaciones tendrá que tenerse también muy presente el **contrato o acuerdo de prestación de servicios** dado que suelen recoger las informaciones a transmitir para el desarrollo de la actividad, los controles o aplicación de requerimientos, las indemnizaciones en caso de incumplimiento de funciones, si es necesario la emisión de informes sobre dichos controles o si el auditor de la entidad usuaria podrá tener acceso a los registros o tener comunicación directa con el auditor de la prestadora de servicios.

La organización de servicios puede contar con el trabajo de un auditor que puede llevar a cabo informes tipo 1 o 2 según el caso, los cuales podrán ser realizados de conformidad con la NIA 402 sobre «Informes de seguridad de los controles en las organizaciones de servicios externos» o según las normas establecidas por el organismo emisor de normas autorizado. La realización de estos informes dependerá de si está establecido por contrato o si por motivos prácticos la organización de servicios estima oportuno uno u otro. En el caso en el que existiese la posibilidad de colaboración entre este auditor y el auditor de la entidad usuaria, este último puede requerir del primero la aplicación de los procedimientos que permitan obtener la información necesaria para los controles relevantes de la organización de servicios dado el grado de relación y conocimiento entre el auditor de la organización de servicios y el auditor de dicha organización, para lo que sería necesario tener en cuenta la NIA 600 sobre «Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)».

Con la información obtenida sobre la entidad usuaria y los informes tipo 1 o 2 el auditor de la entidad usuaria puede tener información sobre los controles de la organización de servicios que pueden afectar a las transacciones de la entidad usuaria (sin olvidar las mencionadas subcontrataciones), el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios dado que podrían generarse incorrecciones materiales, los objetivos de control de la organización de servicios dado que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria y comprobar que los controles de la organización de servicios se han creado y aplicado correctamente para prevenir y detectar errores de procesamiento que diesen lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.

No hay que olvidar que los informes tipo 1 o 2 permiten al auditor la obtención de conocimiento suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, si bien los informes de tipo 1 no proporcionan evidencia sobre la operativa de los controles relevantes. Asimismo habrá que tener en cuenta la fecha o el periodo comprendido, pudiendo el auditor, si fuese necesario, aplicar procedimientos para actualizar la información si la fecha o periodo es anterior al comienzo del mismo, tales como la revisión de la documentación emitida en ese periodo no incluido.

B) RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Recurrir a una organización de servicios no implica per se un aumento en el riesgo de incorrecciones materiales de la entidad usuaria, si bien puede ocurrir al contrario gracias, por ejemplo, a un mayor conocimiento de las actividades a realizar tal sea el caso de que la organización de

servicios posea un sistema informático más adecuado a las necesidades de registro o tenga especialización fiscal o contable. Hay que indicar que en los casos en los que hay elementos que resulten materiales será necesario el acceso a esos registros por parte del auditor de la entidad usuaria. En estos supuestos el auditor de la entidad usuaria podrá aplicar los siguientes procedimientos: el examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria (pueden existir o no según se mantenga dicho control por parte de la entidad usuaria, proporcionando fiabilidad a la fuente), examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios (si se ha establecido por contrato o acuerdo), obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones sobre la información de los registros independientes de la entidad usuaria, pudiendo constituir evidencia de auditoría fiable (en los casos en los que no exista este registro independiente, las confirmaciones no constituyen por sí mismas evidencia de auditoría fiable) y aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes emitidos por la organización de servicios.

En los supuestos en los que la cesión de las funciones financieras a una organización de servicios sea elevada o destacable el auditor de la entidad usuaria puede encontrarse con que una parte importante de la evidencia de auditoría se encuentre sustancialmente en la organización de servicios, por lo que puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en dicha organización bien directamente o bien a través del auditor de la entidad prestadora de servicios, no modificando la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria.

Atendiendo a la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria lleve a cabo pruebas de controles para tener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la eficacia operativa de controles relevantes a través de la valoración de riesgos de incorrección material y los procedimientos sustantivos en algunos casos junto con pruebas de eficacia operativa. Este proceso puede obtenerse directa y eficazmente a través del informe de tipo 2, si bien en su defecto podría recurrirse a la contratación de un auditor para la aplicación de los procedimientos en la organización de servicios o bien directamente el auditor de la entidad usuaria si se obtuviese consentimiento.

Estas pruebas de controles y los resultados obtenidos de dichas pruebas permiten tener conocimiento de si el informe del auditor de la organización de servicios proporciona evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para poner base a la valoración del riesgo llevada a cabo por el auditor de la entidad usuaria pudiendo, a tal efecto, tener en cuenta el periodo de tiempo cubierto, el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora de servicios y los servicios prestados por la misma y los resultados de las pruebas de controles. Sirva como ejemplo que cuanto más corto sea el periodo de tiempo que cubre la prueba y mayor sea el periodo de realización de la misma, menor será la evidencia de auditoría que dicha prueba puede proporcionar. En este y otros casos puede ser necesario obtener evidencia adicional sobre lo acontecido en ese periodo no evaluado para lo cual serán necesarios controles teniendo en cuenta, entre otros: los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, la duración del periodo restante o la eficacia y seguimiento de los controles. Al igual que en anteriores ocasiones estas pruebas pueden ser realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o el auditor de la entidad usuaria u otro a solicitud de este si existe conformidad.

Por último es de recibo que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección de la empresa usuaria las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, bien por ser significativas o bien porque dicho auditor estime que son de importancia suficiente para su conocimiento por parte de los responsables, pudiendo, a tal efecto, indicar nuevos controles que podrían aplicarse, marcando aquellos que están vigentes pero no se están aplicando u otros complementarios de interés.

C) INFORMES TIPO 1 Y 2 QUE EXCLUYEN LOS SERVICIOS DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS SUBCONTRATADA

En los supuestos en los que la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el auditor de la primera puede tener en cuenta o no los controles de la organización subcontratada, denominando al método de información inclusivo o exclusivo según sea el caso. En el caso de que se excluya, pero sea relevante para la auditoría de los estados financieros del auditor de la entidad usuaria, este deberá aplicar esta NIA a la organización de servicios subcontratada en función de la significatividad de los servicios prestados y su relevancia para la auditoría.

D) FRAUDE, INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, E INCORRECCIONES NO CORREGIDAS EN RELACIÓN CON LA AUTORIDAD DE LA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

Las situaciones de fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con la autoridad de la organización de servicios pueden ser de obligatoria comunicación a la entidad usuaria si así se establece en el contrato o acuerdo entre las partes. Ello no impide que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar averiguaciones para tener información de si este tipo de actuaciones han tenido lugar pudiendo requerir de información adicional a la organización de servicios a través de la entidad usuaria.

E) INFORMACIÓN DEL AUDITOR DE LA ENTIDAD USUARIA

Se puede dar el caso de que el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en lo referente a los servicios llevados a cabo por la organización de servicios lo que dará lugar a una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir en los siguientes casos:

- Cuando el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente de dichos servicios y no tiene base suficiente y adecuada para determinar y evaluar los riesgos de la incorrección material.

- Cuando el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios.
- Cuando el auditor de la entidad usuaria no tiene acceso a los registros de la organización de servicios lo que impide tener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

El auditor de la entidad usuaria podrá expresar su opinión con salvedades o denegar la opinión según su evaluación y conocimiento de los efectos sobre los estados financieros pudiendo ser materiales o generalizados.

Hay que indicar que en algunos casos puede ser necesario hacer referencia en el informe del auditor de la entidad usuaria al trabajo en general del auditor de la entidad prestadora del servicio para lo cual será necesario contar con el consentimiento previo del mismo.

Para concluir hay que indicar que el uso de una organización de servicios por parte de la entidad usuaria no repercute en la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria según establece esta NIA teniendo, en todo caso, que obtener evidencia suficiente y adecuada que sea base razonable para apoyar su opinión, por lo que no puede referirse al informe del auditor de la entidad prestadora de servicio como base de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria.