

# Normaria

Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina N° 24 – Mayo de 2007

## CONTENIDO

**Rol SOX:  
Auditorías de  
acuerdo con la  
Norma del  
AICPA SAS 70  
en relación a las  
Organizaciones  
de servicio  
La Pericia del  
Auditor Interno  
Nueva Guía del  
IIA sobre  
Tecnología  
Contáctenos**

El Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina tiene como Misión promover el conocimiento y uso de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna por parte de los socios del Instituto y de las auditorías internas, proporcionar consejos oportunos a los socios sobre conceptos, metodologías y técnicas incluidas en el marco para la práctica profesional, y hacer comentarios o elaborar opiniones sobre otros asuntos que directa o indirectamente influyan sobre la profesión de auditoría interna. Los miembros de la Comisión son: Enrique Gonzalvo, CIA, CISA; Gustavo Rios; Guillermo Bilick, CIA; Adriana Fernández Menta, CIA; Augusto Echeguren; María de los Ángeles Novello; Mercedes Ruiz. Puede contactarse con nosotros o hacernos llegar sus comentarios a la dirección de correo electrónico: [normas@iaia.org.ar](mailto:normas@iaia.org.ar)

## *Gobierno Corporativo*

### **Rol SOX: Auditorías de acuerdo con la Norma del AICPA SAS 70 en relación a las Organizaciones de servicio**

Por Daniel Gustavo Chalupowicz

#### **Introducción**

Las auditorías del tipo SAS 70 han cobrado relevancia a partir de la promulgación de la Ley Sarbanes Oxley en el año 2002, constituyendo muchas veces el tema central en la redacción de debilidades materiales en los reportes que las empresas presentan periódicamente a la SEC (Organismo de contralor de las empresas que cotizan en las bolsas de valores de los Estados Unidos). La gerencia de la compañía tiene que evaluar la efectividad del diseño y operación del control interno relacionado con la información financiera que la compañía presenta al mercado, y a veces estos controles pueden encontrarse tercerizados en organizaciones de servicios, con impacto material en los procesos que componen el control interno de la compañía, como ser, la liquidación de nómina y el procesamiento de sueldos y jornales.

Como resultado de esto, algunos proveedores que prestan servicios de tercerización que involucran procesos propios de la compañía deben cumplir con una auditoría que se denomina SAS 70 y emitir un informe del Tipo II. Este nombre hace referencia a la norma de auditoría del AICPA (Instituto de Contadores Públicos Americanos) que detalla las pautas que debe cumplir tal compromiso en la evaluación del control interno de las llamadas organizaciones de servicios. Dicha norma describe dos tipos de compromisos: (1) el "Tipo I", a través del cual se emite una opinión sobre el diseño e implementación de los controles internos de la organización de servicios, y (2) el "Tipo II", que describe la efectividad de la operatoria de los controles diseñados e implementados, emitiendo también una opinión sobre la efectividad de la operación. A los fines de la Ley Sarbanes Oxley, el compromiso que nos interesa es el SAS 70 Tipo II.

Una auditoría de acuerdo con la norma del AICPA SAS 70 involucra la emisión de un informe de auditoría independiente sobre una organización que presta servicios a una compañía. Estos servicios son a los fines de control parte integral de este o bien considerados como extensión tácita de los sistemas de información a la compañía usuaria del servicio, si afecta cualquiera de los siguientes puntos:

- Las transacciones de la compañía atendidas por la organización de servicios que resultan significativas en los estados financieros de la compañía usuaria del servicio.
- Los procedimientos, ambos manuales y automáticos, a partir de los cuales las transacciones de la compañía son iniciadas, registradas, procesadas e informadas.
- Los registros contables, electrónicos o manuales, información de soporte, y cuentas específicas de los estados financieros de la compañía involucrados en la iniciación, registración, procesamiento, e información de las transacciones de la compañía.
- Los sistemas de información que capturan eventos y condiciones que resultan significativos para los estados financieros.
- El proceso de reporte financiero utilizado para preparar los estados financieros de la compañía, incluyendo las estimaciones contables y revelaciones significativas.

#### **Consideraciones a tener en cuenta en la planificación y ejecución del compromiso**

De acuerdo con las normas de auditoría del AICPA, el auditor debe entender

De acuerdo con las normas de auditoría del AICPA, el auditor debe entender cada uno de los cinco componentes de control interno de la compañía para planificar la auditoría.

Esta comprensión involucra los controles de la compañía y los de la organización de servicios que constituyan parte de los sistemas de información de la compañía usuaria.

El conocimiento obtenido se utiliza durante la etapa de planificación para:

- Identificar posibles errores;
- Considerar factores que afecten el riesgo de errores materiales;
- Diseñar las pruebas de los controles, y
- Diseñar las pruebas sustantivas (de aplicar).

Existen muchas fuentes de información para ganar conocimiento sobre los controles que operan sobre los sistemas de información de la organización de servicios, como ser: manuales de usuario, revisión de sistemas, manuales técnicos, los contratos entre la organización de servicios y la compañía, informes de auditoría externa, informes de auditoría interna, o informes de inspecciones de autoridades fiscalizadoras o reguladoras. La información que pudiera tener la compañía sobre el funcionamiento de la organización de servicios en años previos, también constituye una fuente valiosa de información.

Luego de considerar la cantidad y calidad de información relevada el auditor de la compañía decide si el conocimiento obtenido es suficiente para planificar la auditoría. De encontrarse con una situación donde la información necesaria resulta insuficiente para comprender el control interno de la organización de servicios, nos encontramos frente a varios cursos de acción posibles:

- Contactar la organización de servicios, a través de la compañía para obtener información específica o;
- Requerir la contratación de un auditor externo a la organización de servicios para ejecutar pruebas específicas de auditoría , o;
- Visitar el auditor externo de la compañía a la organización de servicios para ejecutar las pruebas de auditoría.

Si ninguna de estas alternativas fuera posible, nos encontraríamos frente a una limitación al alcance de la auditoría que obligaría a una abstención de opinión en el informe de auditoría.

### **Consideraciones al utilizar el informe del auditor de la organización de servicios**

Al evaluar si el informe del auditor de la organización de servicios resulta satisfactorio para cumplir con las exigencias y calidad del compromiso, deben evaluarse la reputación en el mercado y calidad profesional de dicho auditor.

Dado la falta de interpretación o normativa en cuanto a la división de responsabilidades entre los auditores que dictaminan sobre la compañía y los que dictaminan sobre la organización de servicios, creemos que los criterios adoptados desde el año 1993 para los informes sobre auditoría de estados financieros también serían aplicables o conducentes para los informes sobre el control interno. La norma original dice que el auditor de la compañía no debe hacer referencia en su informe (de auditoría sobre los estados financieros) al dictamen emitido por el auditor de la organización de servicios, como base parcial de la opinión que emite. Si bien se utiliza el informe del auditor de la organización de servicios, este no es responsable por los controles de la propia compañía que utiliza dicho informe (la empresa que contrata la tercerización del servicio). Por lo tanto no puede existir una división de responsabilidades en la auditoría de los estados financieros y entendemos que dicho criterio se aplicaría de igual modo, en ausencia de literatura específica o en contrario, para un informe de auditoría SAS 70 Tipo II.

### **Responsabilidades de los auditores de la organización de servicios**

El auditor externo de la organización de servicios es responsable por las representaciones formuladas en su informe de auditoría y por adoptar el debido cuidado profesional en la planificación y ejecución de los

procedimientos que respalden las representaciones efectuadas. El compromiso debe respetar los lineamientos de los estándares generales, estándares de trabajo de campo y estándares de comunicación de resultados de acuerdo con las normas de auditoría emitidas por el AICPA. Un tema clave a considerar es la independencia que debe tener el auditor de la organización de servicios. Dicho auditor debe ser independiente de la organización que está auditando, o sea no podría prestar los servicios tercerizados (servicios generalmente catalogados como non-audit) a la compañía usuaria del informe, y auditarse a si mismo, aunque esta condición no es necesaria en cuanto a la compañía que contrata la tercerización. O sea, una misma firma podría actuar como auditor externo de la compañía usuaria del servicio y de la organización que presta dichos servicios.

#### **Definición de tipo de compromiso en el contrato entre partes**

Es conveniente establecer de antemano en el contrato entre la compañía usuaria y la organización de servicios el tipo de compromiso que debe ejecutar el auditor externo en la organización de servicios y el informe a emitir. Existen dos tipos de informes posibles de acuerdo con la norma SAS 70: (a). Informe de auditoría sobre los controles implementados e (b) Informe de auditoría sobre los controles implementados y prueba de auditoría sobre la efectividad de la operación de los mismos. El informe SAS 70, del tipo denominado como "Type II", es el que claramente debe quedar expresado en el contrato entre las partes.

#### **Documentación del compromiso**

La forma como se documenta la ejecución del trabajo de auditoría en una organización de servicios es básicamente similar a cualquier auditoría para realizar un informe del control interno. Se pueden desarrollar entrevistas con el personal de la organización que posea el conocimiento necesario para contribuir hacia la comprensión y planificación del compromiso, mediante la lectura y análisis de la documentación de los procesos existentes, como flujogramas, narrativas, y la aplicación de algunos procedimientos.

Las descripciones de los controles generalmente siguen el marco conceptual COSO y por lo tanto abordan suficiente información sobre aquellos aspectos que resulten relevantes para el control interno de la compañía. Pueden incluir los componentes definidos en COSO como el ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión.

#### **Contenido del informe SAS 70 de auditoría externa de la organización de servicios**

El informe de auditoría que expresa una opinión sobre la descripción de los controles implementados en la organización de servicios y los resultados de las pruebas sobre la efectividad de la operación de los mismos, debe contener:

- a. Una referencia específica a las aplicaciones, servicios, productos u otros aspectos cubiertos por la organización de servicios.
- b. Una descripción sobre el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría aplicados sobre el control interno de la organización de servicios.
- c. Identificación de la parte, especificando los objetivos de control.
- d. Una indicación del propósito que explique que el compromiso de auditoría fue obtener seguridad razonable que: (1) la descripción de los controles de la organización de servicios presentan en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, los aspectos de control de la organización que resulten relevantes para el control interno de la compañía usuaria en relación a la auditoría de los estados financieros, (2) los controles están adecuadamente diseñados para lograr los objetivos de los mismos, y (3) dichos controles han sido implementados a una fecha específica (aquí señalamos a que fecha hacemos referencia).
- e. La opinión del auditor de la organización de servicios acerca de si la descripción presenta en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, los aspectos relevantes del control interno de la organización de servicios que hayan sido puestos en operación a una fecha específica, y si en la opinión del auditor, los controles están adecuadamente diseñados

para proveer una seguridad razonable que los objetivos específicos de los mismos serán alcanzados si se cumpliera satisfactoriamente con dichos controles.

f. Una referencia a una descripción específica de las pruebas aplicadas sobre los controles específicos de la organización de servicios diseñados para obtener evidencia acerca de la efectividad de la operación de los mismos. La descripción debe incluir los controles probados, los objetivos específicos de control que deben alcanzarse, las pruebas aplicadas, y los resultados de las mismas. La descripción debe también incluir una indicación de la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas así como también el detalle suficiente que permita a los auditores que utilizan dicho informe evaluar el impacto de dichas pruebas en su propia evaluación de riesgo sobre la auditoría del control interno de la compañía que utiliza dicho informe. En la medida que existan causas detectadas que pudieran derivar en errores u excepciones en el control interno de la organización de servicios, deben determinarse e informarse el estado de las acciones correctivas subyacentes, y otras acciones tomadas al respecto.

g. Una declaración del período cubierto por el informe del auditor de la organización de servicios sobre la efectividad operativa de los controles probados.

h. La opinión del auditor de la organización de servicios sobre si los controles probados operaban con la suficiente efectividad para proveer una seguridad razonable, aunque no absoluta, que los objetivos relacionados con los controles se cumplieron para el período cubierto.

i. Cuando no todos los objetivos detallados en la descripción de los controles implementados son cubiertos por las pruebas de efectividad de operación de los controles y por lo tanto una declaración que el informe del auditor de la organización de servicios no expresa una opinión sobre los objetivos de control, cuyos controles subyacentes no hayan sido probados.

j. Una declaración sobre la efectividad relativa y significatividad de los controles específicos de la organización de servicios y la evaluación de riesgos sobre los controles de la compañía que utiliza el informe.

k. Una declaración que el auditor de la organización de servicios no ha aplicado procedimientos para evaluar la efectividad de los controles de las compañías que contratan los servicios de tercerización de los controles que prestan las organizaciones de servicios.

l. Una declaración sobre las limitaciones inherentes sobre la efectividad potencial de los controles de la organización de servicios y sobre las limitaciones relacionadas con las proyecciones futuras de los resultados de los procedimientos aplicados.

m. Identificación de las partes que utilizan el informe.

Si el auditor de la organización de servicios cree que la descripción no es exacta o resulta insuficiente para los auditores de la compañía que utilizan el informe, entonces el auditor de la organización de servicios debe mencionar esto en su informe y agregar el detalle suficiente para explicar el tema.

El auditor de la organización de servicios debe considerar las condiciones que se presenten y que pudieran alertar sobre fallas de control, y por lo tanto representar deficiencias significativas en el diseño u operación de modo tal de impedir al auditor de la organización de servicios la obtención de seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos de control.

Con el fin de emitir una opinión sobre la calidad del diseño de los controles para lograr los objetivos específicos, es necesario que:

a. La organización de servicios identifique y describa adecuadamente los objetivos de control y los controles relevantes.

b. El auditor de la organización de servicios considere la relación entre los controles detallados y los objetivos de control definidos.

c. El auditor obtenga suficiente evidencia para alcanzar una opinión.

### **Ejemplos de contenido del informe SAS 70 Tipo II**

A continuación ilustramos un modelo de informe sobre los controles implementados y la efectividad de la operación de los mismos. Podemos asumir en este caso que el informe cuenta con dos anexos: (a) una descripción de los controles de la organización de servicios que resulten relevantes en relación con la auditoría de los estados financieros y (b) una

descripción de los controles para los cuales se han aplicado pruebas de efectividad de la operación de los mismos, los objetivos de controles que se haya intentado lograr, las pruebas aplicadas, y los resultados de dichas pruebas.

*“Organización de Servicios Gaucho Tecnología y Digitalización:*

*Hemos auditado la descripción de los controles que se acompaña en relación a la aplicación de Gaucho Tecnología y Digitalización. Nuestra auditoría incluyó procedimientos para obtener seguridad razonable acerca que (1) la descripción que se acompaña presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos, los aspectos de los controles de Gaucho Tecnología y Digitalización que sean relevantes para el control interno de la compañía que utiliza el informe en relación con sus estados financieros, (2) los controles detallados en la descripción fueron diseñados adecuadamente para alcanzar los objetivos especificados en la descripción, y (3) dichos controles han sido implementados al 31 de diciembre de 2006. Los objetivos de control fueron especificados por Gaucho Tecnología y Digitalización. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con las normas de auditorías establecidas por el AICPA e incluyó los procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias para obtener una seguridad razonable para emitir nuestra opinión.*

*En nuestra opinión, la descripción que acompaña la aplicación arriba mencionada presenta razonablemente en todos sus aspectos significativos, los aspectos relevantes de la organización de servicios Gaucho Tecnología y Digitalización que han sido puestos en operación al 31 de diciembre de 2006. En nuestra opinión, los controles, como se detallan arriba, se encuentran adecuadamente diseñados para proveer una seguridad razonable que los objetivos de control específicos serán alcanzados si los controles se cumplen en forma satisfactoria. Adicionalmente a los procedimientos que consideramos necesarios para emitir una opinión, como expresamos en el párrafo anterior, hemos aplicado pruebas de controles específicos detallados en el Anexo X, para obtener evidencia sobre la efectividad para alcanzar los objetivos de control, descritos en dicho anexo, durante el período comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2006. Los controles específicos y la naturaleza, oportunidad, extensión y los resultados de las pruebas están detallados en el Anexo X. La información ha sido puesto a consideración de las compañías que usan la información de la organización de servicios Gaucho Tecnología y Digitalización y los auditores de dichas compañías, para ser tomada en consideración, conjuntamente con la información sobre el control interno de dichas compañías.*

*La descripción de los controles de la Organización de servicios Gaucho Tecnología y Digitalización corresponde al 31 de diciembre de 2006 y la información de las pruebas aplicadas sobre la efectividad de la operación de los controles específicos que cubran el período comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2006. Cualquier proyección sobre la información está sujeta al riesgo que, debido a los cambios, la descripción pueda no reflejar los controles que se hallen en existencia en el futuro. La efectividad potencial de los controles específicos de la organización de servicios se encuentra sujeta a limitaciones inherentes, y por lo tanto, puede ocurrir error o fraude y no ser detectado. Adicionalmente, la proyección de las conclusiones, basada en nuestras observaciones, hacia períodos futuros se encuentra sujeta al riesgo que los cambios afecten la validez de dichas conclusiones.*

*Este informe es para uso exclusivo de la gerencia de la organización de servicios Gaucho Tecnología y Digitalización, sus clientes, y los auditores independientes de sus clientes”.*

**Variantes del informe**

Si el auditor de la organización de servicios concluye que la descripción de los controles no es exacta o no es lo suficientemente completa para los

auditores de la compañía usuaria, el auditor de la organización de servicios debe mencionar esto en un párrafo descriptivo que preceda el párrafo de la opinión. Un ejemplo de redacción de este párrafo puede ser:

*“La descripción que acompaña menciona que la Organización de Servicios Gaucho Tecnología y Digitalización utiliza usuarios y claves de acceso para prevenir el acceso no autorizado a su sistema. Sobre la base de indagaciones efectuadas al personal y actividades de inspección, hemos determinado que los procedimientos son correctamente aplicados en las aplicaciones A y B aunque no son exigidos para acceder al sistema en las aplicaciones C y D”.*

Adicionalmente, la primera oración del párrafo de opinión será modificada para que se lea de la siguiente manera:

*“En nuestra opinión, excepto por el asunto mencionado en el párrafo anterior, la descripción que acompaña la aplicación antes mencionada presenta en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, los aspectos relevantes de los controles puestos en operación de la Organización de Servicios Gaucho Tecnología y Digitalización al 31 de diciembre de 2006”.*

Otro ejemplo que podríamos incluir también en el informe en un párrafo descriptivo ubicado antes del párrafo de opinión puede ser en relación a otras deficiencias significativas en el diseño u operación de los controles de la organización de servicios.

*“Como mencionamos en la descripción que acompaña, de tanto en tanto la organización de servicios efectúa cambios en sus programas de aplicación para corregir deficiencias o mejorar la capacidad operativa de los mismos. Los procedimientos que se siguen para determinar si efectuar los cambios, el diseño o su implementación no incluyen revisión y aprobación por personas con los niveles de autorización necesarios, que sean independientes de aquellas personas que efectúan los cambios. Tampoco existen requisitos específicos para probar dichos cambios o proveer los resultados de las pruebas a una persona con el nivel de revisión apropiado, antes de implementar dichos cambios”.*

Entonces modificamos el párrafo de opinión, de la siguiente manera:

*“En nuestra opinión, excepto por el asunto mencionado en el párrafo anterior, los controles de acuerdo con la descripción que se acompaña están adecuadamente diseñados para proveer una seguridad razonable, que los objetivos relacionados de control se alcanzarán si los controles se cumplen en forma satisfactoria”.*

Recordemos que en relación a Sarbanes Oxley, son las debilidades materiales las que se informan a la SEC, y las deficiencias significativas en principio solamente se informan al comité de auditoría y la gerencia dentro de la compañía, y solamente cuando las deficiencias significativas no son remediadas en un plazo razonable, pasan a constituir una debilidad material al año siguiente, que entonces debe informarse a la SEC.

Ahora, por qué informaríamos deficiencias significativas en el informe SAS 70 Tipo II. Una respuesta podría ser que dicha norma fue diseñada por el AICPA antes de la Ley Sarbanes Oxley y creación incluso del PCAOB (Junta de Vigilancia de las Firmas de Contadores públicos Registradas para practicar frente a la SEC), que entre otras funciones tiene ahora la tarea de redactar las normas de auditoría que deben seguir los estudios contables registrados ante dicho organismo, para poder auditar y emitir informes de auditoría. Otra respuesta, que complementa esta, es que el informe SAS 70 Tipo II se efectúa sobre el control interno de una organización de servicios que si bien por el hecho de prestar servicios forma tácitamente parte de los sistemas de información de la compañía usuaria final que reporta, también es cierto que la acumulación de deficiencias significativas puede constituir, en el agregado y dado su posible efecto material sobre los estados financieros, una o más debilidades materiales.

### **Responsabilidades de la organización de servicios y auditores de la misma con respecto a los hechos posteriores**

Los cambios en los controles de la organización de servicios que puedan afectar los sistemas de información de la compañía que utiliza dicha

información pueden ocurrir con posterioridad al período cubierto en el informe de auditoría aunque antes de la fecha de dicho informe, que debe coincidir con el último día de trabajo de campo. Estos asuntos se denominan hechos posteriores. El auditor de la organización de servicios debe considerar información acerca de dos tipos de hechos posteriores, de los cuales tome conocimiento.

El primer tipo consiste en aquellos eventos que proveen información adicional sobre las condiciones que existían durante el período cubierto por el informe del auditor de servicios. Dicha información puede ser utilizada por dicho auditor para determinar en forma adicional si los controles que pueden afectar los sistemas de la organización de servicios se encontraban en operación, adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva durante el período cubierto por el compromiso.

El segundo tipo consiste en aquellos eventos que proveen información adicional sobre las condiciones que aparecieron con posterioridad al período cubierto por el informe del auditor de servicios y que sean de una naturaleza e importancia tal que su revelación resulte necesaria. Este tipo de información puede ser mencionada por el auditor de la organización de servicios en una sección del informe que se llame "Otra Información sobre la Organización de Servicios" o en el mismo informe de auditoría.

A pesar que el auditor de la organización de servicios no tiene responsabilidad por detectar los eventos subsecuentes, sí debe indagar a la gerencia sobre la existencia de hechos posteriores y documentar esto, hasta la fecha de emisión del informe de auditoría, que puedan tener un efecto significativo en las compañías usuarias que utilizan dicho informe. Adicionalmente a esto, debe obtenerse una carta de representación de la gerencia con relación a los hechos posteriores.

#### **Contenido de la carta de representación de la gerencia de la organización de servicios**

Indistintamente del tipo de opinión en el informe de auditoría que se emita, el auditor de la organización de servicios debe obtener representaciones escritas de la gerencia de dicha organización, que mencione mínimamente lo siguiente:

- Reconozca la responsabilidad de la gerencia por establecer y mantener controles apropiados relacionados con el procesamiento de transacciones para las compañías que utilizan dichos servicios.
- Reconozca lo apropiado de los objetivos de control.
- Mencione que la descripción de los controles presentan en forma razonable, en todos sus aspectos significativos los aspectos de los controles de la organización de servicios que puedan ser relevantes para el control interno de la compañía que utiliza los servicios.
- Mencione que los controles, como se describen, han sido implementados y puestos en operación a una fecha determinada (especificar aquí dicha fecha)
- Mencione que la gerencia declara que los controles se encuentran adecuadamente diseñados para alcanzar los objetivos de control específicos.
- Mencione que la gerencia ha revelado al auditor de servicios cualquier cambio significativo que haya ocurrido en los controles de la organización de servicios, desde la última auditoría.
- Mencione que la gerencia ha revelado al auditor de servicios cualquier hecho ilegal, fraude, u error no corregidos atribuibles a la organización de servicios y que pudieran afectar a una o más compañías que utilicen los servicios.
- Mencione que la gerencia le ha revelado al auditor de servicios todas las deficiencias de diseño en los controles de las cuales tenga conocimiento, incluyendo aquellas donde la gerencia piense que el costo de la acción correctiva supere los beneficios.
- Mencione que la gerencia ha revelado al auditor de servicios cualquier hecho posterior que pudiera tener un efecto significativo sobre las compañías que utilizan los servicios.

Si el alcance del trabajo incluye pruebas sobre efectividad de la operación de

los controles (lo cual es muy importante para Sarbanes Oxley) el auditor de servicios debe obtener las representaciones escritas de la gerencia de la organización de servicios que declare que la gerencia ha revelado al auditor de servicios todas las instancias donde los controles no hayan operado con la suficiente efectividad para alcanzar los objetivos de control específicos.

**Implicancias cuando la organización de servicios no colabora con la compañía en la obtención del informe SAS 70 Tipo II ni tampoco permite en su defecto la aplicación de otros procedimientos de auditoría**

El desarrollo de la certificación del tipo SAS 70 se basa en la factibilidad de que la organización de servicios sea auditada una sola vez y se utilice dicho informe para cumplir con las necesidades de auditoría de todos sus clientes. Ya hemos visto que Sarbanes Oxley le exige a las compañías proveer evidencia sobre el diseño y operación de los controles de procesos clave del negocio, que muchas veces se encuentran funcionando como parte del control interno de la organización de servicios. La auditoría del tipo SAS 70 no provee un nivel de seguridad que implique que cada control ha sido revisado. Los costos de tercerización con los que compiten los proveedores de servicios se verían seriamente aumentados si este fuera el requerimiento, lo cual haría difícil la prestación del servicio tercerizado en forma competitiva.

Algunas reacciones o respuestas obtenidas de las organizaciones de servicios frente a esta demanda de evaluación de los controles internos es simplemente la indiferencia, la no devolución de intentos de contacto, o la confrontación en lugar de la cooperación para lograr una auditoría de sus controles internos en su sitio de operaciones, incluso existiendo una cláusula en el contrato de prestación de servicios que contemple este tipo de demanda de auditoría a la medida de las necesidades o información que deba cumplir la compañía principal o usuaria del servicio. También se han dado casos de negativas de actualizar, por ejemplo, un informe o certificación SAS 70 del tipo I hacia uno del tipo II, que contemple la evaluación de la efectividad con que opera el control interno.

**Importancia de anticipar y negociar cláusula SOX en el contrato de servicios**

El principal control que tiene la compañía que terceriza un proceso hacia una organización de servicios es justamente el contrato de servicios y las cláusulas que allí se definan. Generalmente estos contratos se elaboran desde la base de la ejecución y calidad de prestación de los servicios que se encargan, y a lo sumo se agrega alguna cláusula que permita a la compañía auditar los procesos relevantes que hacen a la prestación del servicio. Esto muchas veces resulta insuficiente por lo que se debe agregar en la negociación de dicho contrato una cláusula específica SOX, y resolver el tema puntual del costo que esto pudiera tener, en el contrato, ajustando de ser necesario el mismo.

Esto puede incluir requerimientos específicos de aplicación de pruebas de auditoría y la necesidad de re-certificar en el marco de un cronograma de emisión de informes que resulten compatibles con el cronograma de presentación y cierre de ejercicio de la compañía principal. El PCAOB ha definido alternativas para el auditor externo:

- Desarrollar pruebas de auditoría fuera de los sistemas de la organización de servicios, cuando esto fuera posible. Por ejemplo, en el caso de un proceso de liquidación de sueldos y jornales, y cuando la organización de servicios se niega a cooperar en la obtención de un informe SAS 70 del tipo II, efectuar una verificación del input, procesamiento y output obtenido, es decir, recalcular la información para una muestra de empleados;
- Requerir información específica;
- Efectuar una auditoría de los controles necesarios en las oficinas de la organización de servicios.

Muchas veces la primera alternativa es la única posible cuando nos encontramos con resistencia por parte de la organización de servicios para prestar colaboración. Otra alternativa aún más drástica es la cancelación de

la contratación y cambio de proveedor, lo cual podría ser viable en caso del proceso tercerizado de liquidación de sueldos y jornales. Sin embargo cuando son otros los procesos que han sido tercerizados, no siempre es posible contar con alguna de estas alternativas, como por ejemplo, el procesamiento de los sistemas de información.

El resultado de esto es que la compañía debe determinar los requerimientos SOX que debe cumplir para los procesos de negocios clave que ejecuta una organización de servicios, del mismo modo que los determinaría si fueran ejecutados por un área interna de la organización. Este requerimiento debe ser previamente definido y negociado en el contrato de servicios, de modo tal de solicitarlo como servicio adicional y estableciendo los honorarios de su costo.

### **Postura del PCAOB**

El PCAOB ha analizado y comprendido la gravedad y complejidad del tema y ha definido dos alternativas válidas para el tratamiento que la compañía debe darle en su presentación a la SEC, cuando la organización de servicios no cumple con las necesidades de información y demandas de los auditores externos de la compañía principal.

- Las cuentas significativas procesadas por un proveedor de servicios externo, donde la gerencia ha intentado evaluar el ambiente de control si éxito: tratarlo como una debilidad material e informar al respecto.
- Las cuentas significativas procesadas por un proveedor de servicios externo, donde la gerencia no ha intentado evaluar el ambiente de control: comunicar a la gerencia y al comité de auditoría, emitir una abstención de opinión, y revelar como una debilidad material.

Por lo tanto resulta importante que la gerencia documente su esfuerzo por obtener información de su organización de servicios o proveedor de servicios externos del mismo modo que debe documentar cualquiera de las alternativas planteadas.

[\[volver\]](#)

---

### *Normas*

## **La Pericia del Auditor Interno**

**Por Mercedes Ruiz, CIA, CQR**

El diccionario define pericia como “sabiduría, práctica, experiencia y habilidad en una ciencia o arte”. El concepto “pericia” integra diversos aspectos, tanto del auditor como del proceso de auditoría interna. Supone tener aptitud profesional para:

- la aplicación de Normas y procedimientos de auditoría interna
- la evaluación de la significatividad
- el conocimiento de materias como economía, finanzas, etc.
- el conocimiento de indicadores de fraude
- la identificación de riesgos y conocimiento de controles claves de Tecnología de la Información

Asimismo, implica tener cualidades para tratar y comunicarse con las personas de la organización de manera eficaz.

Como podemos apreciar en la enumeración que precede, los conocimientos que actualmente se esperan de un auditor interno no se circunscriben al ámbito del control interno y su evaluación, sino que abarcan conceptos de diversas ciencias que un tiempo atrás eran de manejo exclusivo de los especialistas en las diferentes disciplinas mencionadas. Y esto está íntimamente relacionado con la necesidad de la capacitación continua de los auditores internos, que es la forma más eficaz de mantener vigente la necesaria sabiduría que mencionábamos más arriba.

Cabe destacar que la falta de pericia podría llevarnos a concluir afirmaciones sin fundamento o irrelevantes, lo que ocasionaría pérdida de credibilidad y reputación en la compañía, tanto para el auditor como para el departamento de auditoría interna.

## NORMAS RELACIONADAS CON LA PERICIA

### 1200 – Pericia y Debido Cuidado Profesional

Los trabajos deben cumplirse con pericia y con el debido cuidado profesional.

#### 1210 – Pericia

Los auditores internos deben reunir los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales. La actividad de auditoría interna, colectivamente, debe reunir u obtener los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades.

**1210.A1** – El director ejecutivo de auditoría debe obtener asesoramiento competente y asistencia si el personal de auditoría interna carece de los conocimientos, las aptitudes u otras competencias necesarias para llevar a cabo la totalidad o parte del trabajo.

**1210.A2** – El auditor interno debe tener suficientes conocimientos para identificar los indicadores de fraude, pero no es de esperar que tenga conocimientos similares a los de aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación del fraude.

**1210.A3** – Los auditores internos deben tener conocimiento de los riesgos y controles clave en tecnología informática y de las técnicas de auditoría disponibles basadas en tecnología que le permitan desempeñar el trabajo asignado. Sin embargo, no se espera que todos los auditores internos tengan la experiencia de aquel auditor interno cuya responsabilidad fundamental es la auditoría de tecnología informática.

**1210.C1** – El director ejecutivo de auditoría no debe aceptar un servicio de consultoría, o bien debe obtener asesoramiento y ayuda competente, en caso de que el personal de auditoría carezca de los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para desempeñar la totalidad o parte del trabajo.

## CONSEJOS PARA LA PRÁCTICA

**Consejo para la Práctica 1200-1** Pericia y Debido Cuidado Profesional

**Consejo para la Práctica 1210-1** Pericia

**Consejo para la Práctica 1210.A1-1** Obtención de Servicios para Apoyar o Complementar la Actividad de Auditoría Interna

**Consejo para la Práctica 1210.A2-1** Identificación de Fraude

**Consejo para la Práctica 1210.A2-2** Responsabilidad en la Detección de Fraude

Original Text in English – Copyright © 2004 by The Institute of Internal Auditors

[\[volver\]](#)

### *Novedades*

#### **Nueva Guía del IIA sobre Tecnología**

The Institute of Internal Auditors anunció la publicación de una nueva guía titulada Information Technology Outsourcing. Esta guía, séptima de la serie GTAG (Global Technology Audit Guide), contiene información de utilidad tanto para los auditores como para los directivos acerca de la gestión de servicios informáticos contratados en forma externa. Los puntos tratados incluyen tipos de outsourcing, consideraciones de control claves, marcos de control y guías aplicables, normas, y tendencias. La guía está escrita en

idioma inglés. Se puede obtener información adicional en la página *web* del IIA: [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

[\[volver\]](#)



Federación  
Latinoamericana  
de Auditores Internos



Instituto de Auditores  
Internos de Argentina



**The Institute of  
Internal Auditors**

Normaria es un boletín electrónico editado en Buenos Aires por el Instituto de Auditores Internos de Argentina, de distribución gratuita para los socios del Instituto. Se prohíbe la reproducción total o parcial de los contenidos de Normaria sin la autorización previa del Instituto de Auditores Internos de Argentina. Las opiniones expresadas en Normaria representan los puntos de vista de los autores, y pueden diferir de las políticas y declaraciones oficiales del Instituto de Auditores Internos de Argentina, de sus Comités o de sus autoridades, o de las opiniones autorizadas por los empleadores de los autores. El editor no garantiza que los textos presentados por los autores para su publicación sean originales o inéditos.