

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 265

COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD

(NIA-ES 265 adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1265, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP	1-3
Fecha de entrada en vigor.....	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	7-11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno.....	A1-A4
Deficiencias significativas en el control interno.....	A5-A11
Comunicación de deficiencias en el control interno	A12-A30

La Norma Internacional de Auditoría NIA-ES-SP 1265, “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org .”

Introducción

En relación con las comunicaciones de las recomendaciones de control interno contempladas en esta NIA-ES-SP, atendiendo a la especial relevancia que tiene este componente en la gestión de los recursos públicos, normalmente existirá normativa que aborde con más extensión y con una orientación más específica el cumplimiento de la legalidad. De existir esa normativa, esta NIA-ES-SP será aplicada teniendo en cuenta las especificidades indicadas.

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA-ES-SP no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del control interno y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA-ES-SP 1315¹ y la NIA-ES-SP 1330². La NIA-ES-SP 1260 R³ establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.
2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material el auditor debe obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría⁴. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias en el control interno no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA-ES-SP especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.
3. Esta NIA-ES-SP no impide que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección cualquier otra cuestión sobre el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría.

Fecha de entrada en vigor

4. *Apartado suprimido.*

Objetivo

5. El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.

Definiciones

6. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Deficiencia en el control interno. Existe una deficiencia en el control interno cuando:
 - (i) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o

¹ NIA-ES-SP 1315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección significativa mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartados 4 y 12.

² NIA-ES-SP 1330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

³ NIA-ES-SP 1260 R, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad".

⁴ NIA-ES-SP 1315, apartado 12. Los apartados A60-A65 proporcionan orientaciones sobre los controles relevantes para la auditoría.

detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o

- (ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.
- (b) Deficiencia significativa en el control interno: deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A5)

Requerimientos

7. El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno. (Ref.: Apartados A1-A4)
8. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas. (Ref.: Apartados A5-A11)
9. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría. (Ref.: Apartados A12-A18, A27)
10. El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección: (Ref.: Apartados A19, A27)
 - (a) por escrito, las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada; y (Ref.: Apartados A14, A20-A21)
 - (b) otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección. (Ref.: Apartados A22-A26)
11. El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:
 - (a) una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos; y (Ref.: Apartado A28)
 - (b) información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación. En especial, el auditor explicará que: (Ref.: Apartados A29-A30)
 - (i) el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;
 - (ii) la auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y
 - (iii) las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que el auditor ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref.: Apartado 7)

- A1. Para determinar si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, él puede discutir los hechos y circunstancias relevantes relativas a sus hallazgos con el nivel adecuado de la dirección. Esta discusión proporciona al auditor la oportunidad de poner en conocimiento de la dirección, oportunamente, la existencia de deficiencias que es posible que la dirección no conociera con anterioridad. El nivel dentro de la dirección al que procede comentar los hallazgos es aquél que esté familiarizado con el área de control interno afectada, además de autorizado para adoptar medidas para la corrección de cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias, es posible que no resulte adecuado que el auditor comente sus hallazgos directamente con la dirección, por ejemplo si los hallazgos parecen poner en duda la integridad o la competencia de la dirección (véase apartado A20).
- A2. El auditor, al discutir con la dirección los hechos y circunstancias relativas a sus hallazgos, puede obtener otra información relevante que tendrá en cuenta posteriormente, como:
- El conocimiento que tiene la dirección sobre las causas reales o supuestas de las deficiencias.
 - Las excepciones por deficiencias en las que pueda haber reparado la dirección; por ejemplo, incorrecciones que no fueron evitadas por los controles relevantes de las tecnologías de la información (TI).
 - Una indicación preliminar por parte de la dirección de su respuesta ante los hallazgos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A3. Aunque los conceptos subyacentes a las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de actividades de control debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o aprobar compras significativas puede suponer un control eficaz sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.
- A4. Además, las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. No obstante, en una entidad de pequeña dimensión (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*) puede llegar a ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Este mayor nivel de supervisión por parte de la dirección debe ponderarse con la mayor probabilidad de que la dirección eluda los controles.

Deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartados 6(b) y 8)

- A5. La significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no sólo de si se ha producido realmente alguna incorrección, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de la posible magnitud de la incorrección. En consecuencia, pueden existir deficiencias significativas aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la realización de la auditoría.
- A6. A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno

constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:

- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.
- La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
- Las cantidades en los estados financieros que podrían estar afectadas por las deficiencias.
- El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera; por ejemplo:
 - Controles generales de seguimiento (como la supervisión de la dirección).
 - Controles sobre la prevención y detección del fraude.
 - Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas.
 - Controles sobre las transacciones significativas con partes vinculadas.
 - Controles sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio de la entidad.
 - Controles sobre el proceso de información financiera al cierre del periodo (tales como controles sobre asientos no recurrentes en el libro diario).
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.

A7. Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:

- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, tales como:
 - Indicios de que los responsables del gobierno de la entidad no están examinando adecuadamente transacciones significativas en las que la dirección tiene intereses financieros.
 - La identificación de fraude de la dirección, sea o no material, que el control interno de la entidad no evitó.
 - La falta de implementación por la dirección de medidas correctoras adecuadas en relación con deficiencias significativas comunicadas con anterioridad.
- La ausencia de un proceso de valoración del riesgo dentro de la entidad, cuando normalmente cabría esperar que se hubiera establecido dicho proceso.
- Evidencia de un proceso ineficaz de valoración del riesgo por la entidad, por ejemplo la falta de identificación por la dirección de un riesgo de incorrección material que el auditor podría esperar que hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad.

- Evidencia de una respuesta ineficaz ante riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre dichos riesgos).
- Incorrecciones detectadas por los procedimientos del auditor que el control interno de la entidad no evitó, o bien no detectó ni, por tanto, corrigió.
- La reformulación de estados financieros publicados anteriormente con el fin de reflejar la corrección de una incorrección material debida a error o fraude.
- Evidencia de que la dirección no es capaz de supervisar la preparación de los estados financieros.

- A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones⁵ Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación relevante o componente del control interno puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.
- A9. Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades reguladoras) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias hayan establecido términos y definiciones específicos para dichos tipos de deficiencias y requieran que el auditor utilice dichos términos y definiciones a efectos de la comunicación, el auditor, empleará en ella dichos términos y definiciones de conformidad con el requerimiento legal o reglamentario.
- A10. Cuando la jurisdicción haya establecido términos específicos para la comunicación de los tipos de deficiencias en el control interno, pero no haya definido dichos términos, es posible que el auditor necesite aplicar su juicio para determinar las cuestiones que vayan a comunicarse más allá del requerimiento legal o reglamentario. Al hacerlo, el auditor puede considerar adecuado tener en cuenta los requerimientos y las orientaciones de esta NIA-ES-SP. Por ejemplo, si el propósito del requerimiento normativo es llamar la atención de los responsables del gobierno de la entidad sobre determinadas cuestiones de control interno que deberían conocer, puede ser adecuado considerar que dichas cuestiones equivalen, en general, a las deficiencias significativas que esta NIA-ES-SP exige que se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad.
- A11. Los requerimientos de esta NIA-ES-SP siguen siendo aplicables con independencia de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran o no la utilización por el auditor de términos o definiciones específicos.

Comunicación de deficiencias en el control interno

Comunicación de deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 9)

- A12. La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La NIA-ES-SP 1260 R contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

⁵ NIA-ES-SP 1315 Apartado A 66.

cuando todos ellos participan en su dirección⁶.

- A13. El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, *(párrafo suprimido por no ser aplicable al Sector Público)* puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior. Sin embargo, en este último caso, como la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación escrita está sujeta al requerimiento fundamental⁷ de que el auditor finalice la compilación del archivo final de auditoría oportunamente. La NIA-ES-SP 1230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe de auditoría⁸.

No obstante, excepcionalmente en el Sector Público los informes definitivos sobre recomendaciones de control interno y otros informes podrán emitirse con una fecha no superior a la establecida, en su caso, en su norma específica a contar desde la fecha de emisión del informe de cuentas anuales y se pondrán a disposición de los destinatarios determinados por la legislación vigente.

- A14. Con independencia de la fecha prevista para la comunicación escrita de las deficiencias significativas, el auditor puede, en primera instancia, comunicarlas verbalmente a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de facilitarles la adopción oportuna de medidas correctoras para minimizar los riesgos de incorrección material. Lo anterior, sin embargo, no exime al auditor de la responsabilidad de comunicar las deficiencias significativas por escrito, tal como la presente NIA-ES-SP requiere.
- A15. El grado de detalle de la comunicación de las deficiencias significativas lo decidirá el auditor, ejerciendo su juicio profesional, a la luz de las circunstancias que concurran. Entre los factores que el auditor puede tener en cuenta para determinar el grado de detalle adecuado de la comunicación están:
- La naturaleza de la entidad. *(Palabras suprimidas por adaptación al Sector Público)*.
 - La dimensión y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, la comunicación que se requiere en el caso de una entidad compleja puede ser diferente a la que se requiere en el caso de una entidad cuyo negocio es simple.
 - La naturaleza de las deficiencias significativas que el auditor ha identificado.
 - La composición del gobierno de la entidad. Por ejemplo, puede ser necesario un mayor grado de detalle si entre los responsables del gobierno de la entidad hay miembros que no tienen experiencia significativa en el sector en el que opera la entidad o en las áreas afectadas.
 - Los requerimientos legales o reglamentarios relativos a la comunicación de tipos específicos de deficiencias en el control interno.
- A16. Puede que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad ya conozcan las deficiencias significativas identificadas por el auditor durante la realización de la auditoría, y hayan decidido no corregirlas por razones de coste u otras consideraciones. La responsabilidad de evaluar los

⁶ NIA-ES-SP 1260 R, apartado 13.

⁷ NIA-ES-SP 1230, "Documentación de auditoría", apartado 14.

⁸ NIA-ES-SP 1230, apartado A21.

costes y los beneficios de la aplicación de medidas correctoras corresponde a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. Por consiguiente, el requerimiento del apartado 9 es aplicable con independencia del coste u otras consideraciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad puedan estimar relevantes para determinar si se corrigen dichas deficiencias.

- A17. Aunque el auditor haya comunicado una deficiencia significativa a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección en una auditoría anterior, continúa siendo necesario que el auditor repita dicha comunicación si aún no se han adoptado medidas correctoras. Si sigue existiendo una deficiencia significativa comunicada anteriormente, en la comunicación del ejercicio en curso se puede repetir la descripción de la comunicación anterior o, simplemente, hacer referencia a ella. El auditor puede preguntar a la dirección o, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, el motivo por el que la deficiencia significativa aún no se ha corregido. El hecho de no actuar, en ausencia de una explicación racional, puede suponer en sí mismo una deficiencia significativa.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A18. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de una manera menos formal que en el caso de entidades de gran dimensión.

Comunicación a la dirección de deficiencias en el control interno (Ref.: Apartado 10)

- A19. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es el que tiene la responsabilidad y autoridad necesarias para evaluar las deficiencias en el control interno y adoptar las medidas correctoras necesarias. En el caso de deficiencias significativas, el nivel adecuado probablemente sea el presidente ejecutivo o el director financiero (o sus equivalentes), ya que también se requiere que estas cuestiones se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad. En cuanto a otras deficiencias en el control interno, el nivel adecuado puede ser la dirección operativa que participe de forma más directa en las áreas de control afectadas y tenga autoridad para adoptar las medidas correctoras adecuadas.

Comunicación a la dirección de deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartado 10(a))

- A20. Determinadas deficiencias significativas identificadas en el control interno pueden poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. Por ejemplo, puede haber evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la dirección, o se puede poner de manifiesto la incapacidad de la dirección para supervisar la preparación de estados financieros adecuados, lo cual puede poner en duda la competencia de la dirección. En consecuencia, es posible que no resulte adecuado comunicar dichas deficiencias directamente a la dirección.
- A21. La NIA-ES-SP 1250 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad estén implicados en dicho incumplimiento⁹. La NIA-ES-SP 1240 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha identificado un fraude o indicios de fraude que impliquen a la dirección¹⁰.

Comunicación a la dirección de otras deficiencias en el control interno (Ref.: Apartado 10(b))

- A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar otras deficiencias en el control interno que, si bien no son significativas, tienen la importancia suficiente como para merecer la

⁹ NIA-ES-SP 1250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, apartados 22-28.

¹⁰ NIA-ES-SP 1240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”, apartado 41.

atención de la dirección. La determinación de estas otras deficiencias en el control interno que merecen la atención de la dirección se hará ejerciendo el juicio profesional, a la luz de las circunstancias, teniendo en cuenta la probabilidad y la posible magnitud de las incorrecciones que puedan afectar a los estados financieros como consecuencia de dichas deficiencias.

- A23. La comunicación de estas otras deficiencias en el control interno que merezcan la atención de la dirección no ha de realizarse necesariamente por escrito, sino que puede ser verbal. En los casos en los que el auditor haya discutido los hechos y las circunstancias relativas a sus hallazgos con la dirección, puede considerar que la comunicación verbal de dichas otras deficiencias a la dirección se ha realizado en el transcurso de tales discusiones. Por consiguiente, no es necesario realizar una comunicación formal posterior.
- A24. Si, en un periodo anterior, el auditor ha comunicado a la dirección deficiencias en el control interno que no sean significativas, y la dirección ha decidido no corregirlas por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual. Tampoco se requiere que el auditor repita la información sobre dichas deficiencias si anteriormente ya han sido comunicadas a la dirección por otras partes, por ejemplo, por auditores internos o por las autoridades reguladoras. No obstante, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la dirección, o en el caso de que el auditor haya obtenido nueva información que modifique el conocimiento que el auditor o la dirección tenían anteriormente con respecto a dichas deficiencias. No obstante, el hecho de que la dirección no corrija esas otras deficiencias en el control interno que le fueron comunicadas con anterioridad puede convertirse en una deficiencia significativa que requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad. La determinación de si éste es el caso la hará el auditor ejerciendo su juicio a la luz de las circunstancias.
- A25. En algunas circunstancias, los responsables del gobierno de la entidad pueden desear ser informados de los detalles de las otras deficiencias en el control interno que el auditor haya comunicado a la dirección, o que se les informe brevemente de la naturaleza de dichas otras deficiencias. El auditor, por su parte, puede considerar adecuado informar a los responsables del gobierno de la entidad de que ha comunicado estas otras deficiencias a la dirección. En cualquiera de los dos casos, el auditor puede informar verbalmente o por escrito a los responsables del gobierno de la entidad, según proceda.
- A26. La NIA-ES-SP 1260 R contiene consideraciones relevantes con respecto a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la entidad¹¹.

Consideraciones específicas para entidades del Sector Público (Ref.: Apartados 9-10)

A27.

Los auditores del Sector Público pueden tener responsabilidades adicionales de comunicar deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, de un modo y con un grado de detalle no previstos en la presente NIA-ES-SP, así como a terceros igualmente no previstos en esta norma. Por ejemplo, las deficiencias significativas pueden tener que comunicarse al Parlamento u otro órgano de gobierno. Las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones también pueden exigir que los auditores del Sector Público informen de las deficiencias en el control interno, con independencia de la significatividad de los posibles efectos de dichas deficiencias. Además, la legislación puede requerir que los auditores del Sector Público informen sobre cuestiones relacionadas con el control interno que van más allá de las deficiencias en el control interno cuya comunicación requiere esta NIA-ES-SP; por ejemplo, controles

¹¹ NIA-ES-SP 1260 R, apartado 13.

relacionados con el cumplimiento de disposiciones legales, reglamentarias o disposiciones contractuales o acuerdos de subvención.

En los sistemas de control aplicables al Sector Público Español pueden existir otro tipo de trabajos, con distintas denominaciones, que no se correspondan con el de auditoría de cuentas, y que formando parte de sus alcances u objetivos, se recoja expresamente una evaluación, revisión u opinión sobre el control interno de la organización pública sometida a auditoría. Aun cuando la detección, valoración y tratamiento de las deficiencias de control interno tienen en la auditoría de cuentas un alcance menos amplio que el otorgado en los citados trabajos, la información obtenida en estos puede ser trasladable a la auditoría de cuentas, y viceversa, con el objetivo de propiciar la mejora y la mayor eficiencia del sistema de control interno y por ende de la gestión de los recursos públicos.

Por otra parte, y formando parte de esta, las normas de auditoría públicas pueden prever la emisión de comunicaciones adicionales a la de deficiencias de control interno, centradas en el cumplimiento de la legalidad que pueden denominarse informes adicionales o complementarios.

Contenido de la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartado 11)

- A28. Para explicar los posibles efectos de las deficiencias significativas, no es necesario que el auditor cuantifique dichos efectos. Las deficiencias significativas pueden agruparse a efectos de presentación de la información cuando resulte oportuno hacerlo. El auditor también puede incluir en la comunicación escrita sugerencias sobre las medidas correctoras de las deficiencias, las respuestas decididas o propuestas por la dirección, así como una declaración relativa a si el auditor ha dado algún paso para verificar si se han implementado las respuestas de la dirección.
- A29. El auditor puede considerar adecuado incluir la siguiente información como contexto adicional de la comunicación:
- Una indicación de que, si el auditor hubiera realizado procedimientos más extensos con respecto al control interno, el auditor podría haber identificado más deficiencias sobre las que informar o podría haber concluido que en realidad no era necesario informar sobre algunas de las deficiencias comunicadas.
 - Una indicación de que tal comunicación se proporciona para los fines de los responsables del gobierno de la entidad, y que puede no ser adecuada para otros fines.
- A30. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor o la dirección proporcionen una copia de la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas a las autoridades reguladoras correspondientes. Cuando éste sea el caso, en la comunicación escrita del auditor puede incluirse la identidad de dichas autoridades reguladoras.

Al igual que en otros supuestos de comunicación de información recogidos en la NIA-ES-SP 1260 R, el auditor público puede tener obligaciones de índole legal o reglamentaria que le establezcan la comunicación de deficiencias de control interno a destinatarios distintos a los de la entidad auditada.

Por otra parte, y en función de las necesidades, objetivos y tipos de entidades auditadas, el auditor público puede tener necesidad de detallar en un informe distinto del precisado en esta norma, aquellos aspectos que relacionados con el control interno tengan su origen en incumplimientos de la legalidad o cualesquiera otros trabajos.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1265

(NE 1265)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 1265 correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Alcance

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

Esta NIA-ES-SP es la fuente de aplicación e interpretación de la Norma Técnica del Informe de Recomendaciones de Control Interno e Informe Adicional (IRCIA) aprobada por la Resolución de la IGAE el 1 de junio de 2017, así como del Informe complementario al de auditoría de cuentas emitido para las Fundaciones y de cualesquiera otros informes y documentos que se realicen en el ámbito de la auditoría de cuentas y que se refieren a recomendaciones de control interno.

Objetivo

La emisión de un informe de recomendaciones al órgano de gobierno o a la dirección de la entidad auditada o a aquellos destinatarios distintos de éstos previstos en la regulación administrativa.

Responsabilidad y requerimientos: naturaleza, contenido y momento de la comunicación de las deficiencias de control interno (CI).

- **Naturaleza:**

Comunicación, según el criterio profesional del auditor, de deficiencias de CI (hito de control existente que no funciona o no existe el hito de control), a los órganos de gobierno y a la dirección de la entidad auditada, halladas en el contexto o desarrollo de una auditoría de cuentas. El conocimiento del CI tiene como objetivo la identificación y valoración del riesgo de incorrección material (RIM), para lo cual se diseñan los procedimientos de auditoría.

En dicho contexto no se tiene como objetivo la valoración de la eficacia del CI, sino su mejora en relación con el alcance de la auditoría.

Para valorar la importancia de las deficiencias de CI hay que tener en cuenta: la causa que produce la deficiencia o el tipo de control involucrado y el efecto potencial que pueda producir, tanto una deficiencia, como un conjunto de ellas. En el proceso de valoración de la importancia de una deficiencia puede ser conveniente su contraste con la entidad auditada, al nivel que corresponda o se considere más eficiente.
- **Contenido:**

La comunicación habrá de ser escrita y se le suele denominar informe de recomendaciones de control interno. Es conveniente indicar, tal y como recoge la Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA) emitido por la Intervención General de la Administración del Estado, que las deficiencias de CI se obtienen en el contexto de una auditoría de cuentas, y mediante el empleo de procedimientos diseñados con el alcance de este trabajo, que de haber realizado procedimientos más extensos podrían haber obtenido conclusiones más específicas.

El contenido de dicha comunicación tiene los siguientes parámetros:

 - Descripción de las deficiencias, con el grado de detalle adecuado para que puedan ser identificadas y entendidas por los destinatarios, y una explicación de sus posibles efectos, los cuales no siempre resulta preciso cuantificar.
 - Las deficiencias pueden agruparse o clasificarse a efectos de presentación en áreas de trabajo u otra clasificación similar.
 - El grado de detalle y la forma de presentación puede estar regulado por la legislación.

- La dimensión de la entidad y la estructura de sus órganos directivos.
- Momento:

El objetivo fundamental es que se corrija la deficiencia con la mayor prontitud posible, incluso es posible la realización de una comunicación anticipada, la cual puede ser más formalizada con posterioridad. El límite temporal será 60 días desde la fecha del informe de auditoría, momento en el cual los papeles de trabajo deben estar formados y cerrados, según establece la propia NIA-ES-SP 1265 en referencia a la NIA-ES-SP 1230. No obstante, para la emisión de los informes definitivos, de acuerdo con la Norma técnica IRCIA, este plazo podrá extenderse hasta no más de tres meses a contar desde la fecha de emisión del informe de cuentas anuales y se pondrán a disposición de los destinatarios determinados por la legislación vigente. Asimismo, en dicha Norma Técnica se han establecido procedimientos para, en caso de que se produzcan circunstancias excepcionales, estos plazos pueden ser ajustables o incluso se pueda excepcionar la emisión de este informe. El hecho de que se haya comunicado una deficiencia en auditorías anteriores, si esta sigue persistiendo, puede ser comunicada en auditorías presentes, haciendo referencia al origen y manifestando la persistencia. El hecho de que no se corrija una deficiencia de CI podrá suponer para el auditor un efecto negativo en la evaluación del control interno del auditado.

Cuando esta comunicación implique asuntos que puedan considerar fraudes o irregularidades abordados por las NIA-ES-SP 1240 y 1250, respectivamente, hay que tener en cuenta lo establecido en dichas NIA-ES-SP, sin perjuicio de las comunicaciones establecidas en la NIA-ES-SP 1260 R con el órgano de gobierno o aquel que corresponda de acuerdo con la estructura organizativa de la entidad auditada. En relación con esta cuestión habría que considerar lo establecido en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, que regula en su Sección 6ª las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas.

Consideraciones generales

A efectos de clarificar la posición del auditor frente a los puntos o deficiencias de control interno, es preciso centrar y categorizar éstos para decidir la forma y lugar en que han de ser informados. En tal sentido son predicables los siguientes aspectos:

- Las deficiencias de control interno se obtienen en el curso de un trabajo de auditoría de cuentas, la cual puede realizarse por sí sola o formar parte de un trabajo más amplio. No se tiene como objetivo específico la detección de deficiencias del control interno, cuya especialidad correspondería a una auditoría de gestión, de sistemas o una fiscalización o control centrada en dicha cuestión. De tal forma que las pruebas no se plantean para emitir una opinión sobre el grado de eficacia del control interno.
- En consideración con dicho ámbito, ante una deficiencia de control interno, el auditor tiene que valorar la forma de informarlo:
 - Si afecta a la imagen fiel de las cuentas de forma significativa, constituirá una salvedad de auditoría, cuyo tratamiento se establece en la NIA-ES-SP 1705 R.
 - Descartada su afectación a la imagen fiel, se ha de determinar si supone un incumplimiento relevante de la legalidad, en tal caso ha de informarse en el informe de auditoría como párrafo de otras cuestiones, tal como se prevé en la NIA-ES-SP 1706 R. Para valorar la relevancia del incumplimiento, resulta preciso aplicar los criterios establecidos en la NIA-ES-SP 1240 y NIA-ES-SP 1250 y, en el primer caso, comprobar si pudiera estar dentro del ámbito del fraude.
 - Si el incumplimiento no resulta relevante, pero vulnera alguna norma de forma que no resulte insignificante, el auditor habría de incluirlo en el IRCIA.
 - Si no se cumplen ninguno de los parámetros anteriores y la deficiencia es relevante, el tratamiento que ha de ser otorgado es el previsto por esta NIA-ES-SP 1265.
- El momento en que se ha de informar y los destinatarios de la información sobre la deficiencia de control interno. Para alcanzar una solución razonable, han de tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- Verificar que la información sobre la deficiencia puede ser transmitida sin restricciones, de acuerdo con lo previsto en las leyes y regulaciones del Sector Público, en particular si está sujeta a secreto o ha de ser protegida para no perjudicar una investigación judicial en el caso de fraude.
- Verificada la anterior circunstancia o, incluso, constatada que la difusión de la información sobre la deficiencia resulta obligatoria por así imponerla el derecho penal o las normas administrativas, el auditor ha de plantearse como objetivo prevalente el sentido de la oportunidad, para que las deficiencias sean corregidas lo antes posible, si ello resulta factible.
- El momento y los destinatarios de la información sobre deficiencias está prevista en las NIA-ES-SP 1240, 1250, 1260 R y 1265, en función de los efectos de la deficiencia: irregularidad, fraude o mero punto de control interno y de los destinatarios, en cuya configuración resulta especialista la NIA-ES-SP 1260 R. Con respecto a la consideración de los destinatarios, tal como indica el apartado A27 de esta NIA-ES-SP, en el Sector Público pueden ser más amplios.
- Considerando que las deficiencias de control interno pueden ser detectadas mediante el empleo de otras formas de control distintas de la auditoría de cuentas, que en algunas organizaciones públicas de control las realiza el mismo auditor público, puede resultar razonable que el auditor parta de esta información y la integre en su trabajo de auditoría y viceversa: que la obtenga en el curso de ejecución del trabajo de auditoría y que la traspase a otros trabajos. A efectos de determinar el tratamiento informativo de estos posibles trasvases de información entre trabajos de control con objetivos distintos, pero que parcialmente puede tener efectos múltiples, se ha de observar lo siguiente:
 - Si un hecho resulta una salvedad para la imagen fiel y tiene origen en otros trabajos distintos, confirmando la evidencia establecida en la auditoría de cuentas, ha de recogerse en el informe de auditoría, sin perjuicio de su inclusión en el informe del trabajo origen.
 - Si de un hecho resulta una deficiencia de control interno y tiene su origen en otros trabajos, éste ha de incluirse en el informe de recomendaciones regulado por la NIA-ES-SP 1265.
- Con independencia del tratamiento otorgado en el trabajo del que se obtiene información sobre la deficiencia de control interno, la evidencia debe ser obtenida de acuerdo con lo establecido en las NIA-ES-SP de la serie 1500 y documentada de acuerdo con la NIA-ES-SP 1230.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1265

1.- Comentario general en la Introducción de la NIA-ES-SP en relación con la protección de la normativa de comunicación de recomendaciones de control interno, recogidas en la Resolución que se indica en el punto siguiente sobre la NT IRCIA, así como la legislación citada en los puntos 2 y 4 siguientes.

2.- Referencia en el apartado A13, sobre el momento de emisión de la comunicación escrita hay que tener presente lo indicado en la Resolución de 1 de junio de 2017 de la Intervención General de la Administración del Estado sobre el Informe de control interno e Informe Adicional (IRCIA) en el cual se establece un plazo superior al indicado a efectos de emisión de dicho informe.

3.-Referencia en el apartado A27, en el que se describe la posibilidad de que exista una mayor responsabilidad para el auditor público en relación con las deficiencias de control interno detectadas en el curso de una auditoría de cuentas y la posibilidad de tener mayor obligación de comunicación a agentes no implicados directamente en la relación entre auditor y auditado.

4.- Referencia en el apartado A30 en relación con la comunicación escrita de las deficiencias de control interno.

A este respecto, tanto para lo referenciado en el apartado A27, como en el apartado A30, resulta adecuado considerar lo dispuesto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como en el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social, la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre Auditoría Pública, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades

del Sector Público Local y la Resolución de la Intervención General de la Administración General del Estado por la que se aprueba la Norma técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA).