

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265.
COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL
INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA
DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD (NIA-ES 265)**

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

El auditor, previamente a establecer la naturaleza, el momento de realización y el alcance de las pruebas a realizar, debe efectuar, y solamente a esos efectos, un análisis del control interno de la sociedad. En dicho análisis, el auditor puede detectar deficiencias significativas en el control interno que debe comunicar a la entidad auditada y que pueden condicionar la naturaleza, momento y alcance de las pruebas de auditoría.

Palabras claves: control interno, comunicación, dirección, deficiencias, riesgo e incorrección material.

**INTERNATIONAL STANDARD OF AUDITING 265.
COMMUNICATION OF DEFICIENCIES IN INTERNAL
CONTROL TO RESPONSIBLE GOVERNMENT AND THE
MANAGEMENT OF THE ENTITY (NIA-ES 265)**

ABSTRACT

The auditor, before to establishing the nature, the moment of accomplishment and the scope of the tests to realizing, must effect, and only to these effects, an analysis of the internal control of the company. In the above mentioned analysis, the auditor can detect significant deficiencies in the internal control that it must communicate to the audited entity and that there can determine the nature, moment and scope of the tests of audit.

Keywords: internal control, communication, management, deficiencies, risk and material incorrectness.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Ausencia de diferencias relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 265
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivo
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la «Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno» [Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 18], es necesario abordar el tratamiento que de las debilidades del control interno detectadas por el auditor realiza la «NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad» (Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) ya que, al igual que el resto de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014 y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las Normas Técnicas de Auditoría actuales, y las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. AUSENCIA DE DIFERENCIAS RELEVANTES

De la comparación entre la vigente «Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno» y la «NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad», se pone de manifiesto la ausencia de diferencias en el tratamiento de las debilidades de control interno detectadas por el auditor. En este sentido, ambas normas regulan de manera similar los siguientes aspectos, si bien la NIA-ES 265 lo hace con más detalle en algunos aspectos:

- **Responsabilidad y mantenimiento** del control interno por parte de la sociedad auditada.
- **Obligación del auditor de comunicar** las debilidades de control interno detectadas.
- **Forma y contenido** de la comunicación de las debilidades de control interno detectadas.
- **Plazo** para comunicar las debilidades de control interno detectadas.

No obstante, puestos a destacar diferencias, se pueden resaltar las siguientes:

- a) La NIA-ES 265 efectúa una definición más concreta de lo que se entiende por deficiencia de control interno y deficiencia significativa de control interno.

- b) La NIA-ES 265, a diferencia de la Norma Técnica actual, realiza una diferenciación en el tratamiento de la comunicación de las debilidades de control interno a la «dirección» y a los «responsables del gobierno» de la entidad auditada.
- c) La NIA-ES 265, a diferencia de la Norma Técnica actual, no contiene un modelo de comunicación de las debilidades significativas detectadas.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 265

La NIA-ES 265, al igual que el resto de las NIA dispone de un índice con los apartados en los que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** son las obligaciones que tiene que cumplir el auditor en el análisis y tratamiento de las deficiencias de control interno detectadas en sus trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo su contenido será considerado en el desarrollo de los apartados anteriores.

Desde un punto de vista didáctico, resulta conveniente comenzar por el apartado relativo a las definiciones, para posteriormente entrar a analizar el resto de los apartados. Así, la NIA-ES 265 contiene las siguientes definiciones:

- **Deficiencia en el control interno.** Existe una deficiencia en el control interno cuando:
 - Un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente.
 - No existe un control necesario para prevenir o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.
- **Deficiencia significativa en el control interno.** Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, a juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha indicado, el apartado de introducción lo dedica la norma a definir su alcance, que no es otro que la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias de control interno que haya identificado en:

- El proceso de conocimiento del control interno de la entidad, con la finalidad de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados en función de la identificación y valoración del riesgo de incorrección material considerado. Es preciso resaltar que el conocimiento del control interno de la entidad no lo realiza el auditor con la finalidad de expresar una opinión sobre su eficacia.
- Cualquier otra fase de la auditoría, a lo largo del desarrollo del trabajo de auditoría.

3.2. OBJETIVO

Así como el alcance de la norma trata la responsabilidad del auditor en la comunicación de las debilidades de control interno detectadas, el objetivo se circunscribe a que el auditor comunique 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 su juicio profesional, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de aquellos.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

Se hace una diferenciación entre las pautas obligatorias para el auditor en la **detección** y **comunicación** de las debilidades de control interno.

3.4.1. Detección

El auditor debe determinar si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno que, individualmente o de manera agregada, son significativas.

La norma señala que la significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias depende no solo de si se ha producido la deficiencia, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de su magnitud. Ello implica que pueden existir deficiencias significativas, aunque el auditor no las haya identificado en el desarrollo del trabajo de auditoría. En este sentido, la norma en los apartados aplicativos A6 y A7 realiza una enumeración de cuestiones e indicadores que pueden poner de manifiesto la existencia de deficiencias significativas en el control interno.

Por otra parte, para valorar si son significativas, la norma dispone que el auditor puede discutir las con el nivel adecuado de la dirección (aquel que esté familiarizado con el área de control interno afectada y que tenga capacidad para adoptar medidas de corrección); salvo que las deficiencias detectadas parezcan poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. En esa discusión, el auditor puede obtener información sobre el conocimiento que tiene la dirección de las causas reales o supuestas de las deficiencias y su predisposición para eliminarlas.

Asimismo, es preciso tener en cuenta, como señala la norma, que una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia por sí sola para constituir una deficiencia significativa, pero un conjunto de deficiencias no significativas puede dar lugar a una deficiencia que sí lo sea.

3.4.2. Comunicación

Los apartados aplicativos A9 y A10 de la norma señalan qué imperativos legales o reglamentarios pueden requerir (especialmente en auditorías de entidades cotizadas) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (autoridades reguladoras...) uno o más tipos específicos de deficiencias detectadas, empleando los términos y las definiciones específicos establecidos en la disposición legal o reglamentaria o, en su defecto, en los términos de los requerimientos y las orientaciones de la presente norma.

La norma diferencia el tratamiento de la comunicación cuando se hace a los «responsables del gobierno» o a la «dirección» de la entidad, si bien la norma también se remite a lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores sobre el comité de auditoría:

a) Comunicación a los «**responsables del gobierno**». La norma señala que el auditor comunicará por escrito, y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría.

Al hacerlo por escrito, pone de manifiesto la importancia de las deficiencias y facilita el cumplimiento de las responsabilidades de supervisión de los responsables del gobierno. No obstante, es preciso tener en cuenta que la NIA-ES 260 dispone que, cuando todos los responsables del gobierno participen en la dirección y la comunicación se haya hecho previamente a la dirección, no será necesario comunicárselo a los responsables del gobierno.

Para determinar el momento de la comunicación, el auditor debe considerar:

- Si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno cumplir sus responsabilidades de supervisión.
- Si es necesario por cumplimiento normativo o de otro tipo que los responsables del gobierno reciban la comunicación escrita antes de la fecha de aprobación de los estados financieros (entidades cotizadas...).
- Que puede emitir la comunicación escrita con posterioridad a la fecha de su informe de auditoría, si bien dado que aquella forma parte del archivo final de auditoría, la NIA-ES 230 dispone que la compilación del archivo del trabajo de una auditoría, normalmente, no puede exceder los 60 días desde la fecha del informe.

Por otra parte, la norma dispone que con independencia de la obligación de comunicarlo por escrito, el auditor puede hacerlo previamente de forma verbal a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno, con el fin de facilitar la adopción de las correspondientes medidas correctoras.

En cuanto al grado de detalle de la comunicación, es una cuestión que decide el auditor aplicando el juicio profesional, atendiendo entre otros factores a los siguientes:

- La naturaleza, dimensión y la complejidad de la entidad.
- La naturaleza de las deficiencias significativas detectadas.
- La composición del gobierno de la entidad.
- Los requerimientos legales o reglamentarios.

Puede ocurrir que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad ya conozcan las deficiencias significativas comunicadas y hayan decidido no corregirlas por razones de coste u otras consideraciones. En este sentido la norma dispone que la responsabilidad de evaluar los costes y los beneficios de aplicar medidas correctoras corresponde a la dirección y a los responsables del gobierno, y que la obligación de comunicar las debilidades por parte del auditor es aplicable con independencia de si la entidad decide o no corregirlas.

Asimismo, puede ocurrir que el auditor haya detectado de nuevo una deficiencia significativa comunicada en auditorías anteriores a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección. En este caso la norma dispone que el auditor deberá 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. La ausencia de una explicación racional puede suponer, en sí mismo, una deficiencia significativa.

b) Comunicación a la «**dirección**». La norma establece que el auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad las deficiencias significativas y, en su caso, otras no significativas:

- Por escrito, las deficiencias significativas que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada.

Así, la norma dispone que puede no resultar adecuado comunicar determinadas deficiencias significativas directamente a la dirección que puedan poner en duda su integridad o su competencia (obtención de evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias, incapacidad para supervisar la preparación de estados financieros adecuados...). En este sentido se remite a lo dispuesto en la NIA-ES 250 y en la NIA-ES 240.

- La NIA-ES 250, en relación con el modo de informar respecto de los indicios o incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias en los que están implicados los responsables del gobierno, en el punto 24 relativo a la entidad auditada y en el punto 28 relativo a las autoridades reguladoras y de supervisión disponen lo siguiente:

«24. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

[...]

28. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si tiene la responsabilidad de comunicar el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento a partes ajenas a la entidad».

- La NIA-ES 240, en relación con el modo de informar sobre fraudes o indicios en que puede haber participado la dirección establece en el punto 41 que el auditor las comunicará a los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Por su parte, en el punto 43 se hace referencia a la obligatoriedad de comunicar a las autoridades reguladoras y de supervisión los indicios o fraudes detectados, cuando así lo establezca la legalidad.

- 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, atendiendo a su probabilidad y posible magnitud, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección.

No es necesaria su comunicación escrita, siendo suficiente con su comunicación verbal a la dirección.

No obstante, la norma indica que además es posible que los responsables del gobierno quieran ser informados o el auditor considere adecuado hacerlo. En estos casos la comunicación puede ser verbal o por escrito. No obstante, es preciso recordar de nuevo que la NIA-ES 260 dispone que cuando todos los responsables del gobierno participen en la dirección y la comunicación se haya hecho previamente a la dirección, no será necesario comunicárselo a los responsables del gobierno.

Si estas otras deficiencias en el control interno ya fueron comunicadas a la dirección en un periodo anterior y no se han corregido por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual, ni tampoco si anteriormente han sido comunicadas a la dirección por otras partes (auditores internos, autoridades reguladoras...). No obstante, la norma señala que puede ser adecuado volverlas a comunicar si ha cambiado la dirección, o si el auditor ha obtenido nueva información que modifique el conocimiento que él o la dirección tenían antes sobre dichas deficiencias. Si la dirección no corrige las deficiencias comunicadas con anterioridad, puede convertirse en una deficiencia significativa que, a juicio del auditor, requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad.

La comunicación de las deficiencias significativas de control interno detectadas se efectuará por escrito e incluirá:

- Una descripción de las deficiencias, una explicación de sus posibles efectos sin que sea necesario cuantificarlos y, en su caso, sugerencias sobre las medidas correctoras.
- Información suficiente para permitir a los «responsables del gobierno» y a la «dirección» comprender el contexto de la comunicación. En especial que:
 - En el trabajo de auditoría se tuvo en cuenta el control interno en el diseño de los procedimientos de auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros y no sobre la eficacia del control interno.
 - Si se hubieran realizado procedimientos más extensos se podrían haber identificado más deficiencias sobre las que informar, o haber concluido que no era necesario informar sobre algunas de las deficiencias comunicadas.

- Las deficiencias han sido identificadas durante la realización de la auditoría y a juicio del auditor tienen importancia suficiente para ser comunicadas a los «responsables del gobierno».

La norma recoge el hecho de que disposiciones legales o reglamentarias puedan requerir que se proporcione una copia de la comunicación escrita a las autoridades reguladoras, en cuyo caso la comunicación puede incluir su identidad.

Finalmente, la norma establece consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión, poniendo de relieve que el control interno y la segregación de funciones tiene un diseño y aplicabilidad condicionada por su tamaño que, en general, implica un control más directo y permanente de la dirección, pero a la vez existe mayor riesgo de que esta, a su vez, pueda eludir controles. Dadas las circunstancias, la norma considera que 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.