
Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 1265 Comunicación de las deficiencias en el control interno

Referencia: NIA-ES-SP 1265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX el 09/11/2021 y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 01/12/2021

| | |
|---|-------------|
| Introducción | 1 |
| Alcance de esta guía | 2-4 |
| Objetivo del auditor | 5 |
| Definiciones | 6 |
| Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno | 7 |
| Evaluación de las deficiencias en el control interno y su importancia relativa | 8 |
| Cómo informar sobre las deficiencias en el control interno | 9-11 |
| Informar sobre objetivos específicos de control interno | 12 |

Introducción

1. La NIA-ES-SP 1265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad establece una serie de requerimientos que deben cumplir los auditores al realizar una auditoría financiera para comunicar a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad las deficiencias en el control interno detectadas en el curso de aquella, de forma independiente al informe de auditoría y reservada.

La normativa y práctica de los OCEX, con carácter general, no contempla la posibilidad de comunicar las deficiencias de control interno detectadas y las pertinentes recomendaciones para su subsanación de forma distinta a su inclusión en el informe de fiscalización público. Debe tenerse presente que los informes de fiscalización de los OCEX tienen un contenido normalmente más amplio que lo informes de auditoría de cuentas anuales basados exclusivamente en las NIA-ES/NIA-ES-SP; en este sentido la GPF-OCEX 1730 contempla apartados y apéndices de los informes de fiscalización, no previstos en las NIA-ES-SP, en los que normalmente se pueden recoger los hallazgos de auditoría relacionados, entre otras cuestiones, con las deficiencias de control interno y con las recomendaciones para subsanarlas.

Esta fundamental diferencia entre la práctica establecida en las normas internacionales de auditoría y la de los OCEX aconseja adaptar la NIA-ES-SP 1265 de forma que, **manteniendo el resto de requerimientos, se oriente sobre cómo comunicar las deficiencias más importantes en el control interno en los informes de fiscalización.**

Dicha adaptación se recoge en la presente **GPF-OCEX 1265 Comunicación de las deficiencias en el control interno, que sustituye a la citada NIA-ES-SP 1265 en las fiscalizaciones que realicen los OCEX** y es aplicable no solo a las auditorías financieras sino, en general, a todo tipo de auditorías. Todo ello salvo que la normativa de un determinado OCEX exigiera la aplicación estricta de las NIA-ES-SP.

En relación con las comunicaciones de las recomendaciones que los auditores de los OCEX consideren pertinentes realizar para subsanar las deficiencias de control interno se atenderá a lo establecido en la *GPF-OCEX 1735 Las recomendaciones y su seguimiento*, que complementa la presente guía.

Alcance de esta guía

2. La GPF-OCEX 1265, “Comunicación de las deficiencias en el control interno” trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de una fiscalización. La guía 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/GPF-OCEX 1315¹ y la NIA-ES-SP 1330².

3. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material el auditor debe obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría³. 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 guía especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar en su informe.
4. 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.

Objetivo del auditor

5. **El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente, a través de los informes de fiscalización, las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para su comunicación.**

Definiciones

6. A efectos de las GPF-OCEX, 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 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.

Es decir, el diseño o el funcionamiento de un control no permite al personal de la entidad o a su dirección, en el curso ordinario de las operaciones, prevenir o detectar errores o irregularidades en un plazo razonable. Pueden ser deficiencia de diseño del control (cuando un control necesario para alcanzar el objetivo de control no existe o no está adecuadamente diseñado) o deficiencias de funcionamiento (cuando un control adecuadamente diseñado no opera tal como fue diseñado o la persona que lo ejecuta no lo realiza eficazmente).
 - (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 destinatarios del informe de fiscalización.

*Es una deficiencia en el control interno, o una combinación de deficiencias, que afectan adversamente la capacidad de la entidad para iniciar, autorizar, registrar, procesar o reportar información financiera o presupuestaria de forma fiable, de conformidad con los principios o normas contables y/o presupuestarias aplicables, y existe una **probabilidad que es más que remota**, de que una manifestación errónea en las cuentas anuales, que no es claramente trivial, no sea prevenida o detectada. Es una deficiencia en el control interno menos severa que una debilidad material.*
 - (c) Una **debilidad material** es una deficiencia significativa en el control interno o una combinación de ellas, respecto de las que existe una **posibilidad razonable** de que una incorrección material en las cuentas anuales no sea prevenida o no sea detectada y corregida en plazo oportuno.

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 1315, apartado 12.

Existe una posibilidad razonable cuando la probabilidad de que ocurra un evento es razonablemente posible (la probabilidad de que ocurra el evento o eventos futuros es más que remota) o probable.

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno

7. El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno.

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 (A1⁴).

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: (A2)

- 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.
- Una indicación preliminar por parte de la dirección de su respuesta ante los hallazgos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

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 suelen tener menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. No obstante, en una entidad de pequeña dimensión se 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. (A3 y A4)

Evaluación de las deficiencias en el control interno y su importancia relativa.

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.

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 su naturaleza, 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.** (A5)

La importancia de una deficiencia no depende de si actualmente ha ocurrido una incorrección sino de si hay una posibilidad razonable de que los controles de la entidad fallen en prevenirla o detectarla en el futuro, es decir, de si pueden representar riesgos potenciales significativos que pueden materializarse en el futuro.

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: (A6)

⁴ Se pone entre paréntesis la referencia al párrafo correspondiente de la "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas" de la NIA-ES-SP 1265.

- 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.
- Los movimientos que se ha producido o podrían 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.

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

- 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.

Además, se tendrá en cuenta si las deficiencias detectadas:

- Perjudican o pueden llegar a perjudicar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- Han ocasionado o pueden ocasionar un gasto superior al razonable en condiciones normales.

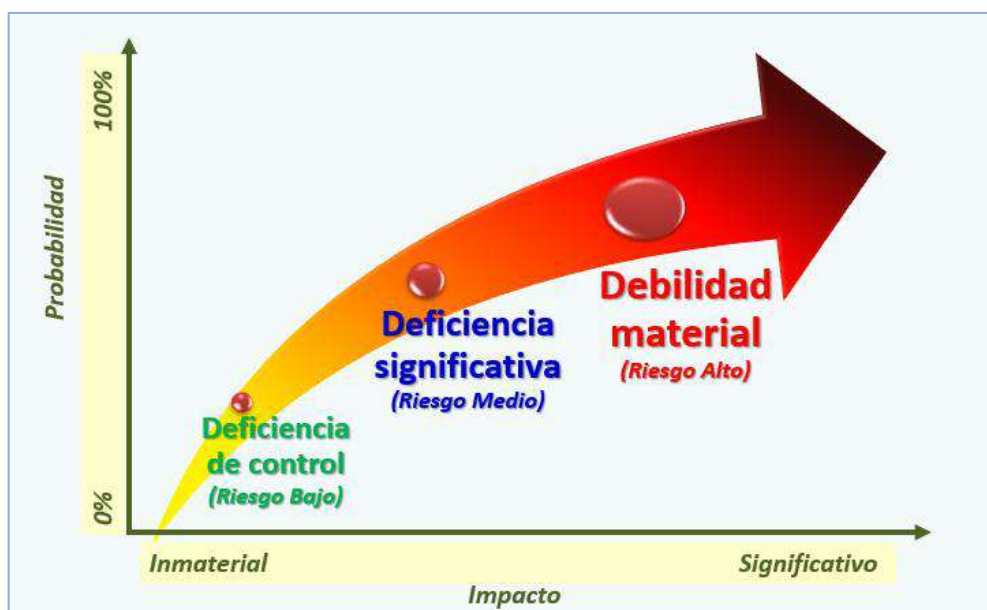
- Pueden llegar a tener un impacto significativo en las cuentas fiscalizadas (si ya lo hubieran tenido, deberá informarse en el apartado de conclusiones/opinión).
- Son cuestiones sobre las que el OCEX o la Entidad se han manifestado considerándolas de importancia.
- Tienen gran interés público o su impacto puede dañar, si llegara a materializarse, la reputación de la entidad fiscalizada o del OCEX.
- Ocasionan un aumento significativo del riesgo de auditoría.

Si ya se hubiera materializado alguna de estas consecuencias negativas deberá analizarse su impacto en las conclusiones/opinión del informe.

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. (A8).

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.

En resumen, la calificación de las deficiencias de control en los tres grupos vistos en el apartado de definiciones, de acuerdo con los criterios que se acaban de exponer y la relación con los riesgos que representan, se puede representar así:



Por otra parte, las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades judiciales o el Tribunal de Cuentas) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría. (A9)

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.

⁵ NIA-ES-SP 1315 Apartado A 66.

Cómo informar sobre las deficiencias en el control interno

9. El auditor incluirá en su informe de fiscalización las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría.

La inclusión en el informe de fiscalización de las deficiencias significativas en el control interno refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. (A12)

Como criterios generales, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor, se tendrá en cuenta:

- **Si la debilidad material 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.

Se analizará la necesidad de poner una salvedad por limitación al alcance por imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material⁶ (ver apartado 6.b y A11 in fine⁷ de la NIA-ES-SP 1705 R). En casos extremos se podrá denegar la opinión (apartado 13 de la NIA-ES-SP 1705 R). Véase también los apartados 26 y 27 de la GPF-OCEX-1730.

Ejemplo de salvedad por limitación al alcance, ya que no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material aplicando únicamente procedimientos sustantivos y los controles de la entidad no son efectivos:

“Nuestra auditoría ha puesto de manifiesto que, al cierre del ejercicio 2020, el nivel de control existente en los sistemas de información y de control interno relacionados con el proceso de gestión de compras, no aportaba un nivel de confianza suficiente para garantizar su correcta ejecución, la adecuada contabilización de las transacciones realizadas y para reducir el riesgo de errores o irregularidades sobre el proceso de generación de la información contable correspondiente, y asegurar la validez, integridad, exactitud, confidencialidad y disponibilidad de la información.”

- **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 “Otros requerimientos legales y reglamentarios”, tal como se prevé en la NIA-ES-SP 1700R. Véase también el apartado 61 de la GPF-OCEX 1730. 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.

En determinados informes, de acuerdo con sus objetivos y alcance, estas cuestiones podrán ponerse en un apartado denominado “Conclusiones sobre el control interno” o denominación similar.

Un ejemplo de esta cuestión podría ser el caso de una entidad que dispone de políticas de seguridad de la información. Se trata de una deficiencia de control interno grave, que por sí solo no afecta a la imagen fiel de la entidad, pero y además representa un incumplimiento legal. Un párrafo para recoger esta cuestión podría ser:

“La Entidad no dispone de una Política de seguridad de la información, que recoja con claridad las responsabilidades sobre la gestión, administración y seguridad de los sistemas de información, aprobada por su Consejo Rector, máximo órgano de gobierno, tal como requiere el artículo 11 del Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad. La gestión de la seguridad de los sistemas de información requiere establecer una organización de la seguridad, que debe determinar con precisión los diferentes actores que la conforman, sus funciones y responsabilidades, así como la implantación de una estructura que las soporte y los mecanismos de coordinación y resolución de conflictos, designando un Comité de Gestión de la Seguridad de la

⁶ “La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos” (NIA-ES-SP 1705R; A9).

⁷ “El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos”.

Información, de forma que la gobernanza de la seguridad de la información esté adecuadamente estructurada.”

- **Las deficiencias significativas de control interno, que no se consideren lo suficientemente relevantes para incluirlas en el cuerpo principal del informe**, normalmente se incluirán en un apéndice de *Observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión de auditoría financiera* (ver apartado 71 de la GPF-OCEX 1730) u otro con la denominación que se considere apropiada.
- **No será necesario incluir en los informes las deficiencias de control interno que no sean deficiencias significativas.**

Con independencia de la inclusión en el informe de fiscalización 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 en el informe, tal como la presente GPF-OCEX requiere. (A14)

El grado de detalle de las deficiencias significativas a incluir en el informe lo decidirá el auditor, ejerciendo su juicio profesional, a la luz de las circunstancias que concurren. Entre los factores que el auditor puede tener en cuenta para determinar el grado de detalle adecuado de la comunicación están: (A15)

- La naturaleza de la entidad.
- La dimensión y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, el detalle en el informe 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.
- Los requerimientos legales o reglamentarios relativos a la comunicación de tipos específicos de deficiencias en el control interno.
- La sensibilidad de la información relacionada con la seguridad. Por ejemplo, se deberá ser cuidadoso al informar de deficiencias en los controles de ciberseguridad y con su grado de detalle para no poner en riesgo los sistemas de información de la entidad.

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 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 de este 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. (A16)

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. (A17)

La normativa puede requerir que los OCEX informen sobre cuestiones relacionadas con el control interno que van más allá de las deficiencias en el control interno cuya comunicación requiere esta guía; por ejemplo, controles relacionados con el cumplimiento de disposiciones legales, reglamentarias o disposiciones contractuales o acuerdos de subvención. (A27)

Además, existen otro tipo de trabajos, distintos de una auditoría de cuentas, en los 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.

10. El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección:

(a) Las deficiencias significativas en el control interno que el auditor vaya a incluir en el informe, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada.

Esta comunicación se realizará al discutir el borrador previo de informe con la dirección prevista en la GPF-OCEX 1220, apartado 36.

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. (A20)

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 incumplimiento⁸. 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 dirección⁹. (A21)

(b) Otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección.

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 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. (A22)

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. (A23)

Qué debe entenderse por nivel adecuado de la dirección (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 alguno de los componentes de los altos órganos de gobierno y dirección de la entidad auditada y dependerá del tipo de auditoría y del área auditada (por ejemplo, el presidente de una entidad local u organismo autónomo, el consejero de hacienda o de sanidad, el interventor general, el secretario general, el director general, el director financiero, etc.).

⁸ NIA-ES-SP 1250, apartados 22-28.

⁹ NIA-ES-SP 1240, apartado 41.

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.

11. El auditor incluirá en su informe:

(a) Una descripción de las deficiencias significativas en el control interno y una explicación de sus posibles efectos.

Tendrá los siguientes parámetros: (A28 y NE)

- 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 auditor incluirá en su informe sugerencias sobre las medidas correctoras de las deficiencias en forma de **recomendaciones** (véase GPF-OCEX 1735), 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.

Cuando implique asuntos que puedan considerar fraudes o irregularidades hay que tener en cuenta lo establecido por las NIA-ES-SP/GPF-OCEX 1240, 1250 y 4000.

(b) Información suficiente para permitir comprender el contexto de la comunicación. En particular, el informe de auditoría financiera (véase GPF-OCEX 1731) incluirá las siguientes cuestiones:

- el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;
- 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
- 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.

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. En una auditoría financiera, 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 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. Se puede considerar adecuado incluir una indicación de que, si se hubieran 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. (A29)

12. Informar sobre objetivos específicos de control interno

Cuando el control interno sea significativo en el contexto de los objetivos de auditoría, es decir, excede el alcance señalado en el apartado 11.b anterior, los auditores deberán incluir en el informe de auditoría: (1) el alcance de su trabajo en materia de control interno y (2) cualquier deficiencia en el control interno que sea significativa en el contexto de los objetivos de auditoría y sobre la base del trabajo de auditoría realizado.

Al informar sobre el alcance de su trabajo en materia de control interno, los auditores deben identificar el alcance del control interno evaluado en la medida necesaria para que los usuarios del informe interpreten razonablemente los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe de auditoría.

Cuando los auditores detecten deficiencias en el control interno que no sean significativas para los objetivos de la auditoría pero que justifiquen la atención de los encargados de la gobernanza, deberán

Guía práctica de fiscalización de los OCEX**GPF-OCEX 1265 Comunicación de las deficiencias en el control interno**

incluir esas deficiencias en el informe o comunicarlas por escrito a los funcionarios de las entidades auditadas. Si la comunicación escrita es independiente del informe de auditoría, los auditores deben referirse a esa comunicación escrita en el informe de auditoría.