

## SECCIÓN AU 265

### COMUNICAR ASUNTOS RELACIONADOS CON EL CONTROL INTERNO IDENTIFICADOS EN UNA AUDITORÍA

#### CONTENIDO

|   | Párrafos |
|---|----------|
| <b>Introducción</b>   |          |
| Alcance de esta Sección   | 1-4      |
| Fecha de vigencia   | 5        |
| <b>Objetivo</b>   | 6        |
| <b>Definiciones</b>   | 7        |
| <b>Requerimientos</b>   |          |
| Determinar si las deficiencias en el control interno han sido identificadas   | 8        |
| Evaluar las deficiencias identificadas en el control interno  | 9-10     |
| Comunicar las deficiencias en el control interno  | 11-16    |
| <b>Guía de aplicación y otro material explicativo</b>   |          |
| Determinar si las deficiencias en el control interno han sido identificadas   | A1-A5    |
| Evaluar las deficiencias identificadas en el control interno  | A6-A15   |
| Comunicar las deficiencias en el control interno  | A16-A37  |
| <b>Apéndice: Ejemplos ilustrativos de circunstancias que pueden ser deficiencias, deficiencias significativas o debilidades importantes</b> | A38      |
| <b>Anexo A: Ejemplo ilustrativo de una comunicación escrita</b>   | A39      |
| <b>Anexo B: Ejemplo ilustrativo de una comunicación en el caso de no existir una debilidad importante</b>                                   | A40      |



## SECCIÓN AU 265

### COMUNICAR ASUNTOS RELACIONADOS CON EL CONTROL INTERNO IDENTIFICADOS EN UNA AUDITORÍA

#### Introducción

#### Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata la responsabilidad del auditor de comunicar apropiadamente a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración las deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado en una auditoría de estados financieros. Esta Sección no impone responsabilidades adicionales al auditor en relación con obtener un entendimiento de control interno o diseñar y efectuar pruebas de los controles más allá de los requerimientos de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas* y de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*. La Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*, establece requerimientos posteriores y proporciona guías respecto a la responsabilidad del auditor de comunicarse con los encargados del Gobierno Corporativo en relación con la auditoría.
2. Se requiere que el auditor obtenga un entendimiento del sistema de control interno de la entidad al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas.<sup>(1)</sup> Al efectuar esas evaluaciones de riesgos, el auditor considera el sistema de control interno de la entidad a fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias pero sin el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno. El auditor puede identificar deficiencias en el control interno (generalmente denominadas como *deficiencias de control*) no solo durante el proceso de evaluación de riesgos sino también en cualquier otra etapa de la auditoría. Esta Sección especifica cuáles deficiencias identificadas debe comunicar el auditor a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración.
3. Nada en esta Sección impide al auditor comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo o a la Administración otros asuntos de control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría.
4. Esta Sección no es aplicable si el auditor ha sido contratado para realizar una auditoría de control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera que se encuentra integrada con una auditoría de los estados

---

<sup>(1)</sup> Ver párrafos 21-22 y 24-25 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

financieros. En tales circunstancias se aplica la Sección AU 940, *Auditoría del control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera la cual está integrada a una auditoría de estados financieros*.

### **Fecha de vigencia**

5. Esta Sección tiene vigencia para auditorías de estados financieros por los períodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre de 2023.

### **Objetivo**

6. El objetivo del auditor es comunicar apropiadamente a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración las deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría y que, a juicio profesional del auditor, son de suficiente importancia para ameritar su respectiva atención.

### **Definiciones**

7. Para los propósitos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, los siguientes términos tienen atribuidos los siguientes significados:

**Deficiencia en el control interno.** Una deficiencia en el control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera existe cuando el diseño u operación de un control no le permite a la Administración o al personal, durante el curso normal del desarrollo de sus funciones asignadas, prevenir, o detectar y corregir, oportunamente representaciones incorrectas. Existe una deficiencia en el *diseño* cuando: (a) falta un control necesario para cumplir con el objetivo de control, o; (b) un control existente no ha sido diseñado apropiadamente, de modo que aún, cuándo el control opere como fue diseñado, no se cumpla el objetivo de control. Existe una deficiencia operativa cuando un control, diseñado apropiadamente, no opera para lo que fue diseñado o cuándo la persona que realiza el control no tiene la autoridad necesaria ni la competencia para realizar el control en forma efectiva. (Ver párrafo A1)

**Debilidad importante.** Es una deficiencia o una combinación de estas en el control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera, tal, que, existe la posibilidad razonable que una representación incorrecta significativa en los estados financieros de la entidad no será prevenida, o detectada y corregida, oportunamente. Una posibilidad razonable existe cuando la probabilidad que ocurra un hecho es, ya sea, razonablemente posible o probable, tal como estos términos se definen a continuación:

**Razonablemente posible.** La oportunidad que un hecho o hechos futuro(s) ocurra(n) sea más que remoto, pero menos que probable.

**Probable.** El hecho o hechos futuro(s) tiene(n) una alta posibilidad de ocurrir.

**Deficiencia significativa.** Es una deficiencia o una combinación de éstas en el control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera que es menos grave que una debilidad importante, pero lo suficientemente importante para ameritar la atención de los encargados del Gobierno Corporativo.

## **Requerimientos**

### **Determinar si las deficiencias en el control interno han sido identificadas**

8. El auditor debiera determinar si, a base del trabajo de auditoría efectuado, el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno. (Ver párrafos A1–A5)

### **Evaluar las deficiencias identificadas en el control interno** (Ver párrafos A6–A15)

9. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, el auditor debiera evaluar cada deficiencia para determinar, con base en el trabajo de auditoría efectuado si, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas o debilidades importantes.
10. Si el auditor determina que una deficiencia, o una combinación de deficiencias en el control interno no es una debilidad importante, el auditor debiera considerar si ejecutivos prudentes, teniendo conocimiento de los mismos hechos y circunstancias, probablemente llegarían a la misma conclusión.

### **Comunicar las deficiencias en el control interno**

11. El auditor debiera comunicar oportunamente por escrito a los encargados del Gobierno Corporativo las deficiencias significativas y las debilidades importantes identificadas durante la auditoría, incluyendo las que fueron corregidas durante la auditoría. (Ver párrafos A16–A21 y A29)
12. El auditor también debiera comunicar a la Administración oportunamente a un apropiado nivel de responsabilidad: (Ver párrafos A22 y A29)
  - a. Por escrito, las deficiencias significativas y las debilidades importantes que el auditor ha comunicado o que tiene la intención de comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo, a menos que fuere inapropiado comunicarse directamente con la Administración en las circunstancias. (Ver párrafos A17, A23–A24)
  - b. Por escrito o verbalmente, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la auditoría que no han sido comunicadas a la

Administración por otras partes y que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, son de suficiente importancia para ameritar la atención de la Administración. Si las otras deficiencias en el control interno son comunicadas verbalmente, el auditor debiera documentar la comunicación. (Ver párrafos A25–A28)

13. Las comunicaciones mencionadas en los párrafos 11-12 debieran efectuarse a más tardar dentro de los 60 días siguientes de la fecha de emisión del informe. (Ver párrafos A17–A18)
14. El auditor debiera incluir en la comunicación escrita del auditor de las deficiencias significativas y de las debilidades importantes, los siguientes aspectos: (Ver párrafos A30–A34)
  - a. La definición del término *debilidad importante* y cuando fuere pertinente, la definición del término *deficiencia significativa*.
  - b. Una descripción de las deficiencias significativas y de las debilidades importantes y una explicación de sus efectos potenciales. (Ver párrafo A30)
  - c. Suficiente información para permitir a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración entender el contexto de la comunicación. Particularmente, el auditor debiera incluir en la comunicación los siguientes elementos que expliquen que: (Ver párrafos A31–A32)
    - i. el propósito de la auditoría era que el auditor exprese una opinión sobre los estados financieros.
    - ii. la auditoría incluyó la consideración del control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera con el objeto de diseñar los procedimientos de auditoría que fueran apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno.
    - iii. el auditor no está expresando una opinión sobre la efectividad del control interno.
    - iv. la consideración por el auditor del control interno no fue diseñada para identificar todas las deficiencias en el control interno que podrían ser debilidades importantes o deficiencias significativas y, por lo tanto, pueden existir debilidades importantes o deficiencias significativas que no fueron identificadas.

- d. Una alerta apropiada, de acuerdo con la Sección AU 905, *Alertas que Restringen el Uso de las Comunicaciones Escritas del Auditor*,<sup>(2)</sup> (Ver párrafo A33)
15. Cuando el auditor emite una comunicación por escrito indicando que ninguna debilidad importante fue identificada durante la auditoría, la comunicación debiera incluir los asuntos de los párrafos 14.a y c-d. (Ver párrafos A35-A36)
16. El auditor no debiera emitir una comunicación por escrito indicando que ninguna deficiencia significativa fue identificada durante la auditoría. (Ver párrafo A35)

\*\*\*

## Guía de aplicación y otro material explicativo

**Determinar si las deficiencias en el control interno han sido identificadas** (Ver párrafo 8)

- A1. La Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluación de los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, define el término *sistema de control interno* y reconoce que los marcos de control interno pueden utilizar términos diferentes que son similares al concepto de sistema de control interno. Esta sección define el término *deficiencia en el control interno* en el contexto de un sistema de control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera para definir más claramente las responsabilidades de comunicación del auditor en esta Sección.
- A2. Al determinar si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, el auditor puede reunirse para analizar los hechos y las circunstancias pertinentes de los hallazgos del auditor con el nivel apropiado de la Administración. Este análisis proporciona una oportunidad para que el auditor alerte oportunamente a la Administración respecto a la existencia de deficiencias que la Administración puede no haber estado anteriormente en conocimiento. El nivel de la Administración con el cual es apropiado analizar los hallazgos es aquel que tiene conocimiento del área de control interno en cuestión y que tiene la autoridad para tomar acción correctiva sobre cualquier deficiencia en el control interno identificada. En algunas circunstancias, puede no ser apropiado que el auditor analice sus hallazgos directamente con la Administración (por ejemplo, si los hallazgos aparentemente cuestionan la integridad o la competencia de la Administración [Ver párrafo A22]).
- A3. Al analizar con la Administración los hechos y las circunstancias de los hallazgos del auditor, el auditor puede obtener otra información pertinente para ser considerada posteriormente, tales como:

---

<sup>(2)</sup> Párrafos 6.c, 07 y 11, de la Sección AU 905, *Alertas Que Restringen el Uso de la Comunicaciones*

- El entendimiento de la Administración de las causas reales o sospechadas de las deficiencias.
- Excepciones resultantes de las deficiencias que la Administración pueda haber notado (por ejemplo, representaciones incorrectas que no fueron prevenidas por los controles TI pertinentes).
- Una indicación preliminar de la Administración de su respuesta a los hallazgos.

***Consideraciones específicas para entidades más pequeñas, menos complejas***

- A4.** Aún, cuando los conceptos controles subyacentes en el componente de las actividades de control en entidades más pequeñas probablemente sean similares a los de entidades más grandes, variará la formalidad con la cual los controles operan. Además, las entidades más pequeñas pueden encontrar que ciertos tipos de controles no son necesarios debido a los controles aplicados por la Administración. Por ejemplo, la autoridad única de la Administración para conceder créditos a los clientes y aprobar compras importantes, puede proporcionar un control efectivo sobre los saldos de cuentas y transacciones importantes, minimizando o eliminando la necesidad de controles más detallados.
- A5.** Adicionalmente, las entidades más pequeñas a menudo tienen menos empleados, lo cual puede limitar la medida en que sea practicable una segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad pequeña administrada por el dueño, el dueño-administrador puede estar en condiciones de ejercer una supervisión más efectiva que en una entidad más grande. Por otro lado, la mayor supervisión por parte de la Administración puede también incrementar el riesgo que la Administración haga caso omiso de los controles en forma intencional.

**Evaluar las deficiencias identificadas en el control interno** (Ver párrafos 9-10)

- A6.** La gravedad de una deficiencia, o de una combinación de deficiencias en el control interno no solo depende de si una representación incorrecta ha efectivamente ocurrido sino también de:
- La magnitud de la representación incorrecta potencial que resulte de una deficiencia o deficiencias, y;
  - Si existe una posibilidad razonable que los controles de la entidad fallarán en prevenir, o detectar y corregir una representación incorrecta de un saldo de cuenta o de una revelación.

Pueden existir deficiencias significativas y debilidades importantes aún, cuándo el auditor no haya identificado representaciones incorrectas durante la auditoría.

- A7.** Los factores que afectan a la magnitud de una representación incorrecta que podría resultar en una deficiencia o deficiencias en el control interno incluyen, pero no están limitados a, los siguientes:
- Los montos en los estados financieros o el total de transacciones expuestas a la deficiencia.
  - El volumen de actividad (en el período actual o el esperado en períodos futuros) en las clases de transacciones o saldos de cuentas expuestas a la deficiencia.
- A8.** Al evaluar la magnitud de la representación incorrecta potencial, el monto máximo por el cual un saldo contable o el total de transacciones pueden estar “sobrestimados” generalmente es el monto contabilizado, mientras que las “subestimaciones” podrían ser mayores al monto contabilizado.
- A9.** Los factores de riesgo afectan, si existe una posibilidad razonable que una deficiencia o una combinación de éstas resultarán en una representación incorrecta de un saldo de cuenta o de una revelación. Los factores incluyen, pero no están limitados, a los siguientes:
- La naturaleza de los estados financieros, de las clases de transacciones, saldos de cuentas, revelaciones y afirmaciones involucradas en los estados financieros.
  - La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como resultado de la deficiencia o deficiencias en el control interno.
  - La susceptibilidad a pérdida o a fraude de los activos y pasivos relacionados.
  - La subjetividad, complejidad o alcance de los juicios requeridos para determinar el monto involucrado.
  - La interacción o relación del control con otros controles.
  - La interacción con otras deficiencias en el control interno.
  - Las posibles consecuencias futuras de la deficiencia o deficiencias en el control interno.
  - La importancia de los controles, tales como los siguientes, en el proceso de preparación y presentación de la información financiera:
    - los controles de monitoreo general (tal como la supervisión por la Administración).

- controles sobre la prevención y detección de fraudes.
- controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas.
- controles sobre transacciones significativas con partes relacionadas.
- controles sobre transacciones inusuales significativas.
- controles sobre el proceso de preparación y presentación de la información financiera al cierre del período (tales como controles sobre asientos de diario no recurrentes).

**A10.** La evaluación de si una deficiencia en el control interno presenta una posibilidad razonable de representación incorrecta puede ser efectuada sin cuantificar la probabilidad de ocurrencia como un porcentaje o rango específico. Además, en muchos casos, la probabilidad de una representación incorrecta pequeña será mayor que la probabilidad de una representación incorrecta más grande.

**A11.** Los controles pueden ser diseñados para operar individualmente, o en combinación, para prevenir, o detectar y corregir, con efectividad las representaciones incorrectas.<sup>(3)</sup> Por ejemplo, los controles sobre las cuentas por cobrar pueden consistir tanto de controles automatizados como manuales, diseñados para operar en forma conjunta para prevenir, o detectar y corregir, representaciones incorrectas en un saldo contable. Una deficiencia en el control interno por sí sola puede no ser lo suficientemente importante para constituir una deficiencia significativa o una debilidad importante. Sin embargo, una combinación de deficiencias que afectan a las mismas clases de transacciones, saldos de cuenta o revelación, afirmación o componente del sistema de control interno de la entidad, puede aumentar los riesgos de representaciones incorrectas de tal manera que resulten en una deficiencia significativa o en una debilidad importante.

**A12.** Los indicadores de debilidades importantes en el control interno incluyen:

- Identificación de fraude, sea o no significativo, cometido por la Administración Superior. Para los propósitos de este indicador, el término “Administración Superior” incluye al gerente general y al gerente de finanzas, así, como también a cualquier otro miembro de la Administración Superior que tenga un rol importante en el proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad.
- Re-expresión de estados financieros emitidos con anterioridad, para reflejar la corrección de una representación incorrecta significativa debido a fraude o error;

---

<sup>(3)</sup> Ver párrafo A68 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- Identificación por el auditor de una representación incorrecta significativa en los estados financieros que están siendo auditados, en circunstancias que indican que la representación incorrecta no habría sido detectada ni corregida por el control interno de la entidad, y;
- Supervisión inefectiva del proceso de preparación y presentación de la información financiera y del control interno por los encargados del Gobierno Corporativo.

***Consideraciones específicas para entidades gubernamentales***

- A13.** Las leyes o las regulaciones pueden requerir que el auditor comunique a los encargados del Gobierno Corporativo u otras partes pertinentes (tales como los organismos reguladores), las deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría utilizando términos y definiciones específicos diferentes de los indicados en esta Sección. En tales circunstancias, el auditor utiliza tales términos y definiciones al comunicar las deficiencias en el control interno de acuerdo con los requerimientos de las leyes y regulaciones y de acuerdo con esta Sección.
- A14.** Cuando las leyes y las regulaciones requieren que el auditor comunique las deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría utilizando términos específicos, pero tales términos no han sido definidos, el auditor puede utilizar las definiciones, requerimientos y guías en esta Sección para cumplir con las leyes y regulaciones.
- A15.** Los requerimientos de esta Sección continúan siendo aplicables, a pesar de que las leyes o regulaciones puedan requerir que el auditor utilice términos o definiciones específicos.

**Comunicar las deficiencias en el control interno** (Ver párrafos 11-16)

***Comunicar las deficiencias significativas y las debilidades importantes a los encargados del Gobierno Corporativo*** (Ver párrafo 11)

- A16.** Comunicar por escrito las deficiencias significativas y las debilidades importantes a los encargados del Gobierno Corporativo refleja la importancia de estos asuntos y ayuda a los encargados del Gobierno Corporativo en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*, establece las consideraciones pertinentes respecto a la comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo cuando todos sus miembros están involucrados en la administración de la entidad.<sup>(4)</sup>

---

<sup>(4)</sup> Ver párrafo 9 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

- A17.** Aunque el párrafo 13 requiere que el auditor efectúe las comunicaciones mencionadas en los párrafos 11–12 a más tardar a los 60 días después de la fecha de emisión del informe, es mejor que la comunicación sea efectuada a la fecha de emisión del informe, debido a que recibir tal comunicación puede ser un factor importante para permitir que los encargados del Gobierno Corporativo cumplan con sus responsabilidades de supervisión. Sin embargo, debido a que la comunicación escrita del auditor de las deficiencias significativas y de las debilidades importantes forma parte del archivo final de auditoría, la comunicación escrita está sujeta al requerimiento preponderante que el auditor complete la recopilación del archivo de auditoría final en forma oportuna, a más tardar a los 60 días siguientes de la fecha de emisión del informe.<sup>(5)</sup>
- A18.** La comunicación temprana a los encargados del Gobierno Corporativo o a la Administración puede ser importante para ciertos asuntos debido a su importancia relativa y la urgencia de medidas correctivas de seguimiento. Independientemente de la oportunidad de la comunicación de deficiencias significativas y de debilidades importantes, el auditor puede comunicarlas verbalmente a la Administración en una primera instancia y, cuándo fuere apropiado, a los encargados del Gobierno Corporativo para ayudarlos en la toma oportuna de acciones correctivas para minimizar los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Sin embargo, la comunicación verbal no libera al auditor de la responsabilidad de comunicar las deficiencias significativas y las debilidades importantes por escrito, como lo requiere esta Sección.
- A19.** El nivel de detalle al cual comunicar las deficiencias significativas y las debilidades importantes es un asunto del juicio profesional del auditor en las circunstancias. Los factores que el auditor puede considerar al determinar el grado apropiado de detalle para la comunicación incluyen, por ejemplo, los siguientes:
- La naturaleza de la entidad. Por ejemplo, la comunicación requerida para una entidad gubernamental puede ser diferente de la requerida por una entidad no gubernamental.
  - El tamaño y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, la comunicación requerida para una entidad compleja puede ser diferente de aquella para una entidad que opera un negocio sencillo.
  - La naturaleza de las deficiencias significativas y de las debilidades importantes que el auditor ha identificado.
  - La composición del equipo de encargados del Gobierno Corporativo de la entidad. Por ejemplo, puede necesitarse mayor detalle si los encargados del

---

<sup>(5)</sup> Ver párrafo 16 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*

Gobierno Corporativo incluyen miembros que no tienen una experiencia significativa en la industria de la entidad o en las áreas afectadas.

- Requerimientos legales o regulatorios relacionados con comunicar los tipos específicos de deficiencias en el control interno.

**A20.** La Administración y los encargados del Gobierno Corporativo pueden ya estar en conocimiento de deficiencias significativas y de debilidades importantes que el auditor ha identificado durante la auditoría y pueden haber optado por no corregirlas debido al costo u otras consideraciones. La responsabilidad por evaluar los costos y beneficios de implementar acciones correctivas es de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo. En consecuencia, los requerimientos de comunicar las deficiencias significativas y las debilidades importantes de los párrafos 11–12 son aplicables, independientemente del costo u otras consideraciones que la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo puedan considerar pertinentes al determinar si corrigen tales deficiencias.

**A21.** El hecho que el auditor comunicó una deficiencia significativa o una debilidad importante a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración en una auditoría anterior no elimina la necesidad que el auditor repita la comunicación si no se ha tomado aún una acción correctiva. Si se mantiene una deficiencia significativa o una debilidad importante, la comunicación del año actual puede repetir la descripción de la comunicación anterior o simplemente hacer referencia a la comunicación anterior y la fecha de esa comunicación. El auditor puede preguntar a la Administración o, cuando fuere apropiado, a los encargados del Gobierno Corporativo por qué no se han corregido la deficiencia significativa o la debilidad importante. La inacción, en ausencia de una explicación racional, puede por sí misma, representar una deficiencia significativa o una debilidad importante.

*Comunicar las deficiencias en el control interno a la Administración* (Ver párrafo 12)

**A22.** Normalmente el nivel apropiado de la Administración es aquel que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las deficiencias en el control interno y tomar la acción correctiva necesaria. Para las deficiencias significativas y debilidades importantes, es probable que el nivel apropiado sea el ejecutivo máximo o el ejecutivo financiero principal (o sus equivalentes) debido a que estos asuntos también requieren ser comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo. Para otras deficiencias en el control interno, el nivel apropiado puede ser la Administración operacional con un involucramiento más directo en las áreas de control afectadas y con la autoridad de tomar acciones correctivas apropiadas.

*Comunicar las deficiencias significativas y debilidades importantes en el control interno a la Administración* (Ver párrafo 12.a)

**A23.** Ciertas deficiencias significativas o debilidades importantes identificadas en el control interno pueden cuestionar la integridad o la competencia de la Administración. Por ejemplo, puede existir evidencia de fraudes o del

incumplimiento intencional de leyes o regulaciones por parte de la Administración, o la Administración puede revelar una falta de capacidad para supervisar la preparación de estados financieros adecuados, lo cual puede crear dudas respecto a la competencia de la Administración. En consecuencia, puede no ser apropiado comunicar tales deficiencias directamente a la Administración.

- A24.** La Sección AU 250, *Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros*, establece requerimientos y proporciona guías sobre cómo informar los incumplimientos identificados o la sospecha de incumplimiento de leyes y regulaciones, incluyendo cuando los mismos encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en tales incumplimientos.<sup>(6)</sup> La Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, establece los requerimientos y proporciona guías respecto a comunicaciones a los encargados del Gobierno Corporativo cuando el auditor ha identificado o sospecha de un fraude que involucra a la Administración.<sup>(7)</sup>

*Comunicar las otras deficiencias en el control interno a la Administración (Ver párrafo 12.b)*

- A25.** Durante la auditoría, el auditor puede identificar otras deficiencias en el control interno que no son deficiencias significativas ni debilidades importantes que puedan tener suficiente importancia para ameritar la atención de la Administración. La determinación de cuáles otras deficiencias en el control interno amerita la atención de la Administración es un asunto del juicio profesional del auditor en las circunstancias, tomando en consideración la probabilidad y la magnitud potencial de las representaciones incorrectas que puedan surgir en los estados financieros como resultado de esas deficiencias.
- A26.** La comunicación de las otras deficiencias en el control interno que ameritan la atención de la Administración no requiere ser efectuada por escrito. Cuando el auditor ha analizado los hechos y circunstancias de sus hallazgos con la Administración, el auditor puede considerar que ha habido una comunicación verbal de las otras deficiencias a la Administración como consecuencia de esas reuniones de análisis. Por lo tanto, no es necesario que se realice una comunicación formal posteriormente.
- A27.** Si el auditor ha comunicado en un período anterior a la Administración deficiencias en el control interno, distintas de deficiencias significativas o de debilidades importantes y la Administración ha optado por no corregirlas debido al costo u otros motivos, el auditor no necesita repetir la comunicación en el período actual. Tampoco se requiere que el auditor repita información respecto a tales deficiencias si la información ha sido comunicada anteriormente a la Administración por otras

---

<sup>(6)</sup> Ver párrafos 21–27 de la Sección AU 250, *Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros*.

<sup>(7)</sup> Ver párrafo 40 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*

partes, tales como la función de auditoría interna o por organismos reguladores. Sin embargo, el auditor puede considerar apropiado comunicar nuevamente esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la Administración o si nueva información ha llegado al conocimiento del auditor que altera el entendimiento anterior del auditor y de la Administración respecto a las deficiencias. Sin embargo, la no corrección de las otras deficiencias en el control interno, por parte de la Administración, que fueron comunicadas anteriormente puede resultar en una deficiencia significativa que requiere ser comunicada a los encargados del Gobierno Corporativo. Que éste fuere el caso depende del juicio profesional del auditor en las circunstancias.

- A28.** En algunas circunstancias, los encargados del Gobierno Corporativo pueden querer tomar conocimiento de las otras deficiencias en el control interno que el auditor ha comunicado a la Administración o de ser informados en forma resumida respecto a la naturaleza de las otras deficiencias. Alternativamente, el auditor puede informar a los encargados del Gobierno Corporativo cuando ha comunicado las otras deficiencias a la Administración. En ambos casos, el auditor puede informar verbalmente o por escrito a los encargados del Gobierno Corporativo, como fuere apropiado.

*Consideraciones específicas para entidades gubernamentales* (Ver párrafos 11–12)

- A29.** Los auditores que efectúan auditorías de entidades gubernamentales pueden tener responsabilidades adicionales de comunicar deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría, en un formato diferente, en un nivel de detalle o a partes no contempladas en esta Sección. Por ejemplo, las deficiencias significativas y las debilidades importantes pueden tener que ser comunicadas a una autoridad gubernamental y tales comunicaciones pueden requerir ser divulgadas públicamente. Las leyes y regulaciones también pueden requerir que los auditores informen las deficiencias en el control interno, sin considerar su gravedad. Además, las leyes y las regulaciones pueden requerir que los auditores informen sobre aspectos más amplios del control interno (por ejemplo, controles relacionados con el cumplimiento con leyes, regulaciones o cláusulas de contratos o acuerdos de subvenciones).<sup>(8)</sup>

*Contenido de las comunicaciones escritas sobre deficiencias significativas y debilidades importantes en el control interno* (Ver párrafos 14-16)

- A30.** Al explicar los efectos potenciales de las deficiencias significativas y de las debilidades importantes, el auditor no necesita cuantificar esos efectos. Los efectos potenciales pueden ser descritos en términos de los objetivos de control y los tipos de errores que el control fue diseñado para prevenir, o detectar y corregir, o en términos de los riesgos de representaciones incorrectas que el control fue diseñado para tratar. Los efectos potenciales pueden ser evidentes a partir de la descripción de las deficiencias significativas o de las debilidades importantes.

---

<sup>(8)</sup> Ver Sección AU 935, *Auditorías de Cumplimiento*

- A31.** Las deficiencias significativas o las debilidades importantes pueden ser agrupadas para efectos de informar cuando sea apropiado hacerlo. El auditor también puede incluir en las comunicaciones por escrito sugerencias para las acciones correctivas de las deficiencias, las respuestas actuales o propuestas de la Administración y una declaración respecto a si el auditor ha adoptado cualquier paso para verificar si las respuestas de la Administración han sido implementadas. (Ver párrafo A33)
- A32.** El auditor puede considerar apropiado incluir la siguiente información como contexto adicional para la comunicación:
- Las limitaciones inherentes generales del control interno, incluyendo la posibilidad del caso omiso de los controles por parte de la Administración en forma intencional.
  - La naturaleza específica y el alcance del auditor de su consideración del control interno durante la auditoría.

***Restricción en el uso*** (Ver párrafo 14.d)

- A33.** En ciertos casos, que no involucran a las *normas gubernamentales de auditoría*, las leyes o las regulaciones pueden requerir que el auditor o la Administración proporcionen una copia de la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas y debilidades importantes a las autoridades gubernamentales. Cuando este sea el caso, la comunicación escrita del auditor puede identificar tales autoridades gubernamentales en el párrafo que incluye una alerta que restringe el uso de la comunicación escrita del auditor. La Sección AU 905, *Alertas que Restringen el Uso de las Comunicaciones Escritas del Auditor*, no permite que el auditor agregue a otras partes especificadas, distintas a las identificadas en el párrafo 7.b de esa Sección.<sup>(9)</sup>

***Respuesta escrita de la Administración***

- A34.** La Administración puede querer o puede ser requerida por un organismo regulador para preparar una respuesta por escrito de la comunicación del auditor relacionada con deficiencias significativas o debilidades importantes identificadas durante la auditoría. Tales comunicaciones de la Administración pueden incluir una descripción de las acciones correctivas tomadas por la entidad, los planes de la entidad de implementar controles nuevos, o una declaración indicando que la Administración considera que el costo para corregir una deficiencia significativa o una debilidad importante excedería a los beneficios resultantes de ellos. Si tal respuesta por escrito es incluida en un documento que incluye la comunicación escrita del auditor a la Administración y a los encargados del Gobierno Corporativo respecto a deficiencias significativas o debilidades importantes identificados, el

---

<sup>(9)</sup> Ver párrafo 8 de la Sección AU 905, *Alertas que Restringen el Uso de las Comunicaciones Escritas del Auditor*.

auditor puede agregar un párrafo en la comunicación por escrito absteniéndose de opinar sobre tal información. El siguiente es un ejemplo de tal párrafo:

La respuesta por escrito de la Compañía ABC a las deficiencias significativas (y *debilidades importantes*) identificadas en nuestra auditoría no estuvo sujeta a los procedimientos de auditoría aplicados en la auditoría de los estados financieros y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre ésta.

***Comunicaciones cuando no hay debilidades importantes identificadas*** (Ver párrafos 15-16)

- A35.** La Administración y los encargados del Gobierno Corporativo pueden solicitar una comunicación por escrito que ninguna debilidad importante fue identificada durante la auditoría. Una comunicación por escrito indicando que ninguna debilidad importante fue identificada durante la auditoría no proporciona ninguna seguridad respecto a la efectividad del control interno de una entidad sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera. Sin embargo, un auditor no está impedido para emitir tal comunicación, siempre que la comunicación incluya los asuntos requeridos por el párrafo 16 de esta Sección. Sin embargo, una comunicación por escrito indicando que ninguna deficiencia significativa fue identificada durante la auditoría está impedida por el párrafo 16, debido a que tal tipo de comunicación tiene el potencial de ser malinterpretado o mal empleado.
- A36.** El Anexo B: “*Ejemplo ilustrativo de una comunicación en el caso de no existir debilidades importantes*”, incluye una comunicación ilustrativa indicando que ninguna debilidad importante fue identificada durante la auditoría.

***Consideraciones específicas para entidades gubernamentales***

- A37.** Es posible que se requiera entregar una comunicación por escrito indicando que ninguna debilidad importante fue identificada durante la auditoría puede ser requerida para ser entregada a las autoridades gubernamentales. Como se describe en el párrafo A33, la comunicación escrita del auditor puede identificar a la autoridad gubernamental como una parte especificada en el párrafo de uso restringido. No se permite que el auditor agregue a otras partes como partes especificadas.

**A38.**

**Apéndice: Ejemplos ilustrativos de circunstancias que pueden ser deficiencias, deficiencias significativas o debilidades importantes**

El párrafo A11 de esta Sección identifica los indicadores de debilidades importantes en el control interno. Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden ser deficiencias, deficiencias significativas o debilidades importantes:

**Deficiencias en el diseño de los controles**

Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden ser deficiencias, deficiencias significativas o debilidades importantes relacionadas con el diseño de los controles:

- Diseño inadecuado de los controles sobre la preparación de los estados financieros que están siendo auditados.
- Diseño inadecuado de los controles sobre una cuenta o proceso significativo.
- Documentación inadecuada de los componentes del control interno.
- Insuficiente conciencia de control dentro de la organización, (por ejemplo, el estilo y actitud de la Administración superior al respecto y el ambiente de control existente).
- Evidencia de aspectos inefectivos en el ambiente de control, tales como indicios que transacciones significativas en las cuales la Administración tiene interés desde un punto de vista financiero, que no están siendo apropiadamente revisados por los encargados del Gobierno Corporativo.
- Evidencia de un proceso de evaluación de riesgos inefectivo en la entidad, tal como la falla de la Administración en identificar un riesgo de representación incorrecta significativa que el auditor esperaría que el proceso de evaluación de riesgos de la entidad hubiere identificado.
- Evidencia de una respuesta inefectiva a riesgos significativos identificados (por ejemplo, la ausencia de controles sobre tal tipo de riesgo).
- Falta de o una inadecuada segregación de funciones dentro de una cuenta o un proceso significativos.
- Ausencia o inadecuados controles sobre la protección de activos (esto es aplicable a los controles que el auditor determina que serían necesarios para un control interno efectivo sobre el proceso de preparación y presentación de la información financiera).

- Inadecuado diseño de los controles generales y de aplicación de TI, que impiden que el sistema de información proporcione información completa y correcta que sea consecuente con los objetivos de la preparación y presentación de información financiera y las necesidades actuales.
- Falta de calificaciones y capacitación del personal o de la Administración para cumplir con sus funciones asignadas. Por ejemplo, cuándo una entidad que prepara estados financieros de acuerdo con, por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera, la persona responsable de la función de contabilidad y de preparación y presentación de información financiera carece de las destrezas y conocimientos para aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera al registrar las transacciones financieras de la entidad o al preparar sus estados financieros.
- Inadecuado diseño de controles de monitoreo utilizados para evaluar la efectividad del diseño y operación del control interno de la entidad a través del tiempo.
- Ausencia de un proceso interno para informar oportunamente a la Administración de las deficiencias en el control interno.
- Ausencia de un proceso de evaluación de riesgos dentro de la entidad, cuando normalmente se esperaría que tal tipo de proceso estuviere implementado.

### **Fallas en la aplicación del control interno**

Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden ser deficiencias, deficiencias significativas o debilidades importantes relacionados con la operación de los controles.

- Fallas en la operación de controles diseñados en forma efectiva sobre una cuenta o proceso significativos (por ejemplo, el incumplimiento de un control como la doble autorización requerida para desembolsos significativos dentro del proceso de adquisiciones).
- Fallas del componente de información y comunicación, para proporcionar información completa y exacta, debido a deficiencias en la oportunidad, integridad o exactitud. (por ejemplo, la falla en obtener la información de consolidación oportuna y exacta de localidades alejadas, la cual es necesaria para preparar los estados financieros).
- Fallas de los controles diseñados para proteger los activos de pérdida, daño o apropiación indebida. Esta circunstancia puede necesitar de cuidadosa consideración antes de ser evaluada como una deficiencia significativa o una debilidad importante. Por ejemplo, supongamos que una compañía utiliza dispositivos de seguridad para proteger sus existencias (controles preventivos) y también realiza recuentos físicos periódicos (control detectivo) en forma oportuna en relación con la preparación y presentación de su información financiera. Aún,

cuándo el recuento físico no protege las existencias de robo o pérdida, éste previene una representación incorrecta significativa en los estados financieros si se realiza en forma efectiva y oportuna. Por lo tanto, dado que las definiciones de *debilidad importante* y *deficiencia significativa* se relacionan con la probabilidad de una representación incorrecta de los estados financieros, la falla de un control preventivo, tal como en el caso del control que proporcionan las etiquetas de identificación utilizadas en el proceso de toma de inventarios, no resultará en una deficiencia significativa o debilidad importante, si el control detectivo (recuento físico de las existencias) previene una representación incorrecta de los estados financieros. Las debilidades importantes relacionadas con los controles sobre la protección de los activos sólo existirían si la entidad no tiene controles efectivos (considerando tanto la protección como otros controles) para prevenir o detectar y corregir una representación incorrecta significativa en los estados financieros.

- Fallas en la preparación de conciliaciones de cuentas significativas. Por ejemplo, los auxiliares de cuentas por cobrar no se concilian en forma oportuna y exacta con el saldo de la cuenta en el libro mayor.
- Indebido sesgo o falta de objetividad por parte de los responsables por las decisiones contables (por ejemplo, la permanente “subestimación” de gastos o “sobreestimación” de provisiones de acuerdo con instrucciones de la Administración).
- Representaciones erróneas proporcionadas al auditor por parte del personal del cliente (un indicador de fraude).
- La Administración hace caso omiso de los controles.
- Fallas en un control de aplicación causado por una deficiencia en el diseño u operación de un control general de TI.
- Una tasa de desviación observada que excede al número de desviaciones esperadas por el auditor en una prueba de la efectividad operativa de un control. Por ejemplo, si el auditor diseña una prueba en la cual selecciona una muestra y no espera ninguna desviación en ésta, al encontrar una desviación esto representa una tasa de desviación a considerar debido a que, basado en los resultados de las pruebas efectuadas por el auditor de la muestra, no se obtuvo el nivel de confianza deseado.

### A39.

#### **Anexo A: Ejemplo ilustrativo de una comunicación escrita del auditor**

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de una comunicación escrita del auditor, que incluye los requerimientos del párrafo 14 de esta Sección:

A la Administración y (*identificar al grupo o a las personas a cargo del Gobierno Corporativo, tales como el Directorio de la entidad*) de la Compañía ABC.

En la planificación y realización de nuestra auditoría para los estados financieros de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20XX y por el año terminado a esa fecha, de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile, consideramos el control interno sobre el proceso de preparación y presentación de la información financiera de la Compañía ABC (el control interno) como una base para diseñar nuestros procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias, con el objetivo de expresar nuestra opinión sobre los estados financieros, pero sin el objetivo de expresar una opinión sobre la efectividad de control interno de la Compañía. Consecuentemente, no expresamos una opinión sobre la efectividad del control interno de la Compañía.

Nuestra consideración del control interno fue realizada con el propósito limitado descrito en el párrafo anterior y no fue diseñada para identificar todas las deficiencias en el control interno que podrían ser (*debilidades importantes o deficiencias significativas o debilidades importantes y deficiencias significativas*) y, por lo tanto (*debilidades importantes o deficiencias significativas o debilidades importantes y deficiencias significativas*) pueden existir que no fueron identificadas. Sin embargo, como se menciona a continuación, identificamos ciertas deficiencias en el control interno que consideramos son (*debilidades importantes o deficiencias significativas o debilidades importantes y deficiencias significativas*).

Una deficiencia en el control interno existe cuando el diseño o la operación de un control no permite a la Administración o a su personal, durante el curso normal de realización de sus funciones asignadas, prevenir, o detectar y corregir, oportunamente representaciones incorrectas. Una debilidad importante es una deficiencia o una combinación de deficiencias en el control interno, que son tales que existe una posibilidad razonable que una representación incorrecta significativa en los estados financieros de la entidad no será oportunamente prevenida, o detectada y corregida, (*Consideramos que las siguientes deficiencias en el control interno de la Compañía son debilidades importantes:*)

[*Describe las debilidades importantes que se identificaron y una explicación de sus efectos potenciales.*]

[*Una deficiencia significativa es una deficiencia o una combinación de deficiencias en el control interno, que es menos grave que una debilidad importante, pero sí lo suficientemente importante para ameritar la atención de aquellos encargados del*

*Gobierno Corporativo. Consideramos que las siguientes deficiencias en el control interno de la Compañía constituyen deficiencias significativas:]*

*[Describe las deficiencias significativas identificadas y una explicación de sus efectos potenciales.]*

*[Si el auditor está comunicando deficiencias significativas y no identificó ninguna debilidad importante, el auditor puede indicar que ninguna de las deficiencias significativas identificadas es considerada como debilidades importantes.]*

Esta comunicación está dirigida únicamente para la información y uso de la Administración, *[identificar el grupo o personas encargadas del Gobierno Corporativo]*, otros dentro de la organización y *[identifique cualquier autoridad gubernamental a quien el auditor debe informar]* y no tiene por objetivo y no debiera ser utilizada por ninguna otra persona que no sean estas partes especificadas.<sup>(1)</sup>

*[Firma del auditor]*

*[Ciudad y país]*

*[Fecha]*

---

<sup>(1)</sup> Cuándo el trabajo también se efectúa de acuerdo con *normas de auditoría gubernamentales*, la alerta del párrafo 14.d puede redactarse como sigue: “El propósito de esta comunicación es únicamente para describir el alcance de nuestras pruebas de control interno para la preparación y presentación de información financiera y los resultados de esas pruebas. Esta comunicación es una parte integral de nuestra auditoría efectuada de acuerdo con *normas de auditoría gubernamentales* respecto del control interno de la Compañía para la preparación y presentación de información financiera. Consecuentemente esta comunicación no es adecuada para ningún otro propósito”.

**A40.**

**Anexo B: Ejemplo ilustrativo de una comunicación en el caso de no existir una debilidad importante**

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de una comunicación escrita del auditor indicando que ninguna debilidad importante fue identificada durante la auditoría de una entidad que no persigue fines de lucro.

A la Administración y (*identificar al grupo o a las personas encargadas del Gobierno Corporativo, tales como el Directorio de la entidad*) de la Organización que no persigue fines de lucro.

En la planificación y realización de nuestra auditoría de los estados financieros de la Organización que no persigue fines de lucro al 31 de diciembre de 20XX y por el año terminado a esa fecha de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile, consideramos el control interno sobre el proceso de preparación y presentación de la información financiera de la Organización que no persigue fines de lucro (el control interno), como una base para diseñar nuestros procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, con el objetivo de expresar nuestra opinión sobre los estados financieros, pero sin el objetivo de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Organización. Consecuentemente, no expresamos una opinión sobre la efectividad del control interno de la Organización.

Una deficiencia en el control interno existe cuando el diseño o la operación de un control no permite a la Administración o a su personal, durante el curso normal de realización de sus funciones asignadas, prevenir, o detectar y corregir, oportunamente representaciones incorrectas. Una debilidad importante es una deficiencia o una combinación de deficiencias en el control interno, que son tales que existe una posibilidad razonable que una representación incorrecta significativa en los estados financieros de la entidad no será oportunamente, prevenida, o detectada y corregida.

Nuestra consideración del control interno fue realizada con el objetivo limitado descrito en el primer párrafo y no fue diseñada para identificar todas las deficiencias en el control interno que podrían ser debilidades importantes. Dadas estas limitaciones, durante nuestra auditoría no identificamos ninguna deficiencia en el control interno que consideramos como una debilidad importante. Sin embargo, pueden existir debilidades importantes que no hayan sido identificadas.

*[Si se han identificado una o más deficiencias significativas, el auditor puede agregar lo siguiente: Nuestra auditoría tampoco fue diseñada para identificar deficiencias en el control interno que podrían ser deficiencias significativas. Una deficiencia significativa, es una deficiencia o una combinación de deficiencias en el control interno, que es menos grave que una debilidad importante, aunque suficientemente importante para ameritar la atención de los encargados del*

*Gobierno Corporativo. Hemos comunicado las deficiencias significativas identificadas durante nuestra auditoría en una comunicación separada de fecha (fecha).]*

Esta comunicación está dirigida únicamente para la información y uso de la Administración, [*identificar el grupo o personas encargadas del Gobierno Corporativo*], otros dentro de la organización y, [*identifique cualquier autoridad gubernamental a quien el auditor debe informar*] y no tiene por objetivo y no debiera ser utilizada por ninguna otra persona que no sean estas partes especificadas.<sup>(1)</sup>

[*Firma del auditor*]

[*Ciudad y país*]

[*Fecha*]

---

<sup>(1)</sup> Cuando el trabajo también se efectúa de acuerdo con *normas gubernamentales de auditoría*, la alerta del párrafo 14.d puede redactarse como sigue: “El propósito de esta comunicación es únicamente para describir el alcance de nuestras pruebas de control interno para la preparación y presentación de información financiera y los resultados de esas pruebas. Esta comunicación es una parte integral de nuestra auditoría efectuada de acuerdo con *normas gubernamentales de auditoría* respecto del control interno de la Organización para la preparación y presentación de información financiera. Consecuentemente esta comunicación no es adecuada para ningún otro propósito”.