

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES

Preparado por el personal del IAASB

Octubre 2019

*Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada
2019)*

Identificación y valoración de los
riesgos de incorrección material

Incluidas las Modificaciones de
concordancia y en
consecuencia a otras Normas
Internacionales

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Acerca del IAASB

El personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento preparó este documento, y no constituye un pronunciamiento autorizado del IAASB. El documento no modifica, amplía o invalida las Normas Internacionales de Auditoría u otras Normas Internacionales del IAASB.

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otros servicios relacionados de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board, PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Consultative Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones. Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Para información sobre derechos de autor, marcas y permisos, favor de ver la [página 33](#).

ISA.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board®

“Este Fundamento de las conclusiones. Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Incluidas las Modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales* del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento publicado por la Federación Internacional de Contadores en octubre de 2019 en la lengua inglesa, ha sido traducida al idioma español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en junio de 2021, y se reproduce con permiso de la IFAC. El proceso de traducción del Fundamento de las conclusiones. Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Incluidas las Modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales*, fue considerado por la IFAC y la traducción se llevó a cabo de conformidad con la “Declaración de la política: Política para traducir las publicaciones de la Federación Internacional de Contadores”. El texto aprobado del Fundamento de las conclusiones. Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Incluidas las Modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales* es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de Basis for Conclusions: International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards © 2019 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español del Fundamento de las conclusiones. Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Incluidas las Modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales* © 2021 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: Basis for Conclusions: International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards. Para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otro uso similar de este documento contactar a permissions@ifac.org”.

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES: NIA 315 (REVISADA 2019), IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL, INCLUIDAS LAS MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS INTERNACIONALES ¹

El personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) ha preparado este Fundamento de las Conclusiones. Se refiere a, pero no forma parte de, la NIA 325 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*, y las modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales

La NIA 315 (Revisada 2019) fue aprobada con votos afirmativos de 15 de los 18 miembros de IAASB, y las modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales fueron aprobadas con los votos afirmativos de 16 de los 18 miembros de IAASB.²

Introducción

Antecedentes

1. El proyecto de revisión de la NIA 315 (Revisada)³ comenzó a principios de 2016 para responder a los hallazgos clave del Proyecto de seguimiento de la implementación del IAASB.⁴ La revisión posterior a la implementación se completó en 2013, y los hallazgos clave y significativos en relación con la NIA 315 (revisada) incluyeron que:
 - Existía incongruencia en la naturaleza y el número de riesgos significativos identificados en la práctica.
 - Conocer sobre el sistema de control interno fue difícil de aplicar en la práctica.
 - No se abordaron en la norma de forma suficiente, los riesgos de las Tecnologías de Información (TI).

La revisión posterior a la implementación también destacó los desafíos de aplicar la NIA 315 (Revisada) al auditar pequeñas y medianas entidades (PYME).

2. Consultas en el desarrollo de la Estrategia 2015-2019 del IAASB: *Cumplir con nuestro mandato de interés público en un mundo en evolución*⁵ y el plan de trabajo relacionado para 2015-2016: *Mejorar la calidad de la auditoría y la preparación para el futuro*⁶ también apoyó la recopilación de información

¹ Las Normas Internacionales del IAASB comprenden las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA), y las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR).

² Para obtener un registro completo de la votación de la NIA 315 (Revisada), incluida la justificación de los miembros del IAASB que votaron en contra de la norma y de los que se abstuvieron de votar, véase <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-new-york-usa-0>.

³ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

⁴ [Normas internacionales de Auditoría clarificadas – Hallazgos de la revisión posterior a la implementación](#)

⁵ https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf

⁶ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf>

adicional y el trabajo para abordar las cuestiones que se habían destacado en relación con la NIA 315 (revisada). Esta información, junto con la información sobre los informes de los hallazgos de las inspecciones de los organismos reguladores de auditoría, que advierten constantemente los hallazgos con respecto a la identificación y valoración de riesgos, destacó la identificación y valoración de riesgos como un área importante en la que se necesitaban más mejoras para impulsar un mejor desarrollo de la auditoría.

3. En el primer semestre de 2016, el IAASB discutió el alcance de un proyecto para revisar la NIA 315 (Revisada), que incluyó la consideración de los hallazgos de los organismos reguladores de la auditoría, los hallazgos de la revisión posterior a la implementación del IAASB de las NIA clarificadas, así como los cambios en el entorno que requerirían cambios en la NIA 315 (Revisada). Durante este proceso, también se llevaron a cabo varias actividades de divulgación, en particular con los organismos reguladores de la auditoría, las empresas y los representantes de las prácticas pequeñas y medianas (PPM), para ayudar a identificar las cuestiones relacionadas con la NIA 315 (Revisada). Este alcance ayudó a identificar comentarios adicionales sobre los desafíos y cuestiones experimentados en la práctica, incluida la ayuda al IAASB para comprender mejor los desafíos específicos al aplicar la NIA 315 (Revisada) en una auditoría de una PYME.
4. El IAASB aprobó una propuesta de proyecto⁷ para revisar la NIA 315 (Revisada) en septiembre de 2016 con los siguientes objetivos:
 - Proponer revisiones a la NIA 315 (Revisada), estableciendo requerimientos más sólidos y una guía detallada adecuadamente, para impulsar a los auditores a realizar procedimientos de valoración de riesgos adecuados acorde con el tamaño y la naturaleza de la entidad. Se anticipó que estas revisiones se centrarían en mejorar el enfoque del auditor para conocer a la entidad, su entorno (incluido su control interno) y las actividades de valoración de riesgos a la luz del entorno cambiante.
 - Determinar si y cómo la NIA 315 (Revisada), en su organización y estructura, podría modificarse para promover una valoración de riesgos más efectiva.
 - Promover modificaciones de concordancia a otras normas que podrían ser necesarias como resultado de la revisión de la NIA 315 (Revisada) (tal como la NIA 220,⁸ NIA 240,⁹ NIA 330,¹⁰ NIA 540 (Revisada)¹¹ y la NIA 600).¹²
 - Determinar qué guías y herramientas de apoyo no autorizadas deben ser desarrolladas por el IAASB, u otros, para complementar las revisiones de la NIA 315 (Revisada) ayudando así a su eficaz implementación. Las herramientas de apoyo y las guías de orientación no autorizadas pueden incluir Notas sobre la Práctica de Auditoría Internacional (IAPN), publicaciones del personal, actualizaciones de proyectos o ilustraciones/ejemplos para brindar

⁷ http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/ISA-315-Revised-Project-Proposal_Final-September-2016.pdf

⁸ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

⁹ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

¹⁰ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

¹¹ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*.

¹² NIA 600, *Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*

asistencia sobre cómo podría aplicarse la NIA 315 (Revisada), en particular para abordar las inquietudes de los auditores de las PYME.

5. En su reunión de junio de 2018, el IAASB aprobó la NIA 315 (Revisada) (BFC-315) propuesta para exposición pública, incluidas las modificaciones relacionadas y en consecuencia a otras Normas Internacionales. El BFC-315 fue publicado el 16 de julio de 2018 para recibir comentarios antes del 2 de noviembre de 2018. Se recibieron cartas de comentarios de 72 encuestados, incluidos reguladores y autoridades de supervisión de la auditoría, emisores de normas de auditoría nacionales, firmas de contabilidad, organizaciones del sector público, organismos miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y otras organizaciones profesionales, académicos y particulares. Se recibieron respuestas de cuatro miembros del Grupo de Supervisión.¹³

Cuestiones de interés público

6. La siguiente tabla muestra los resultados de interés público identificados por el IAASB en la propuesta de proyecto, y las decisiones posteriores tomadas para mejorar la norma en el interés público, tomando en consideración los comentarios recibidos en respuesta al BFC-315 (las referencias a los apartados en esta tabla son a la NIA 315 (Revisada 2019)).

Cuestiones de interés público	Decisiones del IAASB
<p>Mejorar el enfoque del auditor para la valoración de riesgos en reconocimiento al entorno cambiante.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Una valoración de riesgos bien informada es crítica para la calidad de la auditoría. Una valoración de riesgos robusta es fundamental para el proceso de auditoría y es fundamental para que el auditor diseñe una estrategia y un enfoque de auditoría que responda a los riesgos valorados de incorrección material: <ul style="list-style-type: none"> ○ Debido a los cambios en el entorno, incluidos los marcos de información financiera que se vuelven más complejos, a que la tecnología se utiliza en mayor medida y las entidades y sus estructuras de gobierno se vuelven más complejas, la identificación y valoración de riesgos debe ser más rigurosa y completa. 	<p>El IAASB se pronunció por:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Separar y mejorar el requerimiento de obtener un conocimiento del marco de información financiera aplicable, para fomentar un mayor enfoque en los requerimientos de información financiera de la entidad (véase el apartado 19(b)). • Mejorar significativamente las consideraciones del auditor en relación con el uso de las TI de la entidad y el impacto de esto en la auditoría (véanse los apartados 19(a)(i), 25(a)(iv), 26(b) y (c), A140–A143, A166–A174 y los Anexos 5 y 6), e incluir definiciones nuevas¹⁴ y mejoradas definiciones relacionadas con las TI (véanse los apartados 12(d), 12(e), 12(g) y 12(i)). • Mejorar y clarificar el conocimiento del auditor sobre la estructura organizacional, la propiedad y el gobierno corporativo, el modelo de negocio y los riesgos del negocio de la entidad (véanse los apartados A56 a A67).

¹³ El Grupo de Supervisión está compuesto por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (BCBS), la Comisión Europea, la Junta de Estabilidad Financiera, la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IAIS), el Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes (IFIAR), la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) y el Banco Mundial. Se recibieron respuestas al BFC-315 de BCBS, IAIS, IFIAR e IOSCO.

¹⁴ Se ha introducido una nueva definición de "riesgos que surgen de las TI" a partir de lo que se presentó en el BFC-315; las otras definiciones relacionadas con las TI se han revisado a partir de lo que se introdujo en el BFC-315.

<ul style="list-style-type: none"> ○ Las herramientas y técnicas automatizadas se utilizan cada vez más para informar la valoración de riesgos del auditor, pero las NIA actuales no abordan específicamente los beneficios e implicaciones potenciales del uso de estas herramientas en una auditoría de estados financieros, incluyendo para fines de realizar procedimientos de valoración de riesgos. ○ Hay cada vez más expectativas de que los auditores se centren de manera adecuada en áreas críticas y complejas de los estados financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mejorar y clarificar y el conocimiento del auditor del entorno de control de la entidad y cómo esto forma el fundamento para el resto del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 21 y A99 a A108). • En su caso, introducir consideraciones específicas relacionadas con el uso, por parte del auditor, de herramientas y técnicas automatizadas (véanse los apartados A21, A31, A35, A57, A137, A161, A203).¹⁵ • Introducir el concepto de factores de riesgo inherente, incluida la complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad a incorrección debido a sesgo de la dirección, u otros factores de riesgo de fraude que afectan al riesgo inherente, para ayudar al auditor a identificar los riesgos de incorrección material y a valorar esos riesgos (véanse los apartados 12(f), 19(c), 31(a), A7–A8, A85–A89, A210 y Anexo 2).
<p>Mejorar la aplicación del escepticismo profesional en las auditorías</p> <ul style="list-style-type: none"> • El escepticismo profesional es un concepto fundamental y central de la calidad de la auditoría: <ul style="list-style-type: none"> ○ Los organismos reguladores de la auditoría resaltaron preocupaciones importantes sobre cómo los auditores, en algunos casos, están llevando a cabo procedimientos de valoración de riesgos donde el escepticismo profesional no parece haberse aplicado de manera adecuada. ○ La retroalimentación de las consultas del IAASB resaltó que es más difícil para los auditores aplicar el escepticismo profesional adecuado si no tienen un conocimiento suficiente de la entidad y su entorno. 	<p>El IAASB se pronunció por:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Introducir un requerimiento para realizar procedimientos de valoración de riesgos de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria (apartado 13). • Introducir un requerimiento de “alejarse” una vez que se hayan realizado los procedimientos de valoración de riesgos, tomando en consideración toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos, ya sea corroborativa o contradictoria con las afirmaciones hechas por la dirección para evaluar si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos proporciona el fundamento adecuado para identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (apartado 35).

¹⁵ La publicación de la NIA 315 final (Revisada 2019) irá acompañada de una guía no autorizada preparada por el Grupo de Trabajo de Tecnología del IAASB (en forma de Preguntas y Respuestas) para respaldar aún más el uso de herramientas y técnicas automatizadas al realizar procedimientos de valoración de riesgos utilizando las NIA existentes.

	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar un lenguaje más explícito y mejorar la guía de aplicación para reforzar la importancia de ejercer el escepticismo profesional al realizar procedimientos de valoración de riesgos (véanse, por ejemplo, los apartados A12, A13, A14, A42, A43, A50, A88, A232 y A238).
<p>Responder a otros comentarios sobre áreas de mejora</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se han identificado desafíos, con respecto a la escalabilidad, al realizar procedimientos de valoración de riesgos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las auditorías de las PYME, en particular en relación con el sistema de control interno de la entidad. • Se han expresado preocupaciones sobre una excesiva subjetividad en la determinación de lo que es un riesgo significativo en la práctica, lo que en consecuencia da como resultado una falla en abordar adecuadamente los riesgos de incorrección material en la planificación y realización de la auditoría. Esto, a su vez, puede resultar en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, o identificar una o más incorrecciones que podrían ser materiales, individualmente o en conjunto. • Se han identificado desafíos relacionados con el conocimiento del control interno y de las actividades de control "relevantes para la auditoría", que señalan que estaban sujetos a diferentes interpretaciones y prácticas incongruentes. Estos desafíos incluyen la naturaleza y el alcance del trabajo a realizar para demostrar el "conocimiento" requerido. • Se identificó la necesidad de que la norma aborde los modelos operativos y comerciales en evolución y las estructuras de entidades vinculadas, tal como el uso de centros de servicios compartidos y sistemas de TI integrados. 	<p>El IAASB se pronunció por:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejorar las consideraciones del auditor relativas a la escalabilidad (véanse los apartados 9, A16, A33, A44–A45, A52–A55, A78, A92, A99–A100, A113, A114–A115, A131, A144–A145, A156–A157, A170–A171, A239–A241). • Clarificar la naturaleza y extensión del trabajo realizado al obtener el conocimiento de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, en particular agregando especificidad con respecto a los controles para los cuales se requiere un conocimiento sobre el componente de las actividades de control (véase los apartados 21–26 y A90–A183). • Introducir el concepto de un espectro de riesgo inherente; • Clarificar la definición de riesgo significativo y explicar cómo puede aplicarse a través del concepto de un espectro de riesgo inherente (véase los apartados 5, 12(l), A10, A125, A208–A214 y A218–A221). • Clarificar la vinculación entre identificación y valoración de riesgo de incorrección material y las respuestas a los riesgos valorados (véase los apartados 7–8, A85–A86, A97–A98, A125, A131, A151, A185, A193 y A230). • Mejorar y clarificar el conocimiento del auditor sobre la estructura organizacional, la propiedad y el gobierno corporativo, el modelo de negocio y los riesgos del negocio de la entidad (véanse los apartados A56 a A67). • Mejorar las consideraciones del auditor con respecto al uso de la entidad de las TI y su impacto en la auditoría, incluido lo relativo a sistemas de TI integrados así como los sistemas de TI menos complejos (véanse los apartados 19(a)(i), 25(a)(iv)), A140–A143, A166–A174 y los Anexos 5 y 6), e incluir definiciones nuevas y

	revisadas relacionadas con las TI (véanse los apartados 12(d), 12(e), 12(g) y 12(i))
<p>Respaldar una norma robusta, fundamentada en principios con una guía adicional para ayudar a su efectiva implementación</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si bien las revisiones de la NIA 315 (revisada) son claramente necesarias, la retroalimentación obtenida también ha indicado que sería útil más apoyo (como el desarrollo de una guía no autorizada por parte del IAASB) para lograr los objetivos previstos del proyecto. 	<p>El IAASB se pronunció por:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejorar la guía de aplicación y los anexos, en su caso, agregando explicaciones de “por qué” se requieren procedimientos para ayudar al conocimiento del auditor a aplicar los requerimientos y a organizar la guía de aplicación de una manera más clara (por ejemplo, utilizando subtítulos claros y colocando ejemplos en recuadros). • Comprometerse con un plan para publicar la guía de implementación y las preguntas frecuentes y otras actividades relacionadas para apoyar la implementación para septiembre de 2020.

7. El Anexo de este documento muestra como el IAASB aborda la lista de cuestiones de interés público relacionadas con el proyecto para revisar la NIA 315 (Revisada) que fueron proporcionadas al IAASB por el Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB). Estas cuestiones se identificaron en las actividades de observación de los miembros del PIOB y de los análisis realizados por el personal del PIOB. La mayoría de estas cuestiones fueron planteadas por los observadores del PIOB durante el transcurso de las reuniones a las que asistieron.

Conocimiento, complejidad y extensión de la norma

Antecedentes

8. No obstante que las NIA están redactadas de forma lineal, muchos aspectos de la NIA 315 (Revisada) están interconectados en naturaleza y generalmente se realizan en la práctica de forma reiterativa. El IAASB reconoce la importancia, y también la complejidad, del proceso de valoración de riesgos del auditor y se propusieron cambios en el BFC-315 para explicar la naturaleza reiterativa de la norma. Los nuevos apartados introductorios proporcionan un contexto general de la estructura de la norma. Adicionalmente, en el BFC-315 se publicaron diagramas de flujo para apoyar a la implementación de la norma.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

11. No obstante el apoyo a varios aspectos de la NIA 315 (Revisada) que habían sido revisados, los temas generalizados señalados por quienes respondieron al BFC-315 incluyen:
- Los cambios propuestos han introducido un nivel de complejidad que hace que el flujo de la norma sea difícil de comprender y, por lo tanto, difícil de aplicar, en particular debido a requerimientos demasiado normativos;
 - El incremento en la extensión, el lenguaje utilizado y la estructura han hecho que la norma sea más difícil de entender;

- El uso de nuevos conceptos y definiciones, algunos de los cuales carecían de claridad, dificultaban la aplicación de la norma y, en algunos casos, no se reflejaban en la NIA 330;¹⁶ y
- Que la naturaleza repetitiva de la norma no estaba clara.

Los encuestados también alentaron al IAASB a simplificar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Decisiones del IAASB

12. El IAASB adoptó un enfoque para identificar claramente los elementos clave de lo que los requerimientos solicitan que haga el auditor, mientras que también promueven y mantienen la congruencia en su aplicación. Al realizar cambios más amplios, el IAASB mantuvo los conceptos que fueron expuestos en el BFC-315, pero realizó cambios para una mayor claridad y aplicación congruente. Específicamente, el IAASB:
 - Utilizó un lenguaje más simple y directo para cada requerimiento.
 - Requerimientos separados o combinados, según corresponda para mejorar su comprensión.
 - Presentó los requerimientos en un nivel superior y los enfocó en "qué" se debe hacer, con una explicación adicional en la guía de aplicación de "por qué" se requieren los procedimientos (incluyendo, en su caso, los criterios previos dentro del requerimiento que no se consideraban significativos para el 'qué').
 - Se abordó "cómo" se puede ejecutar un requerimiento en otra parte de la norma (por ejemplo, considerando qué más se puede incluir en la guía de aplicación y en los anexos).
 - En su caso, los requerimientos redactados utilizan una estructura de redacción congruente (por ejemplo, para cada uno de los componentes del sistema de control interno) de modo que los requerimientos con enfoques congruentes se lean según lo previsto.
 - Reducción de las referencias cruzadas dentro de los requerimientos para reducir la complejidad.
 - Se abordaron las incongruencias percibidas en los términos para evitar incongruencias en su aplicación.
13. Con respecto a la guía de aplicación, además de acciones similares a las descritas anteriormente, el IAASB también:
 - Se mejoró la guía de aplicación de apoyo, en su caso, para explicar "por qué" existe un requerimiento en particular.
 - Se colocaron ejemplos dentro de casillas para identificarlos por separado y se mejoraron los ejemplos en su caso.
 - Se movió la guía que explica aspectos relacionados con el negocio de la entidad y los componentes del control interno (en lugar de consideraciones sobre cómo el auditor aplica su conocimiento de estos al aplicar los requerimientos) a los Anexos.
 - Se eliminó la guía para adaptarse mejor a la guía de implementación.

¹⁶ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

- Se eliminó el lenguaje que se repetía en el requerimiento.
- Reconsideró y revisó, en su caso, las oraciones y aparatados largos y complicados.
- Se insertaron encabezados de sección dentro de la guía de aplicación de una manera congruente para que los usuarios de la norma puedan navegar más fácilmente por la norma.

Los anexos también fueron revisados.

Naturaleza reiterativa de la norma

Antecedentes

14. Se han expresado preocupaciones continuas sobre el orden de los requerimientos, ya que existen interdependencias entre ciertos requerimientos, de forma que la ejecución de ciertos requerimientos que se presentan anteriormente en la norma depende de la ejecución de otros requerimientos que se presentan en una etapa posterior.

Decisiones del IAASB¹⁷

15. El IAASB consideró el cambiar el orden de los requerimientos en la norma para que sea más representativo sobre cómo interactúan algunos de los conceptos dentro de la norma. Sin embargo, al hacerlo, el IAASB opinó que esto creaba otras consecuencias (no intencionadas). Por lo tanto, el IAASB continúa con la opinión de que el orden en el que se presentan los requerimientos, aunque de forma lineal, sigue siendo la presentación más eficaz, incluido el mantener los requerimientos de identificación y valoración de riesgos en una sección común.
16. Para apoyar y explicar la naturaleza reiterativa de la norma, se ha desarrollado una nueva guía de aplicación (apartados A126–A130) para proporcionar un contexto para las reiteraciones que se requieren. En particular, estos explican la naturaleza reiterativa de:
 - Determinar las clases importantes de transacciones, saldos contables y de información a revelar, incluido el propósito de comprender el sistema de información de la entidad.
 - Identificar y evaluar controles en el componente de las actividades de control por los cuales su identificación se fundamenta en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, que viene más adelante en la norma.

Escalabilidad

Antecedentes

17. Al hacer las revisiones de la NIA 315 (Revisada), el IAASB reconoció que la capacidad del auditor de servir al interés público incluye la capacidad de aplicar la NIA 315 (Revisada) a las auditorías de estados financieros de todas las entidades, que van desde pequeñas, simples, desde entidades no complejas hasta entidades grandes, complejas y multinacionales.
18. El IAASB cree que, aunque el tamaño de la entidad es relevante, el nivel de complejidad en la naturaleza de una entidad y su información financiera también impulsa la escalabilidad en la aplicación de las normas (incluido el BFC-315). Muchas entidades de pequeña dimensión tienen

¹⁷ El resumen de los comentarios recibidos en el Borrador en fase de consulta para esta sección se detalla en la sección “Conocimiento, complejidad y extensión de la norma” anterior.

complejidades en su modelo de negocio y en sus procesos de información financiera. Por lo tanto, los auditores pueden necesitar el realizar valoraciones de riesgo más robustas o detalladas para esas entidades.

19. En el BFC-315, la guía de aplicación propuesta incluía consideraciones para auditorías de entidades que son de pequeña dimensión y menos complejas, las cuales son aquellas auditorías que generalmente requerirían procedimientos de valoración de riesgos más simples. Sin embargo, en algunos casos estas consideraciones se contrastaron con las consideraciones para auditorías de entidades más grandes y complejas (por ejemplo, en relación con el conocimiento del uso de las TI de una entidad) para ayudar a la implementación de la norma en entidades con diferentes tamaños y complejidades. Este enfoque tiene la intención de demostrar la escalabilidad para entidades con mayor o menor complejidad, en relación con la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de valoración de riesgos del auditor. El IAASB también consideró la ubicación de la guía en relación con la escalabilidad. En muchos casos, esta guía relacionada con auditorías de entidades de pequeña dimensión y menos complejas se colocó al comienzo de las secciones relevantes de la guía de aplicación, de modo que los auditores de dichas entidades pudieran considerar en el contexto de forma más adecuada el material que siguió.
20. Al hacer las revisiones propuestas con respecto a la escalabilidad, el IAASB eliminó las secciones de “consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión” en el BFC-315. Sin embargo, la mayoría de las cuestiones incluidas anteriormente en estas secciones, se conservaron y se incorporaron al texto del BFC-315, en su caso, junto con otras revisiones propuestas para ilustrar la escalabilidad. En algunos casos, se encontró que el contenido de las secciones existentes de “consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión” no era exclusivo de las auditorías de entidades de pequeña dimensión y menos complejas y esta guía se incorporó a la guía de aplicación de manera más general.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

21. Aunque los que encuestados apoyaron algunos de los aspectos de la escalabilidad en el BFC-315, como el reconocimiento de políticas y procedimientos menos formales en entidades de pequeña dimensión y menos complejas, se expresaron preocupaciones significativas continuas sobre la escalabilidad y proporcionalidad en general de los requerimientos revisados propuestos.
22. Se alentó al IAASB a considerar más ampliamente la escalabilidad, de forma que los cambios no se consideraran excesivamente onerosos en una auditoría de una entidad menos compleja y, por lo tanto, inhibieran la implementación. Esto incluyó el considerar cómo se presenta la guía de escalabilidad y a qué entidades se aplica, pidiendo apartados por separado para resaltar estas consideraciones.

Decisiones del IAASB

23. Además de los esfuerzos para realizar mejoras con respecto al conocimiento y la complejidad, como se comenta en el apartado 12 de este documento (algunos de los cuales también aplicarían a la escalabilidad), el IAASB acordó:
 - Presentar apartados por separado sobre escalabilidad bajo un encabezado titulado “escalabilidad”, para resaltar e ilustrar la proporcionalidad y escalabilidad de la norma (por ejemplo, apartados A16–A17, A33, A44–A45, etc.).

- En su caso, ilustrar la escalabilidad a través de proporcionar ejemplos contrastantes (es decir, ejemplificar ambos lados del espectro de complejidad) (por ejemplo, debajo del apartado A17).
- Referirse "entidades menos complejas" en lugar de "entidades de pequeña dimensión más pequeñas y menos complejas" para ser congruente con los otros proyectos del IAASB donde se ha reconocido que los desafíos de aplicar las NIA se relacionan más con la complejidad que con el tamaño de una entidad.

Modernización y actualización de la NIA para un entorno empresarial en evolución, incluida las tecnologías de la información (TI)

Antecedentes

24. El BFC-315 propone cambios para abordar:
- Los cambios significativos, la evolución y la naturaleza cada vez más compleja de los aspectos económicos, tecnológicos y regulatorios de los mercados y el entorno en el que operan las entidades y las firmas de auditoría.
 - Desarrollos recientes y continuos en referencia al control interno¹⁸ y a otros marcos de información financiera aplicables.
 - Evolución continua del uso de las TI por parte de las entidades, en particular para mejorar el conocimiento del auditor requerido del uso de las TI por parte de la entidad en su negocio y dentro del sistema de control interno.
25. El IAASB propuso clarificaciones y mejoras importantes a los requerimientos del BFC-315 tal como que se requiere que el auditor conozca el uso de las TI de la entidad en su negocio y en el sistema de control interno. Este conocimiento forma el fundamento para la identificación del auditor de los riesgos de incorrección material que surgen del uso de las TI por parte de la entidad y la identificación de cualquier control general de las TI relevante que la entidad haya establecido para abordar esos riesgos de incorrección material. La guía de aplicación ha sido mejorada de forma importante para apoyar adecuadamente los requerimientos mejorados propuestos. Sin embargo, al realizar estas revisiones propuestas, el IAASB introdujo material adicional basada en principio en referencia a las TI, reconociendo que los rápidos cambios en las TI y los términos en los que se describen podrían "caducar" la norma dentro de un espacio de tiempo pequeño.
26. El IAASB consideró si es necesario mejorar aún más el BFC-315 en relación con las consideraciones del auditor sobre los riesgos de fraude. En general, el IAASB consideró que hay suficientes referencias dentro del BFC-315 a la NIA 240, pero destacó, en los apartados introductorios, la necesidad de aplicar también la NIA 240 al identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

27. Quienes respondieron al BFC-315 dieron la bienvenida a los cambios realizados para actualizar y mejorar la guía de aplicación en relación con las TI de la entidad y apoyaron ampliamente muchos de los cambios propuestos en el BFC-315. Sin embargo, además de las cuestiones específicas relacionadas con las definiciones y otras mejoras realizadas, hubo varias solicitudes de una mayor

¹⁸ Por ejemplo, el IAASB consideró los cambios que se han realizado al control interno del Comité de Patrocinadores de Organizaciones (COSO) – Marco Integrado 2013 (Marco Integrado de COSO – 2013).

orientación, incluido lo relacionado con la subcontratación, la ciberseguridad, acerca de cómo se identifican los riesgos que surgen de las TI y lo relativo a los controles generales de las TI. Además, se pidieron términos más definidos relacionados con las TI y una mayor guía relacionada con la aplicación de los requerimientos en entornos menos complejos. También se destacó que parte del material que se había agregado era demasiado detallado para la norma.

Decisiones del IAASB

28. Para ayudar con un conocimiento congruente de los conceptos subyacentes a la guía de aplicación relacionadas a las TI, se realizaron varios cambios a las definiciones relacionadas a las TI.
 - El IAASB reconoció las preocupaciones sobre el alcance de los controles de aplicación y cambió el término a "controles de procesamiento de información" (con los cambios correspondientes, en su caso) (véase el apartado 12(e)). Aunque se han mantenido aspectos de la definición de "controles de aplicación", la definición propuesta se fundamenta en la definición de COSO de controles de transacciones y, por lo tanto, también reconoce específicamente que dichos controles pueden ser automatizados o manuales. Se ha utilizado el término "controles de procesamiento de información" en lugar de "controles de transacciones" para reflejar adecuadamente las actividades de control relacionadas con el sistema de información, que no se limitan a las actividades de control relacionadas con los flujos de transacciones. La definición también se simplificó para enfocarse en la función de estos controles al abordar los riesgos para la integridad de la información en el sistema de información.
 - El IAASB ha agregado una definición de los riesgos que surgen del uso de las TI para impulsar la congruencia en la aplicación. Esta definición explica el concepto en el contexto de los riesgos para el eficaz diseño y operación de los controles de procesamiento de información (véase el apartado 12(i)).
 - El IAASB clarificó la definición de controles generales de TI para explicar que estos son controles sobre los procesos de las TI de la entidad.
29. Se ha hecho una delimitación más clara en la guía de aplicación, entre los esfuerzos de trabajo respectivos para comprender el entorno de las TI como parte del conocimiento del sistema de información (apartados A140 a A143) y los requerimientos para identificar y abordar los riesgos que surgen del uso de las TI relacionados con las aplicaciones de las TI y otros aspectos del entorno de las TI. La guía de aplicación también ha sido reordenada para seguir con el flujo de requerimientos revisados (apartados A166–A172).
30. En congruencia con el enfoque general para optimizar la guía de aplicación, la guía de aplicación para los requerimientos relacionados con las TI se ha simplificado para enfocarse en el conocimiento requerido y en las decisiones que debe tomar el auditor con respecto a la identificación y tratamiento de los riesgos que surgen del uso de las TI. Se ha trasladado a un nuevo anexo sobre las TI, una guía que incluye detalles acerca del entorno de las TI de la entidad y las diversas complejidades del mismo, así como una guía detallada sobre los efectos de estas características específicas en la auditoría. También se ha incluido el reconocimiento de cuestiones planteadas por los encuestados, como la ciberseguridad (véase el Anexo 5).
31. También se agregó un nuevo Anexo (Anexo 6) para proporcionar al auditor consideraciones para conocer los controles generales de las TI.

Herramientas y técnicas automatizadas

Antecedentes

32. El incremento en el uso de herramientas y técnicas automatizadas por parte de los auditores al realizar los procedimientos de valoración de riesgos requiere de cambios dentro del BFC-315 para reconocer el uso de esas herramientas y técnicas de manera explícita. El IAASB también buscó una perspectiva equilibrada, porque las herramientas y técnicas automatizadas pueden no estar disponibles para todos los auditores en este momento, o pueden no ser necesarias o adecuadas en las circunstancias.
33. Al desarrollar las propuestas, el IAASB concluyó que el enfoque del ED-315 debe ser el de recopilar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y no en ser prescriptivo o limitante en términos de cómo se obtiene la evidencia de auditoría. En consecuencia, el Grupo de Trabajo de Tecnología del IAASB (anteriormente el Grupo de Trabajo de Análisis de Datos) ayudó en el desarrollo de la guía de aplicación para proporcionar ejemplos de cómo se están utilizando las herramientas y técnicas automatizadas en el proceso de valoración de riesgos.
34. Al desarrollar esta guía de aplicación, el IAASB consideró el cómo se han descrito estas herramientas y técnicas. Aunque el término "análisis de datos" se utiliza, a veces, para referirse a esas herramientas y técnicas, el término no tiene una definición o descripción uniforme. El IAASB es de la opinión de que el término "análisis de datos" es potencialmente limitado porque puede no abarcar todas las tecnologías emergentes que se están utilizando al realizar la valoración de riesgos u otros procedimientos de auditoría en la actualidad, y las tecnologías y aplicaciones de auditoría relacionadas que continuarán evolucionando en el futuro, tal como las aplicaciones de inteligencia artificial, los procesos de automatización robótica y el uso de drones. Por lo tanto, el IAASB decidió utilizar el término más amplio de *herramientas y técnicas automatizadas* en BFC-315.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

35. Los encuestados apoyaron ampliamente el enfoque mejorado de la guía de aplicación mejorado y el enfoque relacionado con el uso por parte del auditor de herramientas y técnicas automatizadas. Sin embargo, hubo encuestados que solicitaron:
 - Más importancia a las herramientas y técnicas automatizadas dentro de la norma.
 - Un nuevo requerimiento relacionado con las herramientas y técnicas automatizadas.
 - Mayor orientación relacionada con el uso de las herramientas y técnicas automatizadas durante el proceso de valoración de riesgos, en particular lo relativo a la documentación.
 - Mayor orientación cuando un procedimiento realizado con una herramienta o técnica automatizada se utiliza como un procedimiento de valoración de riesgos y un procedimiento de auditoría posterior.
 - Una definición de herramientas y técnicas automatizadas.
36. También se enfatizó que el uso de herramientas y técnicas automatizadas es un juicio del auditor, y los requerimientos establecidos por el IAASB deben ser neutrales con respecto a los tipos de herramientas utilizadas (es decir, no nombrar explícitamente una herramienta para sugerir esa es la herramienta más adecuada para ese tipo de procedimiento) porque muchas entidades de pequeña dimensión no necesariamente tienen acceso a estas herramientas.

Decisiones del IAASB

37. El IAASB sigue teniendo la opinión de que el uso de herramientas y técnicas automatizadas es la forma en que se lleva a cabo un procedimiento, y el Consejo no puede exigir su uso (también tomando en cuenta que no todos los profesionales tendrán acceso a esas herramientas). No se han realizado cambios significativos posteriores en el contenido de los apartados que abordan las "herramientas y técnicas automatizadas", excepto para colocarlos bajo un encabezado específico.
38. Como parte del paquete de "implementación", el IAASB también publicará una guía no autorizada con preguntas y respuestas relacionadas con el uso de herramientas y técnicas automatizadas en el proceso de valoración de riesgos, y que no solo son relevantes para el proceso de valoración de riesgos. El Grupo de Trabajo de Tecnología también continuará desarrollando guías no autorizadas relacionadas con el uso de herramientas y técnicas automatizadas para las NIA existentes, algunas de las cuales pueden incluir cuestiones que son relevantes para la identificación y valoración de riesgos.

Escepticismo profesional

Antecedentes

39. El IAASB reconoció que el escepticismo profesional juega una función central en cualquier auditoría y el BFC-315 contiene diversas disposiciones clave diseñadas para mejorar el ejercicio por parte del auditor del escepticismo profesional durante el proceso de valoración de riesgos, se incluye en el BFC-315:
 - Un énfasis en apartados introductorios sobre la importancia de aplicar el escepticismo profesional.
 - Una clarificación acerca de que un conocimiento profundo y robusto de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable, proporciona un fundamento para poder ejercer el escepticismo profesional durante el resto de la auditoría.
 - Se resalta los beneficios de aplicar el escepticismo profesional durante las discusiones del equipo del encargo requeridas.
 - Se resalta que se puede obtener evidencia contradictoria como parte del procedimiento de valoración de riesgos del auditor.
40. El IAASB también utilizó un lenguaje más explícito y una guía de aplicación mejorada para reforzar la importancia de aplicar, en su caso, el escepticismo profesional.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

41. En general, los encuestados apoyaron las propuestas relativas a mejorar la aplicación del escepticismo profesional a lo largo del proceso de identificación de riesgos. Sin embargo, hubo solicitudes para mejorar la guía de aplicación y para requerimientos más explícitos relacionados con el escepticismo profesional durante el proceso de valoración de riesgos.

Decisiones del IAASB

42. El IAASB acordó dos nuevos requerimientos para enfatizar más la importancia del escepticismo profesional durante el proceso de valoración de riesgos:

- Se añadió un nuevo apartado al requerimiento general de que el auditor realice procedimientos de valoración de riesgos para obtener evidencia que proporcione un fundamento adecuado para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material y para el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, enfatizando la necesidad de no sesgar el trabajo del auditor para obtener evidencia que sea corroborativa o excluir evidencia que sea contradictoria (apartado 13).
- Se añadió un nuevo requerimiento para que el auditor, hacia el final del proceso de valoración de riesgos, considere toda la evidencia de auditoría obtenida al realizar esos procedimientos, ya sea corroborativa o contradictoria (apartado 35), para evaluar si la evidencia de auditoría obtenida de este proceso proporciona un fundamento adecuado para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
- Se agregó una guía de aplicación para apoyar a los nuevos requerimientos, en particular para alentar al auditor a permanecer alerta a la existencia de riesgos cuando lleva a cabo los procedimientos de valoración de riesgos (apartados A14 y AA230 – A232).

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Antecedentes

43. El BFC-315 explica que la finalidad de realizar los procedimientos de valoración de riesgos es el obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada como el fundamento para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Esto deja claro que realizar los procedimientos de valoración de riesgo proporciona evidencia de auditoría. En el desarrollo del BFC-315 se señaló que vincular los procedimientos de valoración de riesgos realizados con evidencia de auditoría suficiente y adecuada, resalta la necesidad del escepticismo profesional para obtener y evaluar esta evidencia de auditoría como fundamento para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

44. Los encuestados expresaron preocupaciones sobre el uso del término “evidencia de auditoría suficiente y adecuada” como finalidad u objetivo de los procedimientos de valoración de riesgos, ya que hacerlo puede causar confusión sobre cómo se utiliza el término con respecto a la relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría necesaria para respaldar la opinión de auditoría. Además, se señaló que esto puede generar un trabajo innecesario donde los esfuerzos podrían concentrarse en otra parte.

Decisiones del IAASB

45. El requerimiento revisado tiene la intención de requerir un esfuerzo de trabajo acorde con la finalidad de realizar procedimientos de valoración de riesgos. En consecuencia, el IAASB ha clarificado que la finalidad de realizar procedimientos de valoración de riesgos es obtener evidencia de auditoría que proporcione un fundamento adecuado para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, pero también para el diseño de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 (apartado 13).

Conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

Antecedentes

46. En el BFC-315, el IAASB reestructuró el requerimiento que se centra en el conocimiento del auditor sobre la entidad y su entorno. El IAASB elevó la importancia del conocimiento requerido por el auditor del marco de información financiera aplicable, porque es la aplicación del marco en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad lo que da lugar a potenciales riesgos de incorrección. Esta revisión tenía la intención de clarificar el contexto de conocimiento del marco, e incluyó mejoras que requieren que el auditor se enfoque en las razones de los cambios de las políticas contables de la entidad.
47. El BFC-315 introdujo un nuevo concepto de "factores de riesgo inherentes" para abordar la contemplación del auditor de los factores que podrían dar lugar a potenciales riesgos que surjan de su conocimiento de la entidad y su entorno y de la aplicación del marco de información financiera aplicable. Los factores de riesgo inherentes están destinados a ayudar al auditor a identificar hechos o condiciones, cuyas características pueden afectar la susceptibilidad a errores de las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

48. Los encuestados del BFC-315 apoyó ampliamente los cambios propuestos.

Decisiones del IAASB

49. Los cambios realizados relacionados con el conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable, surgieron principalmente de los cambios generales al BFC-315 e incluyeron:
 - Mantener un requerimiento separado para evaluar si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable, a partir del requerimiento de obtener el conocimiento del marco de información financiera aplicable (apartado 20), que ahora es congruente con los requerimientos de conocer y evaluar los componentes del sistema de control interno de la entidad (ver la sección que sigue a continuación).
 - Articular nuevamente cómo se utilizan los factores de riesgo inherentes a medida que el auditor considera posibles áreas de incorrección al conocer a la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable. La guía de aplicación se ha mejorado para explicar esto con más detalle (apartado 19 (c)).

Obtener el conocimiento del sistema de control interno de la entidad

Antecedentes

50. El conocimiento del auditor sobre el sistema de control interno es una área dentro de la NIA 35 (Revisada), en la que se han identificado retos y cuestiones. En el BFC-315, se realizaron numerosos cambios a los requerimientos y a la guía de aplicación relacionados con el conocimiento del auditor del sistema de control interno:
 - Los términos utilizados para describir los diversos aspectos del sistema de control interno de la entidad se revisaron para una mayor claridad y congruencia.
 - Los 'controles' se definieron como las políticas y procedimientos incorporados dentro de los componentes del sistema de control interno, y el reconocimiento otorgado a los controles que pueden ser menos formales (es decir, políticas o procedimientos no documentados)

formalmente) para reconocer los controles que pueden estar operando en entornos menos complejos.

- El término "actividades de control" se utilizó para describir uno de los componentes del sistema de control interno.
- Se hicieron cambios en cada uno de los componentes del sistema de control interno para dejar claro el esfuerzo de trabajo necesario para obtener el conocimiento requerido de ese componente. También se proporcionaron más detalles sobre las cuestiones que el auditor necesita conocer en cada componente. En particular, se brindó mayor claridad sobre el conocimiento del auditor del sistema de información y cómo es diferente del conocimiento de los controles en el componente de las actividades de control. Además, se agregó especificidad sobre qué controles deben identificarse en el componente de las actividades de control, y el BFC-315 clarificó aún más la evaluación del diseño y la determinación de si el control se ha implementado (I&D) para esos controles identificados.
- El orden de los componentes del sistema de control interno se cambió a "grupo" de componentes que son similares en naturaleza (es decir, los componentes que consisten principalmente en "controles indirectos", se presentaron primero antes de los dos componentes que consisten principalmente en "controles directos").
- Se clarificó que el conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad informa las expectativas del auditor sobre la eficacia operativa de los controles y las intenciones del auditor de probar los controles al diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores y es, en consecuencia, el fundamento para la valoración del riesgo de control del auditor.
- Se amplió el requerimiento del BFC-315 para identificar las deficiencias en los controles con fundamento en la evaluación del auditor de todos los componentes del sistema de control interno.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

51. Los encuestados expresaron su apoyo al BFC-315 para:

- La distinción entre los componentes "directos" e "indirectos" del control interno.
- La delimitación entre "conocer los componentes del control interno" e "identificar los controles importantes para la auditoría y evaluar el diseño de esos controles". Sin embargo, se consideró que esto último sugería que la I&D era necesaria para todos los componentes del control interno.

52. Mientras que le dieron la bienvenida a una mayor clarificación sobre lo que se necesita conocer, hubo preocupaciones sobre los cambios que proporcionan especificidad dentro de los requerimientos para ayudar al auditor a conocer "qué" se necesita para entender cada componente del control interno. Hubo encuestados que dieron la bienvenida a las mejoras, mientras que otros (en particular aquellos que representan a las partes interesadas de las PMF/PYME) vieron estos cambios como el incorporar una disposición adicional y complejidad y por lo tanto, instaron al IAASB a volver a normas más enfocadas en principios. También se señaló que la finalidad de obtener el conocimiento requerido de los componentes del sistema de control interno aún no estaba clara, en particular si el auditor no tenía la intención de probar la eficacia operativa de los controles.

53. Se destacó que:

- Se necesitaba clarificación sobre lo que se necesitaba hacer con respecto a las "evaluaciones" para cada uno de los componentes (también se señaló que no se requerían sistemáticamente).
- El alcance del trabajo del auditor aún no estaba claro, en particular en relación con el componente del sistema de información (por ejemplo, el alcance del trabajo relacionado con el término "relevante para la información financiera").
- Aún prevalecían varias incongruencias en el uso de términos relacionados con el control interno y con los controles.
- El nuevo requerimiento de identificar, mediante el juicio, otros controles en el componente de actividades de control para los cuales el auditor evaluaría su diseño e implementación eran demasiado amplio ya que no estaba claro cuál era la intención del requerimiento.

Decisiones del IAASB

54. Además de los cambios y mejoras para abordar el conocimiento, extensión y complejidad dentro de los requerimientos y de la guía de aplicación relacionado con el conocimiento del auditor del sistema de control interno (como se explicó anteriormente), el IAASB presentó el conocimiento comprensión requerido para cada componente del sistema del control interno en formato tabular (apartados 21, 22, 24, 25 y 26). La intención de la tabla es ayudar con el conocimiento de los requerimientos relacionados con cada componente del sistema de control interno (es decir, dejar en claro que el conocimiento requerido consiste tanto en comprender las cuestiones establecidas en el requerimiento, como en la evaluación de esas cuestiones en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad). Sin embargo, la tabla también se puede leer secuencialmente, lo cual no cambia la sustancia del requerimiento.

55. También se realizaron cambios para:

- Abordar la normatividad percibida de los requerimientos, en su caso.
- Asegurar que la presentación de cada componente es congruente. Como resultado, se ha incluido una "evaluación" adicional donde previamente no había una (por ejemplo, para el proceso de seguimiento de la entidad del sistema de control interno (apartado 24(c)).
- Una mayor clarificación por los controles requeridos por la I&D (es decir, solo aquellos controles identificados dentro del componente de las actividades de control) (apartado 26(d)).
- Combinar los diversos requerimientos para determinar si existen deficiencias dentro de los componentes del sistema de control interno de la entidad (apartado 27) para evitar la repetición de los mismos requerimientos para cada componente. Además, el IAASB es de la opinión que la NIA 315 (Revisada 2019) no necesita repetir el requerimiento para determinar si las deficiencias son una deficiencia significativa porque este requerimiento ya existe en la NIA 265¹⁹ (y este requerimiento ya está referenciado dentro de la guía de aplicación).

¹⁹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 8.

- Reflejar mejor la interrelación de los conceptos del entorno de las TI, los riesgos que surgen del uso de las TI y los controles generales de las TI al fusionar y racionalizar los requerimientos relacionados (apartados 26(b) y (c)).
56. Los controles que deben conocerse en el componente de las actividades de control se han reordenado de aquellos que son menos subjetivos a aquellos que son más subjetivos (apartado 26). El requerimiento de identificar 'controles a juicio del auditor' también ha sido revisado para clarificar que estos se relacionan con otros controles que el auditor considera adecuados para obtener el conocimiento para permitirle cumplir con los objetivos del apartado 13 de la norma, con respecto a los riesgos en las afirmaciones, y se fundamentan en el juicio profesional del auditor (apartado 26(a)(iv)). Se ha agregado una guía de aplicación para clarificar aún más la intención del requerimiento al proporcionar ejemplos de lo que podrían ser estos controles (apartado A165).
57. El IAASB mejoró las explicaciones o agregó una sección de "por qué" para abordar el razonamiento para conocer los componentes del sistema de control interno de la entidad. En términos generales, esto se ha hecho explicando el "por qué" con respecto al conocimiento de los componentes directos e indirectos por separado y, en su caso, con respecto a los aspectos individuales de esta sección. La mejora de los "por qué" tiene la intención de ayudar a los auditores a conocer por qué se requiere un conocimiento de cada componente del control interno (particularmente en circunstancias en las que se pretende que se tome, principalmente, un enfoque sustantivo para la auditoría).
58. Se ha clarificado en la guía de aplicación que la naturaleza y extensión del trabajo requerido lo determina el auditor al tener en cuenta la naturaleza del componente, así como la naturaleza y circunstancias de la entidad (véase el apartado A16).

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

Antecedentes

59. No se pretendía revisar el modelo de riesgo de auditoría. Más bien, los cambios realizados en el BFC-315 para abordar las cuestiones identificadas tenían la intención de clarificar y ayudar a los auditores a identificar y valorar los riesgos de incorrección material de una manera más congruente y robusta.
60. Para ayudar con la solidez y congruencia de la identificación y valoración de riesgos de incorrección material, el IAASB es de la opinión de que un proceso de valoración e identificación de riesgos más explícito y sistemático ayudaría a impulsar un enfoque más congruente y enfocado. Para facilitar esto, el IAASB añadió nuevos conceptos y definiciones y una mejora significativa a los requerimientos y a la guía de aplicación:
- *Factores de riesgo inherente*²⁰—una nueva definición que explique que estas son características que afectan la susceptibilidad a incorrección en la afirmación sobre una clase de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar, y que pueden ser de naturaleza cuantitativa o cualitativa, incluida la *complejidad, subjetividad, el cambio, la incertidumbre y susceptibilidad a incorrección debido a sesgo de la dirección o a fraude*. La intención de

²⁰ El concepto de factores de riesgo inherente también se incluyó en la NIA 540 (Revisada), que se finalizó al mismo tiempo que el BFC-315. Se emitió un suplemento al BFC-315 para explicar la interacción del BFC-315 y la NIA 540 (Revisada), y las modificaciones de concordancia a la NIA 540 (Revisada) que surgen del BFC-315. A medida que los cambios al BFC-315 han progresado, se han realizado más modificaciones de concordancia a la NIA 540 (Revisada), en su caso, para reflejar los cambios adicionales.

introducir los factores de riesgo inherente fue el ayudar al auditor a centrarse a esos aspectos de los hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación a la incorrección, lo que a su vez facilita una identificación más enfocada en los riesgos de incorrección material. Tomar en cuenta el grado en que los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad a incorrecciones, también pretende ayudar en la valoración del riesgo inherente.

- *Afirmación relevante*—se introdujo una nueva definición para enfocar a los auditores en aquellas afirmaciones relevantes para una clase de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar cuando la naturaleza o circunstancias son tales que existe una posibilidad razonable²¹ de que haya una incorrección con respecto a una afirmación, que es material individualmente o en combinación con otras incorrecciones. La guía de aplicación para la definición explica que hay uno o más riesgos de incorrección material que se relacionan con una afirmación relevante. El IAASB consideró que la introducción del concepto de “afirmación relevante” tiene el beneficio de mejorar la integridad de la identificación por parte del auditor de los riesgos de incorrección material, al requerir que el auditor identifique aquellas afirmaciones donde existen riesgos de incorrección material (es decir, son razonablemente posibles) y, por lo tanto, deben identificarse.
- Clases significativas de transacciones, saldos contables o información a revelar—se introdujo una nueva definición para abordar las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar para las cuales hay una o más afirmaciones relevantes. El IAASB opinó que la introducción del concepto de clases significativas de transacciones, saldos contables o información a revelar tiene el beneficio de clarificar el alcance del conocimiento del auditor sobre el sistema de información,²² así como el alcance de las respuestas del auditor a la valoración de los riesgos de incorrección material²³ y los requerimientos de la NIA 540 (revisada) que abordan estos temas.²⁴
- *Espectro del riesgo inherente*²⁵—se incluyó explícitamente un concepto en los apartados introductorios y en la guía de aplicación que reconoce que los factores de riesgo inherentes, individualmente o en combinación, aumentan el riesgo inherente en diversos grados y que el riesgo inherente será mayor para algunas afirmaciones que para otras. Aunque no está definido, se explicó que el grado en el que varía el riesgo inherente se conoce como el espectro del riesgo inherente y los grados relativos de probabilidad y magnitud de una posible incorrección determinan en qué lugar del espectro del riesgo inherente se valora el riesgo de incorrección. El IAASB opina que la introducción del espectro de riesgo inherente facilitaría una mayor congruencia en la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material al proporcionar un marco de referencia para la consideración del auditor

²¹ En sus deliberaciones, el IAASB opinó que era importante explicar el nivel de probabilidad que debe tomarse en consideración cuando se identifican las afirmaciones relevante y los riesgos de incorrección material. Con respecto al BFC-315, el IAASB seleccionó “razonablemente posible” (también reconociendo que este término se utiliza en las normas de la Junta de Supervisión Contable de Empresas Públicas de los Estados Unidos (PCAOB) en un contexto similar). La definición explica que “razonablemente posible” equivale a “más que remoto”.

²² BFC-315, apartado 35(a).

²³ NIA 330, apartado 7 (véase modificaciones de concordancia).

²⁴ Se hicieron modificaciones de concordancia a la NIA 540 (Revisada).

²⁵ El concepto de factores de riesgo inherente se incluyó en la NIA 540 (Revisada) con las modificaciones en concordancia hechas, en su caso.

de la probabilidad y magnitud de posibles incorrecciones y la influencia de los factores de riesgo inherentes.

61. En sus deliberaciones sobre el concepto de riesgo significativo, y tomando en cuenta las cuestiones y desafíos relacionados con la identificación de los riesgos significativos, el IAASB opinó que era importante mantener el concepto, en particular, debido al esfuerzo de trabajo enfocado en otras NIA sobre este tipo de riesgos. Sin embargo, para abordar las cuestiones y desafíos que se han identificados, el IAASB revisó la definición de riesgo significativo:
- Para promover un enfoque más congruente para determinar los riesgos significativos, la revisión propuesta no se enfoca en la respuesta al riesgo sino en los riesgos para los cuales la valoración del riesgo inherente está cerca del extremo superior del espectro del riesgo inherente. Esta actualización de la definición incorporó el requerimiento existente para que los riesgos significativos se determinen excluyendo los efectos de los controles identificados relativos a los riesgos (es decir, fundamentados únicamente en el riesgo inherente). Además, al definir los riesgos significativos como "cercanos al extremo superior" del espectro, sugirió que puede haber uno o más riesgos que podrían determinarse como "riesgos significativos".
 - Al revisar la definición de riesgo significativo, el IAASB también deliberó si estos riesgos están representados en el espectro de riesgo inherente tanto por una alta probabilidad de ocurrencia " como por 'una alta magnitud de error potencial en caso de que ocurra el riesgo, o si un riesgo significativo podría también estar presente cuando hay una gran probabilidad de potencial incorrección pero una expectativa baja de que ocurra el riesgo. En general, el IAASB estuvo de acuerdo en que podría haber riesgos potencialmente bajos en probabilidad pero por los cuales, la magnitud de que ocurran puede ser muy alta, y probablemente no sería adecuado excluir explícitamente estos riesgos de la determinación del auditor de los riesgos significativos. Por lo tanto, la definición reconoce que un riesgo significativo podría resultar del grado de probabilidad de error "o" magnitud de error potencial.
62. El BFC-315 propuso requerimientos para la valuación por separado del riesgo inherente y del riesgo de control,²⁶ tomando en consideración los requerimientos de la NIA 330, apartado 7, que requieren que el auditor considere el riesgo inherente y el riesgo de control por separado para responder adecuadamente a los riesgos de incorrección material valorados. El IAASB acordó mantener esta valuación por separado del riesgo inherente y del riesgo de control ya que esto fue apoyado fuertemente por quienes respondieron al BFC-315.²⁷
63. El IAASB también ha establecido un vínculo más fuerte con el trabajo realizado en la I&D de los controles relevantes para la auditoría, con una guía de aplicación mejorada para explicar más a fondo cómo el trabajo de I&D interactúa con la valuación del auditor del riesgo de control. El IAASB aclaró que si el auditor no contempla probar la eficacia operativa de los controles, o no está obligado a probar los controles, el riesgo de control se valora como máximo (es decir, el riesgo de control sobre la eficacia operativa de los controles no se puede reducir a menos que el auditor tenga la intención de probarlos). En opinión del IAASB, esto permitiría a los auditores que pretenden realizar una auditoría principalmente sustantiva, no tener que hacer nada más en relación con los controles (es decir, además del conocimiento requerido de cada uno de los componentes del control interno).

²⁶ Véase el apartado 53 del Memorandum explicativo del BFC-315.

²⁷ Este cambio se realizó inicialmente en el proyecto para revisar la NIA 540, con las modificaciones de concordancia realizadas, en su caso, para cumplir con la esta NIA 315 (Revisada 2019).

64. El IAASB introdujo el requerimiento de alejarse en el BFC-315-
- Tiene como objetivo impulsar la integridad de la identificación de los riesgos de incorrección material mediante la evaluación de la integridad de las clases importantes de transacciones, saldos contables e información a revelar identificadas por el auditor.
 - Se enfoca en las clases materiales de transacciones, saldos contables o información a revelar que no se han determinado como significativas (es decir, el auditor no ha identificado ningún riesgo de incorrección material que sea posiblemente razonablemente y, por lo tanto, no hay afirmaciones relevantes).
 - La descripción de "material" se amplió para que sea "material cuantitativa o cualitativamente" en una guía de apoyo para describir su significado en este contexto. Después de identificar las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar que son materiales cuantitativa o cualitativamente, el nuevo requerimiento pide que el auditor reconsidere, para esas clases de transacciones, saldos contables e información a revelar, si podría haber uno o más riesgos de incorrección material en la afirmación.
65. El apartado 18 de la NIA 330 también se dirige a las clases "materiales" de transacciones, saldos contables e información a revelar²⁸ y requiere que se lleven a cabo procedimientos sustantivos para todas esas clases de transacciones, saldos contables e información a revelar. El IAASB acordó considerar más a fondo la interacción del apartado 18 de la NIA 330 con las revisiones propuestas a la NIA 315 (Revisada) existente a pesar de que estos apartados tienen la finalidad similar de salvaguardar contra la imperfecta identificación y valoración de riesgos. El IAASB tenía opiniones encontradas y, por lo tanto, mantuvo el apartado (buscando las opiniones de las partes interesadas en el BFC-315), con cambios realizados en:
- Clarificar que el apartado 18 de la NIA 330 aplica a las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar que son "cuantitativa o cualitativamente materiales" para alinearse con el alcance del requerimiento de alejarse propuesto en el BFC-315.
 - Explicar, en la guía de aplicación, la interacción del requerimiento con el nuevo concepto de clases de transacciones, saldos contables o información a revelar significativas.
 - Clarificar el esfuerzo de trabajo con respecto a las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar capturadas por este requerimiento.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

66. Con respecto a los cambios propuestos en el BFC-315, los encuestados apoyaron generalmente:
- La separación de la valoración del riesgo inherente y el riesgo de control, y las clarificaciones realizadas. No obstante el apoyo, se expresaron varias preocupaciones en relación con la forma en que el auditor considera la interacción del riesgo inherente y el riesgo de control para valorar los riesgos de incorrección material.
 - La introducción explícita del concepto de espectro del riesgo, pero alienta a que se agreguen más orientaciones para explicar cómo operar esto dentro de la norma. También se sugirió que

²⁸ "Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material".

se agregara un requerimiento para evaluar dónde pertenece cada riesgo en el espectro de riesgos, junto con la documentación adecuada de esta evaluación.

- Para las nuevas definiciones para afirmaciones relevantes y clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar, se expresaron opiniones firmes sobre el "umbral" para una posibilidad razonable de que ocurra una incorrección material. En particular, las partes interesadas opinaron que la "posibilidad razonable" de una incorrección material no equivale a que la posible incorrección material sea "más que remota". Además, también se expresaron preocupaciones acerca de la complejidad de la definición de afirmación relevante.
 - La introducción del concepto de factores de riesgo inherente. Sin embargo, hubo opiniones mezcladas acerca de cómo se incluye el fraude en los factores de riesgo inherente ya que los factores de riesgo de fraude se pueden identificar a partir de las condiciones que se relacionan con el riesgo de control y con el riesgo inherente.
67. Los encuestados apoyaron la dirección del cambio con respecto a la definición de riesgo significativo (es decir, el enfatizar que no se trata de las respuestas que derivan en la determinación sino en qué parte del espectro del riesgo inherente se encuentra el riesgo identificado). Sin embargo, surgieron preocupaciones acerca de:
- El uso del término "cerca del extremo superior" para explicar dónde se encuentran estos riesgos en el espectro de riesgo inherente.
 - El aspecto de la definición que requiere que el auditor considere la probabilidad o "la magnitud" y se recomendó que el "o" se reemplazara por "y". Los encuestados expresaron preocupación acerca de que el "o" pueda causar diferentes interpretaciones y tener consecuencias no deseadas, tal como un aumento poco realista en el número de riesgos significativos identificados, en particular cuando la probabilidad de que se produzcan errores es baja.
68. Hubo opiniones encontradas en relación con el apoyo al nuevo concepto de alejarse o conservar el apartado 18 de la NIA 330 o si ambos eran necesarios. También hubo opiniones encontradas en relación con la descripción de material como "cuantitativo" y "cualitativo" en el apartado. Aquellos que respondieron y apoyaron la redacción adicional argumentaron que es un recordatorio útil de que la materialidad incluye aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, mientras que otros pensaron que era innecesario e implícito en la definición de materialidad.

Decisiones del IAASB

69. Además de los cambios y mejoras para abordar la comprensibilidad, extensión y complejidad, como se comenta en el apartado 12 de este documento, dentro de los requerimientos y la guía de aplicación relacionada con la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material, el IAASB:
- Se mejoró la guía de aplicación con respecto al espectro del riesgo inherente para explicar más a fondo como debe operar y proporcionar mayor contexto par el uso de "cerca del extremo superior" cuando se refiere a el riesgo significativo (apartados A208–A214). El IAASB no mejoró los requerimientos en relación con el espectro del riesgo inherente y como deben valorarse los riesgos en ese espectro para poder mantener una norma fundamentada en principios. La forma en que las firmas de auditoría valoran los riesgos a lo largo del espectro varía y, por lo tanto, la norma no debe establecer cómo se debe operar este concepto.

- Simplificó la definición de afirmación relevante (apartado 12(h)), y volvió a redactar el requerimiento de determinar las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar y sus afirmaciones relevantes, para ser congruentes en cómo se definen (apartado 29). Al simplificar la definición de afirmación relevante, el IAASB acordó que la NIA 315 (Revisada 2019) no debe ser el lugar donde se explique el 'umbral' para la identificación de una posible incorrección, y trasladó la explicación de este 'umbral' para respaldar la definición de riesgo de incorrección material a la NIA 200²⁹ (con la intención de vincular mejor este umbral con el 'nivel aceptablemente bajo' explicado en la NIA 200). Además, se han eliminado las referencias a "más que remoto". En consecuencia, debido a que el término 'razonablemente posible' se usa en la NIA 315 (Revisada 2019), su significado está respaldado y explicado en la guía de aplicación de la NIA 200 (es decir, que existe un riesgo de incorrección material cuando existe una posibilidad razonable de que ocurra una incorrección (es decir, su probabilidad) y que sea material si ocurriera (es decir, su magnitud)) (apartado A13a de la NIA 200 en las modificaciones de concordancia).³⁰
- Se revisó la definición de factores de riesgo inherentes en lo que respecta a la inclusión de "susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgos de la dirección o a fraude ". Para aliviar las preocupaciones de que la referencia al fraude en los factores de riesgo inherentes iba más allá de su impacto sobre el riesgo inherente, el IAASB volvió a redactar el factor de riesgo inherente para incluir "susceptibilidad a errores debido al sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten el riesgo inherente" (apartado 12(f)) para reconocer que los factores de riesgo de fraude a ser considerados son aquellos que afectan el riesgo inherente en lugar del riesgo de control (estos se abordan en la NIA 240).
- Reconoció los problemas relacionados con el uso de "riesgo de incorrección material" y consideró específicamente el cambio sugerido para identificar "riesgos inherentes" en lugar de "riesgos de incorrección material". No obstante que la definición de un riesgo de incorrección material incluye tanto el riesgo inherente como el riesgo de control, en opinión del IAASB, cambiar dicho término puede plantear preguntas con respecto a la falta de un requerimiento para identificar los "riesgos de control" (la norma requiere que el auditor valore el riesgo de control). También puede contribuir a la idea errónea de que la identificación de riesgos de incorrección material se puede realizar de manera eficaz sin conocer el sistema de control interno de la entidad. No obstante, se realizaron cambios para clarificar que la identificación del riesgo de incorrección material se "fundamenta en el riesgo inherente (véase el apartado A186)".
- Se modificó la definición de riesgo significativo de considerar la "probabilidad" o "magnitud" a considerar la "probabilidad" y la "magnitud" (apartado 12(l)), pero se mejoró la guía de aplicación para enfatizar que la determinación de un riesgo significativo también toma en cuenta la combinación de la probabilidad y la magnitud, así como los efectos relativos de los factores del riesgo inherente y cómo estos influyen en qué lugar del espectro de riesgo inherente se encuentra un riesgo.

²⁹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

³⁰ El cambio se hizo como una modificación de concordancia a la NIA 200.

- Se volvió a redactar el requerimiento de valorar el riesgo de control para explicar más directamente como se valora el riesgo de control, cuando el auditor no planea probar la eficacia operativa de los controles (apartado 34). Este cambio facilita mejor las declaraciones hechas en la NIA 200 y la NIA 540 (Revisada) acerca de que el auditor valora por separado el riesgo inherente y el riesgo de control, pero también deja claro que la valoración del riesgo de control solo cambiaría la valoración del auditor del riesgo de incorrección material si el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles. La explicación dentro de la guía de implementación para la primera vez (está en desarrollo para apoyar la aplicación de los cambios a la NIA 315 (Revisada 2019) destacará que si no hay intención o un requerimiento de probar la eficacia operativa de los controles y el auditor elige no para probar la eficacia operativa de los controles, que esta decisión o curso de acción en sí misma representa una valoración "implícita" del riesgo de control.
- Se mantuvieron tanto el apartado 18 de la NIA 330 como el apartado de la NIA 315 (Revisada 2019) ya que, quienes respondieron a la pregunta específica en el BFC-315 con respecto a mantener uno o ambos apartados, no proporcionó una preferencia sólida en general (es decir, no hubo ninguna razón convincente para hacer cambios a lo que se había expuesto). Sin embargo, el IAASB eliminó (material) "*cuantitativa y cualitativamente*" de los requerimientos, ya que esto ya estaba implícito en la descripción de material en términos de la NIA 320.³¹ El IAASB también revisó el alejarse, para clarificar que son las clases de transacciones, los saldos contables y la información a revelar que son materiales (no significativas porque ya se habrían abordado) los que están sujetas a una consideración adicional en este apartado (apartado 36).
- Además se consideró en el apartado 18 de la NIA 330, si se requieren procedimientos sustantivos para todas las afirmaciones relevantes, para las clases materiales de transacciones, saldos contables o información a revelar, pero se acordó que no se necesitaban más cambios más allá de la guía de aplicación propuesta³² que deja claro que el auditor considerará la afirmación más adecuada al diseñar los procedimientos de auditoría sustantivos.

Documentación

Antecedentes

70. El IAASB consideró ampliar el requerimiento específico de la documentación en el BFC-315, pero a la luz de los requerimientos de documentación generales de la NIA 230,³³ acordó que no era necesario incluir en la norma requerimientos de documentación más detallados (excepto como se detalla a continuación).
71. Con fundamento en las clarificaciones y mejoras realizadas con respecto a los controles que son relevantes en el contexto de la auditoría, el IAASB acordó que sería beneficioso un requerimiento más explícito para la documentación de los controles identificados como relevantes para la auditoría. Adicionalmente, el IAASB también acordó que es importante capturar los juicios significativos realizados por el auditor al identificar y valorar el riesgo de incorrección material, incluida lo referente

³¹ NIA 320 , *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

³² Modificaciones de concordancia hechas al apartado A42a de la NIA 330.

³³ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8.

a la determinación de los riesgos significativos y, por consiguiente, ha mejorado los requerimientos de documentación.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

72. Los encuestados expresaron opiniones encontradas e indicaron diversas áreas en las que consideraron que los requerimientos de documentación en el BFC-315 debían mejorarse.

Decisiones del IAASB

73. El IAASB consideró si se necesitaban otros cambios en varios aspectos sugeridos por los encuestados, pero acordó que no se propondrían más cambios, tomando en consideración el requerimiento de la NIA 230 de documentar "cuestiones importantes que surjan durante la auditoría".³⁴ Sin embargo, el IAASB fortaleció los requerimientos de documentación para el trabajo de los auditores al evaluar el diseño de controles y determinar si esos controles han sido implementados, para aquellos controles en el componente de actividades de control. Esto se hizo para alinearlos con las mejoras hechas en relación con el componente de las actividades de control (apartado 38(c)).
74. En cuanto al progreso de los cambios relacionados con el escepticismo profesional, el IAASB también opinó que sería útil mejorar los ejemplos de áreas a documentar para demostrar el escepticismo profesional. En consecuencia, el IAASB agregó referencias específicas a los apartados, dentro de la NIA 315 (Revisada 2019), que pueden documentarse para ayudar a demostrar el ejercicio de escepticismo profesional del auditor (apartado A238).
75. El IAASB también reconoce que aún puede ser necesaria una guía adicional y planea considerar una guía específica sobre la documentación, a medida que la guía de implementación se desarrolle con fundamento en la retroalimentación recibida.

Fecha de entrada en vigor

Antecedentes

76. El Memorándum Explicativo del BFC-315, preguntó a los encuestados si una fecha de entrada en vigor adecuada podría ser para los periodos de información financiera que terminan aproximadamente 18 meses después de la aprobación de la NIA final.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

77. Los encuestados expresaron encontradas sobre la fecha de entrada en vigor propuesta.
78. Los encuestados que no estuvieron de acuerdo con el cronograma propuesto destacaron que se requiere un cronograma más realista para cambios tan sustanciales y que se necesitaba más tiempo para la traducción de la norma revisada. Algunos de estos encuestados señalaron que un plazo de 24 a 30 meses sería más realista. Algunos encuestados que apoyaron el cronograma también señalaron que su apoyo se fundamentaba en las simplificaciones sugeridas al BFC-315 y que, si la

³⁴ NIA 230, apartado 8(c).

NIA 315 (Revisada) continuara siendo compleja, se debería considerar un período de tiempo más largo.

Decisiones del IAASB

79. El IAASB acordó que una fecha de implementación eficaz de las auditorías de los estados financieros para periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2021 sería adecuada dado que:
- La aprobación final por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público se espera que sea a fines de 2019 y la fecha está en línea con las fechas de implementación históricas que coinciden con un año calendario.
 - La norma aprobada es una norma fundamental y las firmas de auditoría necesitarán tiempo para actualizar sus metodologías y herramientas de auditoría, desarrollar materiales de capacitación y para capacitar a su personal para reflejar los cambios realizados desde la NIA 315 (Revisada). El IAASB destacó que un período de implementación corto puede resultar en una implementación apresurada o ineficaz, lo que puede tener el efecto no intencionado (y no deseado) de causar un nivel más alto de hallazgos de inspección de auditoría negativos.
 - La NIA 540 (Revisada) está en vigor y ha introducido revisiones al proceso de valoración de riesgos para las estimaciones contables relacionadas con las revisiones realizadas en el BFC-315. Por consiguiente, es conveniente reducir la cantidad de tiempo entre la entrada en vigor de la NIA 540 (Revisada) y la finalización de las revisiones propuestas a la NIA 315 existente.
 - Algunos emisores de normas de auditoría nacionales necesitan tiempo para traducir la norma y, en algunos casos, desarrollar material de implementación complementario fundamentado en la norma traducida.
80. El IAASB acordó que debe permitirse y alentarse la implementación temprana dado el número significativo de hallazgos de inspección relacionados con la identificación y valoración de riesgos.

Modificaciones de concordancia y en consecuencia

Antecedentes y resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

81. El IAASB completó recientemente un proyecto para revisar la NIA 540 (Revisada),³⁵ otro componente importante para mejorar la calidad de la auditoría en el interés público. En el proceso de desarrollar los cambios en el BFC-315, el IAASB reconoció una interacción significativa entre la NIA 540 (Revisada) y la NIA 315 existente (y propuesta), porque los procedimientos de valoración del riesgo del auditor en relación con las estimaciones contables, se fundamenta en los principios y los procedimientos requeridos por la NIA 315 (Revisada).
82. Como parte del “paquete del borrador en fase de consulta”, se propusieron cambios a la NIA 540 (Revisada) recientemente completada, sobre la cual hubo comentarios muy limitados de los encuestados (excepto en la medida en que se relacionaron con un comentario sobre el cambio subyacente en la NIA 315 (Revisada)).
83. También se propusieron modificaciones de concordancia a la NIA 200, a la NIA 240 y a la NIA 330. También hubo modificaciones de concordancia adicionales, que eran más de naturaleza editorial,

³⁵ La NIA 540 (Revisada), NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*, fue aprobado por el Consejo en junio de 2018 y por el Consejo de Supervisión del Interés Público en septiembre de 2018.

que se destacaron y explicaron, pero las modificaciones de concordancia específicas no se presentaron (debido a la naturaleza más "editorial" de esos cambios).

84. Con excepción de los comentarios en relación con las cuestiones abordadas como se explica en los apartados 68 de este documento relacionados con la NIA 200, y en los apartados 65, 68 y 69 de este documento relacionados con el apartado 18 de la NIA 330, no se plantearon otras cuestiones significativas con respecto a las modificaciones de concordancia y en consecuencia detalladas propuestas. Sin embargo, los encuestados de manera más amplia señalaron que:
- La NIA 330 debería revisarse de forma más amplia como un proyecto independiente.
 - Las modificaciones de concordancia deben actualizarse por las nuevas revisiones realizadas al finalizar la norma revisada.
 - Las modificaciones de concordancia que no se presentaron deben presentarse al Consejo al finalizar la norma y sus modificaciones de concordancia.

Decisiones del IAASB

85. Se han realizado cambios adicionales a la NIA 200 y a la NIA 330, como se explica en el apartado 69.
86. Con respecto a las otras modificaciones de conformidad y en consecuencia, el IAASB realizó solo cambios menores para alinearse con el texto final de la NIA 315 (Revisada 2019).

Revisión posterior a la implementación y otras actividades para promover el conocimiento y la comprensión y apoyar la implementación eficaz de la NIA 315 (Revisada 2019)

70. El IAASB tiene la intención de realizar una revisión posterior a la implementación de la NIA 315 (Revisada 2019) después del segundo año de implementación (para permitir que los cambios a la norma se implementen correctamente). El objetivo de esta revisión será evaluar si la NIA 315 (Revisada 2019) ha logrado los objetivos previstos y ayudar al IAASB, entre otras cuestiones, a:
- Entender si la norma es suficientemente escalable y si mejora el ejercicio del escepticismo profesional;
 - Identificar desafíos en la implementación y las posibles áreas de mejora dentro de la norma; y
 - Considerar si son necesarias más mejoras a la NIA 315 (Revisada 2019).
71. La revisión posterior a la implementación también puede identificar cómo los desafíos prácticos y las inquietudes se abordan en la práctica (por los auditores, la dirección y los comités de auditoría) y si se necesitan mejoras o refinamientos a la norma, o un apoyo adicional para la implementación.

Actividades de apoyo a la implementación

72. El IAASB se ha comprometido a realizar actividades para apoyar el conocimiento, la comprensión y la implementación eficaz de la NIA 315 (Revisada 2019). Más información sobre las actividades de implementación relacionadas con la NIA 315 (Revisada 2019) estará disponible en el sitio web del IAASB a medida que esté disponible.

Cuestiones de interés público del PIOB relativas a la NIA 315

Cuestiones de interés público	Decisiones del IAASB
<p><i>Impacto y riesgo del uso de la tecnología</i></p> <p>El PIOB alentó al IAASB abordar el impacto y el riesgo del uso de la tecnología en la identificación y valoración del riesgo (por ejemplo, big data, análisis de datos, riesgos cibernéticos y seguridad cibernética) y la importancia del escepticismo profesional.</p> <p>El PIOB aprecia la inclusión en la norma de varias disposiciones que abordan la tecnología y la guía de aplicación que incluye referencias a herramientas y técnicas automatizadas y da más énfasis al escepticismo profesional.</p>	<p>Además de clarificar los requerimientos relacionados con las TI, la guía de aplicación ahora se enfoca en el conocimiento que se requiere y las decisiones que debe tomar el auditor con respecto a la identificación y tratamiento de los riesgos que surgen del uso de las TI. Orientación que incluye detalles sobre el entorno de las TI de la entidad y las diversas complejidades del mismo y, en algunos casos, se ha trasladado a un nuevo Anexo de TI. También se ha incluido el reconocimiento de cuestiones planteadas por los encuestados, como la ciberseguridad dentro del Anexo. También se adicionó un nuevo Anexo para proporcionar cuestiones adicionales para consideración del auditor cuando conoce los controles generales de las TI.</p> <p>En relación con los cambios con respecto al escepticismo profesional en el BFC-315, el IAASB también:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Introdujo un requerimiento para realizar procedimientos de valoración de riesgos de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. • Introdujo un requerimiento de “alejarse” una vez que se hayan realizado los procedimientos de valoración de riesgos, tomando en consideración toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos, ya sea corroborativa o contradictoria con las afirmaciones hechas por la dirección para evaluar si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos proporciona el fundamento adecuado para identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. • Utiliza un lenguaje más explícito y mejora la guía de aplicación para reforzar la importancia de

	<p>ejercitar el escepticismo profesional al realizar procedimientos de valoración de riesgos.</p>
<p><i>Requerimientos y escalabilidad dentro de la norma</i></p> <p>La separación del "qué" (en los requerimientos), del "por qué" y del "cómo" (en la guía de aplicación) en la NIA 315 reescrita, generalmente logra una mayor claridad.</p> <p>El PIOB destaca la importancia de incluir todos los requerimientos en la norma. Además, el PIOB sugiere integrar el concepto de escalabilidad en la norma, en lugar de en la guía de aplicación.</p> <p>Se han señalado por separado en la norma los apartados escalabilidad, así como las consideraciones para entidades menos complejas y se han colocado en la guía de aplicación, proporcionando ejemplos ilustrativos de cómo se aplica la escalabilidad.</p>	<p>Además de los esfuerzos para realizar mejoras con respecto a la comprensibilidad y la complejidad (algunas de las cuales también aplican a la escalabilidad) como se explica en el apartado 12 de los Fundamentos de las Conclusiones, el IAASB acordó:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Presentar apartados de escalabilidad separados bajo un encabezado titulado "escalabilidad", para resaltar e ilustrar la proporcionalidad y escalabilidad de la norma. • En su caso, ilustrar la escalabilidad a través de proporcionar ejemplos contrastantes (es decir, ejemplificar ambos lados del espectro de complejidad).

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® o IFAC®.

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Copyright © Diciembre 2019 por IFAC. Todos los derechos reservados.

El 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', y el logo del IAASB son marcas de IFAC o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC en los E.E. U.U. y en otros países.

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver [permissions](#) o contacte permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iasb.org