



# Reflexiones

Aplicabilidad de la norma internacional de auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC)

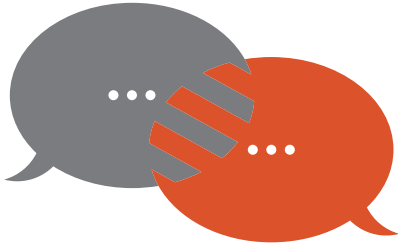


**economistas**

Consejo General

REA **auditores**





## Reflexiones

Aplicabilidad de la norma internacional de auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC)

Noviembre 2024



**economistas**

Consejo General

REA **auditores**



## PRESENTACIÓN

El noventa por ciento de las empresas del mundo son microempresas, pequeñas y medianas y, en Europa y España, los porcentajes son aún mayores. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son de aplicación para todas las entidades auditadas y ha de reconocerse la importancia de este tipo de entidades menos complejas y las necesidades específicas que tienen respecto a la auditoría de cuentas. Para cumplir este objetivo el IAASB publicó, en diciembre de 2023, esta norma pionera para EMC (Entidades Menos Complejas) diseñada específicamente para empresas y organizaciones más pequeñas y menos complejas, a partir de las NIAS, proporcionando el mismo grado de seguridad razonable. El objetivo de IAASB es una aplicación coherente a este tipo de entidades garantizando la comparabilidad y homogeneidad a nivel internacional.

**REA Auditores del Consejo General de Economistas**, consciente de la importancia de esta norma para el mercado de la auditoría de cuentas en España, creó a principios del año 2024, un **grupo de trabajo para el estudio de la Norma**, cuyos miembros son los autores del documento que tengo el placer de presentar, y cuyo cometido ha sido **divulgar el conocimiento de este nuevo estándar mediante seminarios, cursos de formación, conferencias, documentos técnicos, etc., con el objetivo de sensibilizar a los auditores de cuentas y, también, al ICAC, de la importancia de su adopción**. España debe tomar una decisión respecto a la adopción de esta norma, de manera que nuestra normativa no sea diferente a las decisiones que tomen el resto de los países. Su entrada en vigor, para los países que la adopten, está prevista para los estados financieros de las entidades que se inicien a partir del 15 de diciembre de 2025.

A través del REA Auditores-CGE hemos realizado actos públicos con los principales representantes de organismos internacionales del sector de auditoría –IFAC, PIOB, ICAC– para debatir la **importancia de su adopción en España por el supervisor de la actividad** y, también, para que los profesionales conozcan las **ventajas de su aplicación voluntaria en los encargos de auditoría de cuentas que lo permitan**, por su facilidad, comprensión y compatibilidad con un sistema de gestión de la calidad basado en la NIGC-1 y la NIA-ES 320 revisada.

Como veremos a lo largo del documento, la NIA para EMC expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de las NIAS-ES a la fecha actual, de conformidad con el marco normativo regulador de la auditoría de cuentas y, en particular, con principios y criterios contenidos en el mismo; y, además, con un lenguaje claro y dimensionado al perfil de la empresa auditada.

Quiero expresar mi agradecimiento a **Manuel Arias** y a **Gonzalo Ramos** por sus valiosas aportaciones, reflejadas –a modo de introducción– en este documento, las cuales no solo lo enriquecen, sino que además permiten contextualizar la importancia de esta norma.

Esperamos que esta publicación pueda contribuir a un mayor conocimiento de la NIA-EMC, siendo este un tema que se está debatiendo en la actualidad que, unido al nivel de los distintos autores que han participado en este documento, hace que el mismo sea de gran interés para la actividad de la auditoría de cuentas en España. En él hemos plasmado nuestras reflexiones acerca de la bondad de esta norma y su aplicabilidad para aquellas entidades que reúnan la característica de menos complejidad, al tiempo que nos posiciona como firmes defensores de la misma y, por lo tanto, **apoyamos, sin ningún tipo de reservas, su adopción en España**.

**EMILIO ÁLVAREZ PÉREZ-BEDIA**

PRESIDENTE DEL REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (REA-CGE)



## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>9</b>
MANUEL ARIAS .....	9
VICEDIRECTOR RELACIONAMIENTO CON LOS MIEMBROS, IFAC	
GONZALO RAMOS .....	13
EX-SECRETARIO GENERAL PUBLIC INTEREST OVERSIGHT BOARD (PIOB) 2009-2023	
<b>CONTENIDO</b> .....	<b>15</b>
¿CUÁL ES EL OBJETIVO DE ESTAS REFLEXIONES? .....	15
SITUÉMONOS .....	15
ORIGEN .....	15
¿BAJO QUE CRITERIOS ESTÁN CREADAS? .....	16
¿SE PUEDE VER AFECTADA LA GESTION DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA? .....	17
SOBRE LA APLICACIÓN DE LA NORMA .....	17
SOBRE LA POSIBLE ADOPCIÓN DE LA NORMA .....	18
SOBRE LO QUE PODRÍAMOS PERDER: ¿HAY ALGÚN REQUERIMIENTO QUE NO SE CONTEMPLA? (Y SÍ EN LAS NIAS-ES) .....	18
SOBRE LA ESTRUCTURA DE LA NORMA .....	21
ESTRUCTURA DE CADA PARTE .....	22
RIESGOS ACTUALES .....	23
LOS FUTUROS AUDITORES DE CUENTAS: PROBLEMA DE RELEVO GENERACIONAL .....	23
¿ALGUNA NOVEDAD EN EL INFORME DE AUDITORÍA? .....	23
<b>A MODO DE CONCLUSIÓN</b> .....	<b>29</b>
<b>ANEXO: PROPORCIONALIDAD DE LAS NIAS- ES</b> .....	<b>31</b>





---

## INTRODUCCIÓN

MANUEL ARIAS

VICEDIRECTOR RELACIONAMIENTO CON LOS MIEMBROS, IFAC

---

### IFAC y las Normas Internacionales de Auditoría para Entidades Menos Complejas

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) colaboró estrechamente con el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) durante el desarrollo de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) para Entidades Menos Complejas (EMC) y proporcionó una amplia retroalimentación en nombre de los profesionales de todo el mundo. **Nuestro apoyo se basó en la importancia de las entidades menos complejas para todas las economías** y en nuestra comprensión constante de la necesidad urgente de actuar a nivel mundial para abordar el importante **riesgo de fragmentación del ecosistema de normalización internacional** debido a las iniciativas nacionales y regionales. Desde su emisión venimos trabajando con reguladores y nuestros organismos miembros para promover esta norma.

---

### ¿Por qué una NIA separada?

La mayoría de las organizaciones en todo el mundo son pequeñas en tamaño, pero su importancia para las economías y sociedades tanto desarrolladas como en desarrollo es indiscutible. Según la Organización Mundial del Comercio, **las pequeñas y medianas empresas (PYME) representan más del 90% de la población empresarial, entre el 60% y el 70 % del empleo y el 55% del PIB en las economías desarrolladas.** Por lo tanto, las PYME no solo contribuyen significativamente a la economía: SON la economía. IFAC y los emisores de normas profesionales somos muy conscientes de esto.

---

### ¿No era más sencillo llamarla Norma para PYME?

La definición de una PYME tiene un componente muy nacional, por las diferencias en las economías y por las diferencias de las PYME en sus características cualitativas y cuantitativas. El IAASB como emisor, no fue ajeno a la dificultad de no tener parámetros globales sobre esta definición, decidiendo referirse NIA para EMC en lugar de una "NIA para PYME" porque **tiene como objetivo abordar específicamente las necesidades únicas de las empresas menos complejas**, en lugar de la categoría más amplia de PYME que podrían incluir entidades más complejas.

**La norma NIA para EMC se centra en el nivel de complejidad de una empresa, no solo en su tamaño**, lo que significa que está destinada a empresas con operaciones más simples que pueden no requerir todo el rigor de las NIA. Es por esto por lo que a nivel normativo la Norma NIA para EMC define unas características cualitativas, definidas como, actividades y modelo de negocio; estructura organizativa y de propiedad; naturaleza de la función financiera; tecnologías de la información; y marco de información financiera y estimaciones contables. También hace referencia a los modelos

cuantitativos, que son definidos por las jurisdicciones, dado el reconocimiento de la imposibilidad de definir parámetros globales, pero la norma incluyó orientaciones para ayudar a las jurisdicciones que no tienen umbrales que puedan utilizarse como referencia para establecer esos criterios.

---

### ¿En qué contexto se desarrolló la Norma NIA para EMC?

Es importante resaltar el contexto en donde el emisor, IAASB, decidió abordar el proyecto de la Norma NIA para EMC. **Las NIA se percibían como demasiado complejas** para las necesidades de las entidades EMC y sus auditores. A medida que las jurisdicciones comenzaron a desarrollar sus propias normas para auditar entidades menos complejas, surgieron preocupaciones sobre una posible fragmentación y normas divergentes, lo que llevó al IAASB a desarrollar las nuevas NIA para EMC. Esta situación **sin la respuesta del IAASB podía generar una ruptura global en el proceso de adopción de normas internacionales de auditoría con aplicabilidad global**, como se tiene hasta ahora. Algunas jurisdicciones, de Europa y Asia particularmente, habían desarrollado marcos normativos, para entidades menos complejas, por la percepción de complejidad, dificultad y rigurosidad de las normas, que no eran requeridos en algunos tipos de empresas.

En etapas de estudio de la norma, las diferentes partes interesadas destacaban de la necesidad de contar con una norma específica y separada para las auditorías de los estados financieros de las entidades EMC, **para promover el desarrollo económico de diferentes economías, así como el desarrollo y la sostenibilidad de la actividad en todo el mundo**. El establecimiento de normas de auditoría en beneficio del interés público abarca todo el espectro de la economía, incluidas las entidades que son el foco del proyecto de las entidades EMC.

En su proceso de trabajo por el interés público, en su consulta pública, **el IAASB recibió 145 cartas de comentarios sobre el borrador de norma de NIA para EMC**, incluidas de reguladores y autoridades de supervisión de auditoría, emisores de normas de auditoría nacionales, firmas de auditoría, organizaciones del sector público, organizaciones profesionales de contabilidad y otras organizaciones profesionales, académicos e individuos.

---

### ¿Qué factores no podemos perder de vista en la Norma NIA para EMC?

1. **Norma independiente, proporcionada y adaptada** a las necesidades de una auditoría de una EMC, lo que **facilita la navegación** para los profesionales que respaldan estos compromisos.
2. Elaborada sobre la base de las NIA, permitirá a los auditores obtener el mismo nivel de seguridad: **seguridad razonable**.
3. Todos los encargos deben cumplir con los **sistemas de gestión de la calidad y supervisión** de la autoridad de auditoría en la jurisdicción.
4. Mantener la confianza en los informes financieros de las EMC promoviendo la aplicación **consistente de las normas de auditoría** a las auditorías de las EMC.

---

## ¿Por qué una Jurisdicción debería adoptar las NIA para EMC?

La adopción de las NIA para EMC ayudará a que las auditorías de entidades menos complejas sean **más eficaces y eficientes, manteniendo al mismo tiempo una alta calidad**. También promoverá la aplicación uniforme de las normas de auditoría a las EMC y reducirá el riesgo de divergencia jurisdiccional al impulsar la coherencia y la comparabilidad a nivel mundial.

Las NIA y las auditorías realizadas con ellas brindan la confianza que los mercados y los inversores necesitan al tomar decisiones. De manera similar, las NIA para EMC brindarán la misma confianza en los informes financieros de las empresas menos complejas. Con la nueva norma, **los auditores obtienen requisitos y orientación proporcionados, relevantes y centrados que se pueden aplicar fácilmente a las auditorías de entidades menos complejas**.

Algunas jurisdicciones pueden centrarse en el impacto que los auditores pueden ver en sus operaciones cotidianas con una norma simplificada y adaptada a las auditorías de entidades menos complejas. Otras pueden enfatizar que el uso de una norma global, enfocada en las auditorías de entidades menos complejas, ayudará a generar confianza en el mercado y facilitará el acceso a los mercados de capital extranjeros. Otras, también, pueden otorgar un gran valor a la NIA para EMC como facilitador para un mayor desarrollo de la actividad profesional de auditoría y/o pueden concluir que los costos de mantener una norma de auditoría nacional de alta calidad superan los beneficios de adoptar una norma global.

---

## ¿Que está viendo IFAC en el proceso de adopción?

Como todas las normas internacionales, para tomar una decisión sobre la adopción es necesario llegar a un consenso. Como en cualquier norma, es fundamental contar con la aceptación de las partes interesadas. Un consenso claro sobre el "por qué" de la adopción de la NIA para EMC en la jurisdicción es un paso clave para la adopción de la misma. La pregunta del "por qué" y la forma de responderla pueden diferir según la jurisdicción.

Algunos debates que nos hemos encontrado:

- **Marco Legal para las Auditorías:** En algunas jurisdicciones, las leyes y regulaciones locales establecen específicamente que se debe realizar una auditoría de los estados financieros de acuerdo con las NIA. Esto genera que sea necesario determinar si se debe modificar la legislación para permitir el uso de las NIA para EMC.
- **Rol de los emisores:** En numerosos países, los requisitos de auditoría se encuentran establecidos en códigos de comercio o en leyes comerciales que, por lo general, no han sido actualizadas. Los emisores de normas no tienen la autoridad para modificar estas regulaciones. Como resultado, algunos de estos emisores se han visto obligados a iniciar un debate legislativo para identificar las empresas en su jurisdicción que deben someterse a auditoría. Este es un aspecto crucial en cualquier jurisdicción, pero que, lamentablemente, no ha sido revisado en función de los cambios en las economías y en las empresas. Además, es importante señalar que este proceso escapa a la influencia directa del emisor y puede llevar mucho tiempo en resolverse.
- **Umbral de auditoría elevados:** Algunas jurisdicciones tienen históricamente umbrales de auditoría elevados (entidades de interés público), por lo que no se considera necesario cambiar la legislación para adoptar la Norma para EMC.

- **Gestión de la Calidad:** Algunos organismos de supervisión de auditoría no han apoyado la adopción por la percepción de un paquete de normas adicionales que este bajo la responsabilidad de supervisión de inspecciones (posible incremento de empresas bajo supervisión) y alta de recursos técnicos para asignar esta función de supervisión (por ejemplo, número de inspectores o preparación técnica de inspectores para EMC).
- **Confusión para las empresas:** Algunas jurisdicciones han enfrentado el proceso de adopción desde un punto de vista de mercado. La pregunta trata sobre las implicaciones en las empresas, inversores y usuarios, al tener dos ofertas de normas de auditoría. Esta tendencia es argumentada bajo el riesgo de crear una actividad profesional de auditoría de dos niveles y confusión sobre el empresario para entender qué norma de auditoría es aplicable, particularmente por la preocupación de la posible transición dentro y fuera de la norma EMC debido a cambios en la complejidad.
- **Implementación de la Norma:** Algunas jurisdicciones están teniendo un debate sobre el costo de tener dos metodologías de auditoría, junto con la inversión asociada en recursos, tiempo y capital para crear múltiples conjuntos de plantillas, metodologías y programas educativos para diferentes normas. Esto también es justificado sobre la base que La NIA para EMC no difiere significativamente de las NIA existentes y no ofrece beneficios sustanciales en términos de eficiencia, calidad de auditoría o rentabilidad para los profesionales.

---

## ¿En Conclusión?

**Desde IFAC continuaremos impulsando la discusión jurisdiccional para avanzar en la adopción de las normas NIA para EMC.** La norma, como todas las normas del IAASB, fueron emitidas bajo principios de interés público, dando respuesta a la solicitud de múltiples partes interesadas para encontrar una solución global para auditorías en este grupo de empresas y el importante riesgo de fragmentación del ecosistema de normalización internacional debido a las iniciativas nacionales y regionales.

Algunas de las limitaciones que se están destacando en diversas jurisdicciones están influenciadas por deficiencias en el ecosistema, las cuales van más allá de las normativas EMC. Un ejemplo de ello es la falta de actualización en la legislación que establece los grupos empresariales sujetos a auditoría, así como la escasez de recursos en los organismos supervisores para gestionar un nuevo conjunto normativo o para inspeccionar nuevos sujetos, lo cual no está directamente relacionado con la norma, pero forma parte de un debate crucial sobre cómo fortalecer estas entidades

**En los temas técnicos,** no se puede olvidar un factor crítico en las normas NIA para EMC, que es la **escalabilidad**. Las NIA para EMC no reducen la calidad de la auditoría ni necesariamente implican menos trabajo. Se trata de un tipo diferente de auditoría, no de una auditoría menor. Ayuda a los auditores a centrarse en aspectos de la auditoría que son relevantes. Se trata de hacer el trabajo correcto, incluida la cantidad de trabajo, en las áreas correctas y de tener requisitos proporcionados para impulsar ese trabajo. Los requisitos que se basan en los conceptos de las NIA y que son proporcionales a la naturaleza y las circunstancias típicas de una entidad menos compleja.

---

## INTRODUCCIÓN

**GONZALO RAMOS**

EX-SECRETARIO GENERAL PUBLIC INTEREST OVERSIGHT BOARD (PIOB) 2009-2023

La Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas es una iniciativa del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), cuyo **Interés Público** ha sido certificado por el Public Interest Oversight Board en diciembre de 2023. El objetivo de la norma es simplificar y adaptar los procesos de auditoría para entidades de menor tamaño y complejidad. Estas entidades son las más numerosas en nuestro país, y por eso la norma tiene un impacto tan relevante en el Interés Público.

Esta norma busca proporcionar un nivel de seguridad razonable en las auditorías de estas entidades, manteniendo la calidad y eficiencia en los procedimientos. La NIA para EMC está diseñada para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas, excluyendo a aquellas que cotizan en bolsa o poseen características de interés público. Su aplicación será efectiva para auditorías que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2025, permitiéndose su adopción anticipada en las jurisdicciones que así lo decidan.

Las características principales de la NIA para EMC son la **simplificación de requisitos, un enfoque basado en riesgos, y la proporcionalidad de la documentación**: la norma se centra en los aspectos más relevantes de la auditoría, eliminando aquellos que no son aplicables a entidades menos complejas, lo que facilita su implementación; enfatiza la identificación y evaluación de riesgos específicos de la entidad, permitiendo a los auditores concentrarse en áreas clave y optimizar sus esfuerzos; y se reducen los requisitos de documentación, manteniendo la suficiencia para respaldar las conclusiones del auditor, lo que disminuye la carga administrativa.

**El impacto en el Interés Público se centra en tres aspectos.** En primer lugar, el **mantenimiento de la calidad**: a pesar de la simplificación, se asegura que las auditorías realizadas bajo esta norma mantengan los mismos estándares de calidad que las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) y proporcionen el mismo nivel de seguridad razonable sobre los estados financieros. En segundo lugar, y de gran importancia para la profesión, permite una **mayor eficiencia en la auditoría**: al simplificar los procesos, se espera una reducción en el tiempo y los costos asociados a las auditorías de EMC. Finalmente, la norma permite una **mayor accesibilidad a los auditores de pequeñas y medianas firmas a los procedimientos de auditoría** desarrollados en las ISA, permitiendo una aplicación más directa y comprensible de los procedimientos de auditoría.

Felicito al REA por la presentación del documento **“Reflexiones sobre la aplicabilidad de la NIA para las auditorías de estados financieros de entidades menos complejas”**, de gran importancia para la difusión de una nueva norma con un fuerte impacto en el Interés Público.

## **GRUPO DE TRABAJO SOBRE LA NIA PARA EMC DEL REA AUDITORES-CGE**

El siguiente apartado ha sido elaborado por el Grupo de Trabajo creado en REA Auditores-CGE para el estudio de la NIA para Entidades Menos Complejas, cuyos componentes son:

Txema Valdecantos Bengoetxea (COORDINADOR)

Federico Díaz Riesgo

José María Hinojal Sánchez

Gema Martín de Almagro Vázquez

Manuel Orta Pérez

Enrique Valero Aparicio

## CONTENIDO

### ¿CUÁL ES EL OBJETIVO DE ESTAS REFLEXIONES?



VISIÓN GENERAL



CUESTIONES SOBRE SU APLICABILIDAD



APOYO

Pretendemos, por un lado, dar una **visión general** de la norma y plantearnos algunas **cuestiones sobre su aplicabilidad** y, por otro, mostrar **nuestro apoyo** a la misma.

### SITUÉMONOS

- Es una NIA elaborada por la misma institución (**IAASB**) que publicó las NIA que han sido adaptadas en España (NIA-ES).
- El tiempo de gestación ha sido largo y comenzó en **2017**.
- La llamaremos **NIA-EMC**.
- Como en el resto de las NIA, el **PIOB** las ha revisado y ha certificado que cumplen con el proceso acordado y responden al interés público.
- La norma se publicó el 6 de diciembre de **2023** y su entrada en vigor está prevista para ejercicios económicos iniciados con posterioridad a 15 de diciembre **2025**.
- Está en proceso de **estudio** en todos los países, lo cual no debe ser una limitación a su adopción.
- El IAASB ha elaborado un número importante de **guías**; una en concreto sobre el proceso de adopción por los organismos reguladores y corporaciones de auditores. El IFAC ha apoyado la norma y su implantación en cada jurisdicción.

### ORIGEN

- El **volumen enorme de Pymes** tanto a nivel mundial como en España. En España, teniendo en cuenta la memoria del ICAC del ejercicio 2023, el 45,20% de los informes de auditoría corresponden a entidades pequeñas (y el 83,59% a PYMEs).
- La regulación y la normativa técnica de auditoría han alcanzado un **nivel de enorme complejidad** debido a que debe contemplar las problemáticas de empresas de enorme tamaño y complejidad, a nivel mundial, que genera problemas en su aplicación y comprensión (siendo su escalabilidad muy compleja por su estructura de requerimientos y aplicativos).  
Es necesario adoptar medidas que ayuden a eliminar este problema y que se apliquen de forma homogénea a nivel internacional.
- No es una nueva regulación, tampoco una guía, porque, como se indica en la página de IAASB, es una norma *"...Basada en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las auditorías realizadas con esta norma proporcionan el mismo nivel de seguridad que las auditorías elegibles: seguridad razonable"*.

- **Es una norma de auditoría de cuentas global e independiente** diseñada específicamente y hecho a medida de organizaciones más pequeñas o menos complejas (el 99,80% en Europa son Pymes).
- La norma subraya:
  - Compromiso del IAASB de garantizar la credibilidad y confiabilidad de la información financiera en un entorno en el que las auditorías se realizan de forma coherente a nivel mundial.
  - Construida en base a las NIA, proporcionando una seguridad razonable.
- Se han publicado y publicarán **guías y otros materiales** por el IAASB que ayudarán a su conocimiento y aplicación y que están disponibles en la página web del REA Auditores:
  - Diciembre de 2023. *Introducción a la NIA-EMC*.
  - Marzo de 2024. *La necesidad de una NIA-EMC*.
  - 11 de julio de 2024. *Guía complementaria sobre las modificaciones al informe del auditor cuando utilizan la NIA para LCE, sobre el uso de párrafos de énfasis y otros párrafos sobre temas, la presentación de informes sobre otra información y la presentación de informes sobre una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*.
  - 27 de agosto de 2024. *Authority Supplemental Guidance*. Esta guía va dirigida a las autoridades legislativas y regulatorias que implementan la norma, las firmas que desarrollan políticas o procedimientos relacionados y los auditores que determinan si la norma es apropiada para su uso en un trabajo específico.
  - 24 de septiembre de 2024. *Adoption Guide*. Esta Guía ayuda a las jurisdicciones a adoptar las NIA para la LCE.

---

## ¿BAJO QUÉ CRITERIOS ESTÁN CREADAS?

Las partes en las que están divididas se han creado en base a los mismos criterios de diseño que las NIA. Estos son:

- Enfoque basado en los riesgos inherentes, de control y detección.
- Basado en principios, integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, entre otros, no en obligaciones.
- Centrado en lo esperado en la producción o en el trabajo final.
- Estructura intuitiva.
- Clara, comprensible y concisa.
- Utilizar los conceptos esenciales de las NIA de aplicación a este tipo de entidades.



## ¿SE PUEDE VER AFECTADA LA GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA?

Podemos decir con absoluta seguridad que no se puede ver afectada la gestión de la calidad de la auditoría porque, como dice la propia norma con relación a la gestión de la calidad de la firma de auditoría:

*“El socio del encargo deberá ser miembro de una firma de auditoría que aplique las NIGC 1.”*

Y abunda en la consiguiente **guía de aplicación**:

- 1° **Los sistemas de gestión de la calidad**, incluidas las políticas o procedimientos, **son responsabilidad de la firma.**
- 2° **NIGC1, se aplica a todas las firmas que realizan auditorías.** Si las políticas o procedimientos de la empresa establecidos de acuerdo con la NIGC1 exigen una revisión de la calidad del trabajo, se aplica la NIGC2.
- 3° **NIGC2** se ocupa del nombramiento y la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, y del rendimiento y la documentación de la revisión de la calidad del encargo. Por tanto, **no es de aplicación a este tipo de entidades (EMC).**

Y en la Parte 3. **Gestión de la calidad de un encargo**, señala:

*“De acuerdo con la NIGC1, la firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar un SGC para auditorías de estados financieros, que proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que:*

- *La firma y su personal cumplen y llevan a cabo trabajos de acuerdo con los estándares profesionales, y requisitos legales y reglamentarios aplicables; y*
- *Los informes del encargo emitidos sean adecuados en función de las circunstancias”*

Por tanto, toda firma de auditoría debe disponer de un sistema de gestión de calidad basado en la NIGC1 con independencia de los encargos que audite, si bien se simplifican los procedimientos de gestión de calidad del equipo de trabajo en el encargo en relación con la NIA 220 revisada.

## SOBRE LA APLICACIÓN DE LA NORMA

La pregunta es: **¿Como se determina la complejidad o no de la entidad?**

PROHIBICIONES ESPECÍFICAS	CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS	UMBRALES CUANTITATIVOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entidades que cotizan en bolsa</li> <li>• Entidades donde existan características de interés público</li> <li>• Grupos donde participan auditores de componentes excepto si la participación del auditor se limita a la presencia física para un procedimiento de auditoría específico.</li> <li>• O, cuando esté prohibido por las jurisdicciones.</li> </ul>	Características de EMC relacionadas con: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Actividades comerciales y modelo de negocio</li> <li>• Estructura organizacional y de propiedad</li> <li>• Función financiera y TI</li> <li>• Marco de información financiera y estimaciones contables</li> <li>• Proceso de consolidación</li> </ul>	Los fijará el ICAC

## SOBRE LA POSIBLE ADOPCIÓN DE LA NORMA

Consideramos que, como señala la norma en su introducción, **no existe inconveniente alguno en su adopción.**

- Esta norma ha sido diseñada para lograr una seguridad razonable acerca de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (EMC). Es decir, la misma seguridad de las actuales NIA.
- La norma ha sido desarrollada para reflejar la naturaleza y las circunstancias de una auditoría de los estados financieros de una EMC y dar como resultado el desempeño consistente de un trabajo de auditoría de calidad.

**PREMISA 1:** La firma está sujeta a la NIGC1 o a requisitos nacionales que son al menos igual de exigentes.

### PREMISA 2: ¿Cómo se logra un encargo de auditoría de calidad?

- Planificando y realizando el encargo y la presentación de informes sobre el mismo de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- Lograr el objetivo de esta norma implica ejercitar el juicio profesional y mantener el escepticismo profesional.

## SOBRE LO QUE PODRÍAMOS PERDER: ¿HAY ALGÚN REQUERIMIENTO QUE NO SE CONTEMPLA? (Y SÍ EN LAS NIAS-ES)

### ¿QUÉ APARTADOS DE LAS NIA-ES NO ESTÁN CONTEMPLADOS EN LA NIA-EMC?

Figuran en el documento elaborado por el propio IAASB denominado *Proporcionalidad de las NIA a la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas*<sup>1</sup>. Queremos llamar la atención al hecho de que se denominen expresamente proporcionalidad.

No se tienen en cuenta los siguientes apartados de las NIAS-ES:

#### 1. NIA-ES 210 ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

- La **NIA-ES 210 párrafo 18** que trata de las "Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias", no se considera un requisito para las auditorías de una EMC ya que supondría que las mismas están afectas a una mayor complejidad.
- En este párrafo se establece que, en el caso de normas de información financiera complementadas por disposiciones legales o reglamentarias, el auditor debe determinar si hay conflictos entre estas normas y los requisitos adicionales. Hay 2 posibles situaciones:
  - Si hay conflictos, el auditor debe discutir con la dirección la naturaleza de esos requisitos y acordar si se pueden cumplir a través de revelaciones adicionales en los estados financieros.
  - Si la descripción del marco de información financiera aplicable debe modificarse.

1. Proportionality of the ISAs to the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities | IAASB

Si ninguna de estas opciones es viable, el auditor debe decidir si es necesario expresar una opinión modificada de acuerdo con la NIA-ES 705.

- El motivo es que no se considera algo común para incluirlo dentro de las normas de EMC. Se espera que la mayoría de las auditorías de las EMC se realicen bajo información financiera local (FRF) o NIIF para Pymes sin necesidad de leyes o reglamentos adicionales. Y si existen leyes y regulaciones locales que entran en conflicto con los FRF, entonces los organismos locales identificarían esto como parte de su consideración para el uso de las NIA para EMC.

## 2. NIA-ES 230 DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

- La **NIA-ES 230 párrafo 12** "Inaplicación de un requerimiento" no se considera en conformidad con los principios de redacción, requisitos resultantes de circunstancias excepcionales generalmente no están incluidos al no ser de aplicación a las EMC.
- La **NIA-ES 230 párrafo 13** que comenta acerca sobre "Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría", no es considerado como un punto relevante y apropiado para auditorías de EMC.
- Dicha norma explica que en situaciones excepcionales en las que el auditor aplique nuevos procedimientos o llegue a nuevas conclusiones después de la fecha del informe de auditoría, debe documentar: las circunstancias observadas, los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas, junto con sus impactos en el informe de auditoría, y por último, la fecha y las personas responsables de realizar y revisar los cambios en la documentación de auditoría.

## 3. NIA-ES 260 COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

- La **NIA-ES 260 párrafo 12** comenta que cuando el auditor se dirija a un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, determinará si es necesario dirigirse también con la totalidad del órgano de gobierno. La norma descrita no se incluye debido a que, en este tipo de entidades, no se espera que tengan subgrupos.

La NIA indica que, en el caso de empresas que cotizan en bolsa, el auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad sobre el cumplimiento de los requisitos éticos relacionados con la independencia y, en segundo lugar, detallará todas las relaciones y asuntos entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el criterio profesional del auditor, podrían afectar su independencia. No se entiende incluida en la normativa ya que las EIP son entidades excluidas en el ámbito de aplicación.

- La **NIA-ES 260 párrafo 18** "Establecimiento del proceso de comunicación".

En dicha norma se abarca como el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones.

No se aplica en EMC ya que, al ser la estructura de gobernanza relativamente simple, no es probable que se dé una comunicación separada.

- La **NIA-ES 260 párrafo 20** "Formas de comunicación". La norma comenta que el auditor, en los casos requeridos por el párrafo 17, comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos relativos a la independencia.

No se incluye al no ser EIP las EMC.

#### 4. NIA-ES 315 IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL (REVISADA 2019)

- La **NIA-ES 315 párrafo 23** "Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado" no se incluye en la normativa para NIA-EMC.
- En estos casos el auditor podrá realizar las siguientes acciones: determinar si era razonable que la propia entidad hubiera identificado dichas incorrecciones o por qué no las ha llegado a identificar, o evaluar las implicaciones de estos riesgos no identificados para la redacción del informe.
- No aplica, ya que se considera menos probable que una EMC típica tenga procesos formales complicados en torno a la evaluación de riesgos de auditoría.

#### 5. NIA-ES 240 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

- La **NIA-ES 240 párrafo 20** que trata sobre los "responsables del gobierno de la entidad" no es relevante y apropiado para las auditorías de las EMC.
- En esta se explica que a menos que todos los responsables del gobierno de la entidad estén involucrados en la dirección de la misma, el auditor deberá entender cómo estos supervisan los procesos de la dirección para identificar y abordar los riesgos de fraude, así como comprender los controles internos establecidos por la dirección para minimizarlos.
- Se debe a que, debido a la naturaleza de una auditoría para EMC, el uso del trabajo de los auditores internos no se aborda en esta norma por no existir en este tipo de entidades.

#### 6. NIA-ES 501 EVIDENCIA DE AUDITORÍA - CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

- La **NIA-ES 501 párrafo 13** que habla sobre la "Información por segmentos" y dice que no se incluye debido a que esta norma es específica para las entidades cotizadas y que como hemos visto anteriormente, las EMC están excluidas en este sentido.
- Dicha norma explica las maneras por las que el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

#### 7. NIA-ES 505 CONFIRMACIONES EXTERNAS

- La **NIA-ES 505 párrafo 15** trata sobre las "Confirmaciones negativas". Se ha excluido porque, por su propia naturaleza, una confirmación negativa proporciona evidencia de una auditoría menos persuasiva y, por lo tanto, no puede usarse como un único procedimiento sustantivo. Es decir, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurren todas las condiciones descritas en la NIA-ES 505 párrafo 15.

## 8. NIA-ES 560 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

- La **NIA-ES 560 párrafo 15**: “Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor deberá:” no aplica porque en las EMC es poco probable que haya modificaciones de los estados financieros una vez emitidos, lo que requeriría un nuevo informe de auditoría. Es por ello por lo que no se incluye.

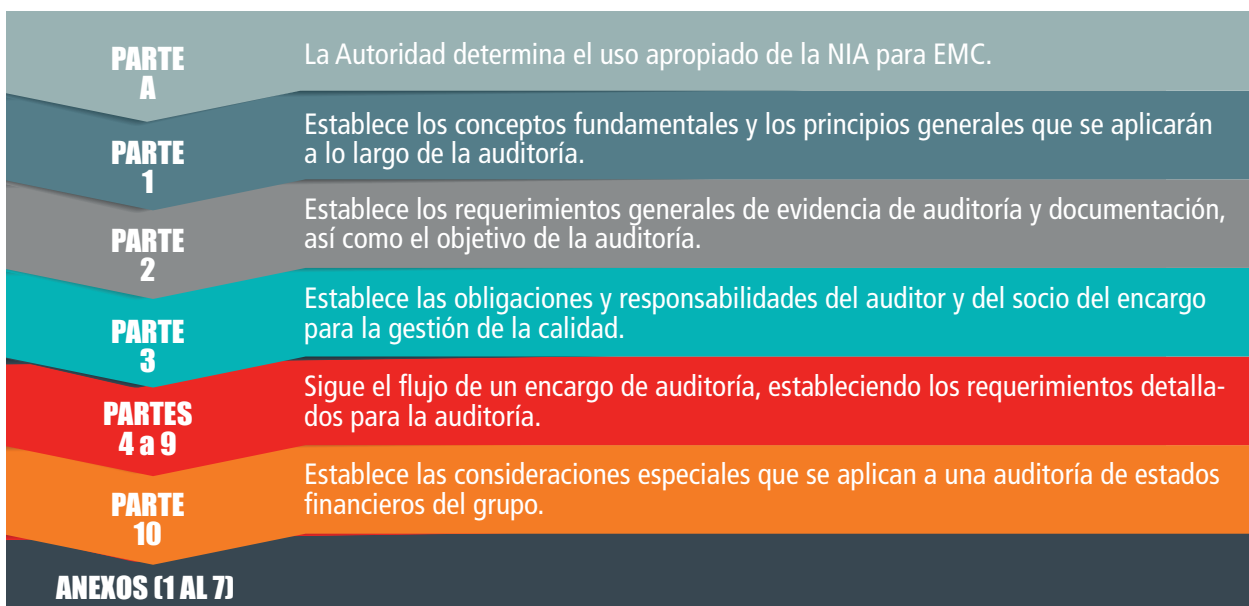
## 9. NIA-ES 700 FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- La **NIA-ES 700 párrafo 30** que aborda las “Cuestiones clave de la auditoría” no aplica para entidades cotizadas.
- La **NIA-ES 700 párrafo 54** que comenta acerca de la información complementaria para los estados financieros, no es un requisito relevante y apropiado para las EMC. Es menos común que este tipo de entidades lleve a cabo información complementaria que no es requerida para presentar en los estados financieros auditados. Por lo tanto, no se ha incluido.

## 10. NIA-ES 705 OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

- La **NIA-ES 705 párrafo 10** “Denegación (abstención) de la opinión”. Esta norma explica que el auditor se abstendrá de emitir una opinión en situaciones excepcionales y poco frecuentes donde existan múltiples incertidumbres. Aunque se haya obtenido evidencia suficiente y adecuada para cada una de estas incertidumbres, si la interacción entre ellas y su posible efecto acumulativo impiden formar una opinión sobre los estados financieros, el auditor no estará obligado a opinar.
- Al ser una situación excepcional como indica la NIA y afectar a la complejidad de la entidad, no están incluidas en la NIA-EMC, sin embargo, se puede incluir cajetín en esta NIA-EMC conforme a la posibilidad de expresarlo conforme al artículo 5 de la LAC.

## SOBRE LA ESTRUCTURA DE LA NORMA



El núcleo central de la auditoría son las partes 4 a 9.



## ESTRUCTURA DE CADA PARTE

La NIA-EMC no tienen la estructura de requerimientos y aplicativos de las NIA, mejorando así su comprensión

### LAS PARTES 1-10 CONTIENEN:

- **Material introductorio** en un recuadro separado que describe el contenido y alcance de esa Parte, sin crear obligaciones adicionales para el auditor.
- **Objetivos** que relacionan los requerimientos de esa Parte con el objetivo general de la auditoría.
- **Requerimientos que deben cumplirse**, salvo que el requerimiento sea condicional y la condición no se cumpla. Estos requerimientos se indican con la palabra "deberá".
- **Material Explicativo Esencial (MEE)** que ofrece explicaciones adicionales relevantes para una subsección o un requerimiento específico. Todo el MEE se presenta en cursiva dentro de recuadros azules separados. Existen dos tipos de MEE: uno introductorio general que contextualiza la sección siguiente y otro específico para el requerimiento directamente anterior. Algunos requerimientos y MEE solo son aplicables cuando hay miembros del equipo de auditoría distintos del socio del encargo. Estos se presentan en un recuadro con el encabezado "Consideraciones cuando hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo".

Comparemos la estructura con las NIAS-ES:

	NIAS PARA EMC	NIAS
AUTORIDAD	AUDITORÍAS DE EMC	TODAS LAS AUDITORÍAS
ESTRUCTURA	UN ESTÁNDAR CON 10 PARTES	37 NORMAS
REQUISITOS PARA ASUNTOS MÁS COMPLEJOS	NO INCLUIDO	INCLUIDO
GUÍA	ADJUNTO AL REQUISITO	AMPLIA Y SEPARADA DE LOS REQUISITOS
EJEMPLOS	CENTRADO EN EMC	AMPLIA GAMA DE ENTIDADES
REQUERIMIENTOS Y MATERIAL APLICATIVO	NO HAY.	SI

## RIESGOS ACTUALES

- **Riesgos de dos "ligas" de auditores de cuentas:** O de tres incluso (4 Big, 7 medianas >50MM y Pymes entre 40,9 al 1,5MM). La aplicación de la NIA-EMC dependerá del encargo considerado como de menos complejidad. Por tanto, cualquier firma de auditoría con independencia de su tamaño, puede aplicar la NIA-EMC y, por ello, la norma no crea dos "ligas".
- **Riesgo de honorarios y calidad.**
  - Más a la baja, sería imposible...
  - No consideramos que se reduzca el trabajo y por tanto el esfuerzo necesario para su realización, sino que nos ayudará en la aplicación y conocimiento de la norma al ser más concreta y/o adecuada para este tipo de entidades.
  - Respecto a la calidad, firma de auditoría y el socio/a del encargo deberá aplicar la NIGC1-ES, es decir, a los encargos en las que se utilice, la calidad del trabajo está garantizada, al desarrollarse con los mismos estándares.
- **La confianza de los usuarios de la información financiera ¿puede verse afectada?**
  - El IAASB órgano emisor de la norma y la IFAC, que la ha apoyado en todo momento, nos indican que proporciona el mismo nivel de seguridad que una auditoría realizada con las NIA: garantía razonable y mantiene la confianza en los informes financieros.
  - Ayudará a los auditores.

## LOS FUTUROS AUDITORES DE CUENTAS: PROBLEMA DE RELEVO GENERACIONAL

- ¿Cómo lo pueden ver al incorporarse a la actividad?
  - Una norma con un diseño que les ayudará a entender la auditoría de cuentas y su aplicación práctica.
  - Una estructura intuitiva (en 10 apartados), y
  - De lectura asequible, ya que se desarrolla en 158 páginas, y su conocimiento les servirá de base para las NIA.

## ¿ALGUNA NOVEDAD EN EL INFORME DE AUDITORÍA?

**Ninguna.** El contenido del informe de auditoría es el mismo, con la excepción de las cuestiones clave de auditoría no contempladas en la NIA-EMC.

En el párrafo de "Fundamento de la opinión" se debe mencionar que el trabajo realizado es en base a esta norma, aunque podría proponerse en la adaptación de la NIA-EMC para contemplar el artículo 5 de la LAC. Aunque consideramos que no es necesario por las características de este tipo de entidades y de acuerdo con el alcance del apartado 5 de la NIA-ES 701.

Además, ofrece una serie de tablas que ayudan considerablemente a la formación de la opinión y redacción de informe.

Por ejemplo:

TABLA C				
CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS EN LAS QUE LA				
OPINIÓN DEL AUDITOR DEBE SER MODIFICADA	PÁRRAFO REF.	CALIFICADA / SALV.	ADVERSA	DENEGADA
<b>SALDOS DE APERTURA</b>				
El auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada con respecto a los saldos iniciales.	4.5.4.	✓		✓
El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que los saldos iniciales contienen una incorrección que afecta significativamente los estados financieros del período corriente, y que el efecto de la incorrección no se contabiliza adecuadamente o no se presenta o revela adecuadamente.	4.5.5.	✓	✓	
El auditor concluye, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que las políticas contables del ejercicio corriente no se aplican de manera consistente en relación con los saldos de apertura de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o que un cambio en las políticas contables no se contabiliza adecuadamente o no se presenta o revela adecuadamente, de acuerdo con el marco de información financiera.	4.5.6.	✓	✓	
La opinión del auditor predecesor con respecto a los estados financieros del período anterior incluyó una modificación que sigue siendo relevante y significativa para los estados financieros del período actual.	4.5.3.			
<b>INCUMPLIMIENTO DE LAS LEYES Y REGLAMENTOS</b>				
No se puede obtener información suficiente sobre presuntos incumplimientos.	7.4.26.	✓		✓
El auditor concluye que el incumplimiento identificado o sospechado tiene un efecto significativo en los estados financieros y no se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros.	7.4.27	✓	✓	
La dirección o los responsables del gobierno corporativo impiden al auditor obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser importante para los estados financieros.	7.4.27.	✓		✓
El auditor no puede determinar si el incumplimiento se ha producido debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o los responsables del gobierno corporativo.	7.4.27.	✓		✓



TABLA C				
CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS EN LAS QUE LA OPINIÓN DEL AUDITOR DEBE SER MODIFICADA				
	PÁRRAFO REF.	CALIFICADA / SALV.	ADVERSA	DENEGADA
<b>CONFIRMACIONES EXTERNAS</b>				
El auditor concluye que la negativa de la dirección a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o que el auditor es incapaz de obtener información pertinente y fiable evidencia de auditoría de procedimientos de auditoría alternativos.	7.3.24.	✓		✓
El auditor no puede realizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la existencia y condición del inventario.	7.4.21.	✓		✓
<b>LITIGIOS Y RECLAMACIONES</b>				
La dirección se niega a dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con el asesor legal externo de la entidad, o el asesor legal externo de la entidad se niega a responder adecuadamente a la carta de consulta, o se le prohíbe responder; y el auditor es incapaz de obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada mediante la realización de procedimientos de auditoría alternativos.	7.4.25	✓		✓
<b>EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO</b>				
Los estados financieros se han preparado utilizando la base contable de la empresa en funcionamiento, pero, a juicio profesional del auditor, el uso por parte de la dirección de la base contable de la empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros es inapropiado.	7.4.1. / 8.5.7.		✓	
<ul style="list-style-type: none"> <li>No se revele adecuadamente la existencia de una incertidumbre importante en los estados financieros.</li> <li>En esta circunstancia, la sección de base para la opinión con salvedades (o adversas) indicará que "existe una incertidumbre material que puede arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como preocupación y que la situación financiera</li> </ul>	7.4.4 / 8.5.8.	✓	✓	
Al evaluar la valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el período es inferior a doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, y la dirección no realiza ni extiende su valoración, lo que lleva a que el auditor no pueda obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada.	7.4.2.	✓		✓

## REFLEXIONES SOBRE LA APLICABILIDAD DE LA NIA PARA EMC

TABLA C

CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS EN LAS QUE LA  
OPINIÓN DEL AUDITOR DEBE SER MODIFICADA

PÁRRAFO REF.

CALIFICADA / SALV.

ADVERSA

DENEGADA

## HECHOS POSTERIORES

Los hechos llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe del auditor, pero antes de la fecha en que se emiten los estados financieros, y la administración no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor cree que deben modificarse.

8.4.6.

✓

✓

✓

## REPRESENTACIONES ESCRITAS

El auditor concluye que las declaraciones escritas requeridas por esta norma no son confiables.

8.6.5.

✓

✓

La dirección no proporciona una o más de las representaciones escritas solicitadas.

8.6.6.

✓

✓

El auditor concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la gestión como para que las declaraciones escritas requeridas por el punto 8.6.1. (a)– (c) no son fiables.

8.6.7.

✓

Cuando la dirección no proporcione las declaraciones escritas requeridas por los párrafos 8.6.1. (a)–(c).

8.6.7.

✓

## CIFRAS COMPARATIVAS

Se presentan las cifras correspondientes, el informe del auditor sobre el período anterior, tal como se emitió anteriormente, incluyó una opinión con salvedades, una renuncia de opinión o una opinión adversa y el asunto que dio lugar a la modificación no está resuelto.

9.7.6

✓

✓

✓

El párrafo de la Base para la Modificación deberá:

(a) referirse tanto a las cifras del período en curso como a las cifras correspondientes en la descripción del asunto que da lugar a la modificación cuando los efectos o posibles efectos del asunto en las cifras del período actual sean significativos; o

(b) en otros casos, explicar que la opinión de auditoría ha sido modificada debido a los efectos o posibles efectos del asunto no resuelto en la comparabilidad de las cifras del período corriente y las cifras correspondientes.

TABLA C

CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS EN LAS QUE LA  
OPINIÓN DEL AUDITOR DEBE SER MODIFICADA

PÁRRAFO REF.

CALIFICADA / SALV.

ADVERSA

DENEGADA

## OTRAS CIRCUNSTANCIAS

El auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada.

8.5.6.

✓

✓

Los estados financieros preparados de acuerdo con los requisitos de un marco de presentación razonable no logran una presentación razonable.

9.3.2.

✓

Los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de cumplimiento y, en casos extremadamente raros, circunstancias, el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que dichos estados financieros son engañosos.

9.3.3

✓

✓

✓



## A MODO DE CONCLUSIÓN

### “MENOS COMPLEJA” ES LA ENTIDAD AUDITADA, NO LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

Es de destacar la inclusión de la consideración de entidades menos complejas en las NIA, es decir, el IAASB reconoce la importancia de esas entidades y sus necesidades específicas de auditoría de cuentas.

El aplicativo **A241 de la NIA-ES 315** señala que: *“En el caso de auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación pueden ser sencillas y relativamente breves. La forma y extensión de la documentación del auditor depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirvieron de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cada uno de los factores de riesgo inherente que se tuvo en cuenta al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.*

*Ejemplo: En las auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores de auditoría.*

### ¿ESTÁ LA NIA-ES 315 R RECONOCIENDO LA EXISTENCIA DE ENTIDADES MENOS COMPLEJAS?

A241. En el caso de **auditorías de entidades menos complejas**, la forma y extensión de la documentación pueden **ser sencillas y relativamente breves**.

La forma y extensión de la documentación del auditor depende de: ...

- la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad,
- así como de su sistema de control interno,
- de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría.

**No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento.**

---

## ¿Y LA NIA-ES 220 R EN SU REQUERIMIENTO 8 TAMBIÉN?

### GRADUACIÓN

Los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría. Por ejemplo:

Cuando una auditoría es realizada en su totalidad por el socio del encargo, lo que puede darse en una **auditoría de una entidad menos compleja**, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de otros miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartados A13-A14)

Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo, o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de algunos procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo.

Además, el término auditoría de una entidad menos compleja, no aparece su definición en el "Glosario de términos" que figura en la RICAC del 11.04.2024.

## ANEXO: PROPORCIONALIDAD DE LAS NIAS-ES

NIA-ES	TEXTO NIA-ES	MOTIVO QUE JUSTIFICA SU NO INCLUSIÓN EN LA NIA-EMC
<p>NIA-ES 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría</p>	<p>Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo.</p> <p>Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias</p> <p>18. Si existen disposiciones legales o reglamentarias que complementen las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, el auditor determinará si hay algún conflicto entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales. Si existen conflictos de este tipo, el auditor discutirá con la dirección la naturaleza de los requerimientos adicionales y acordará si:</p> <p>a) los requerimientos adicionales pueden cumplirse mediante revelaciones de información adicionales en los estados financieros; o</p> <p>b) la descripción del marco de información financiera aplicable realizada en los estados financieros puede modificarse en consecuencia.</p> <p>Si ninguna de las actuaciones anteriores es posible, el auditor decidirá si es necesario expresar una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada).</p>	<p>La NIA-EMC no debería aplicarse y por tanto quedarían excluidas, las entidades afectas a un marco normativo más complejo.</p> <p>Por este motivo dicho apartado se omite.</p>
<p>NIA-ES 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría</p>	<p>Marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias: otras cuestiones que afectan a la aceptación</p> <p>19. Si el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, el auditor aceptará el encargo de auditoría sólo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartado A37)</p> <p>(a) que la dirección acepte revelar la información adicional en los estados financieros que sea necesaria para evitar que éstos induzcan a error; y</p> <p>(b) que en los términos del encargo de auditoría se disponga:</p> <p>(i) que el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya un párrafo de énfasis para llamar la atención de los usuarios sobre las revelaciones de información adicionales, de conformidad con la NIA 706 (Revisada)<sup>4</sup>; y</p> <p>(ii) que salvo que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que en la opinión del auditor sobre los estados financieros se empleen las frases “expresan la imagen fiel”, o “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” de conformidad con el marco de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre los estados financieros no incluya dicha frase.</p>	<p>Como se indica en la adaptación de la NIA a la NIA-ES:</p> <p>Lo dispuesto en los apartados 19 a 21 siguientes solo es de aplicación en determinados supuestos no contemplados en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, con carácter general. Sólo resultará de aplicación en la medida en que futura normativa específica contemple circunstancias como las descritas.</p> <p>Por este motivo no es aplicación la NIA-EMC a este tipo de entidades.</p>

## REFLEXIONES SOBRE LA APLICABILIDAD DE LA NIA PARA EMC

NIA-ES	TEXTO NIA-ES	MOTIVO QUE JUSTIFICA SU NO INCLUSIÓN EN LA NIA-EMC
NIA-ES 230. Documentación de auditoría	<p>Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría</p> <p>13. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor documentará:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) las circunstancias observadas;</li> <li>(b) los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y</li> <li>(c) la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.</li> </ul>	Se considera que, para las EMC, son circunstancias excepcionales y por ello no contemplados en la NIA-EMC.
NIA-ES 260 (Revisada) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	<p>Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad</p> <p>12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno.</p>	La NIA-EMC es aplicable a entidades con una estructura de propiedad sencilla y coincide con el órgano de control de la misma. En este caso la estructura de control es más compleja y por ello no es de aplicación este párrafo.
NIA-ES 260 (Revisada) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	<p>La independencia del auditor</p> <p>17. En el caso de entidades cotizadas, será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad:</p>	No se considera este párrafo por ser una obligación de información a las entidades cotizadas.
	<p>El proceso de comunicación</p> <p>Establecimiento del proceso de comunicación</p> <p>18. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones.</p> <p>Formas de comunicación</p> <p>20. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.</p>	La aplicación de la NIA-EMC es en entidades cuya gobernanza es sencilla. Por ello no se tienen en cuenta estos párrafos.
NIA-ES 315 (Revisada) Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	<p>23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) determinará si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtendrá conocimiento del motivo por el que el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y</li> <li>(b) considerará las implicaciones para la evaluación por el auditor del apartado 22(b).</li> </ul>	No se considera este párrafo porque se entiende que la EMC no tenga procesos formales complicados en torno a la evaluación de los riesgos.



NIA-ES	TEXTO NIA-ES	MOTIVO QUE JUSTIFICA SU NO INCLUSIÓN EN LA NIA-EMC
<p>NIA-ES 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</p>	<p><b>Responsables del gobierno de la entidad</b></p> <p>20. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos.</p>	<p>La aplicación de la NIA-EMC es en entidades cuya gobernanza es sencilla. Por ello no se tiene en cuenta este párrafo.</p>
<p>NIA-ES 501</p> <p>Evidencia de auditoría - consideraciones específicas para determinadas áreas (NIA-ES 501)</p>	<p><b>Información por segmentos</b></p> <p>13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante:</p>	<p>La NIA-EMC no se puede abordar cuando la entidad tenga que informar por segmentos.</p> <p>Por dicho motivo no se considera este apartado.</p>
<p>NIA-ES 505</p> <p>Confirmaciones externas</p>	<p><b>Confirmaciones negativas</b></p> <p>15. Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurren todas las siguientes condiciones:</p>	<p>Las confirmaciones negativas pueden emplearse para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable si se dieran conjuntamente las cuatro circunstancias siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se han calificado de bajos el riesgo inherente y el de control.</li> <li>• Existe un número elevado de saldos de pequeño importe.</li> <li>• No se espera un número elevado de errores.</li> <li>• El auditor no tiene razón alguna para considerar que los terceros van a hacer caso omiso a este tipo de petición.</li> </ul> <p>Por lo anterior no se espera que se utilicen en EMC y se omite el apartado.</p>
<p>NIA-ES 700 (REVISADA)</p> <p>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.</p>	<p><b>Cuestiones clave de la auditoría</b></p> <p>30. En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.</p>	<p>La NIA para EMC no se podrá utilizar en entidades cotizadas.</p> <p>Por dicho motivo se omite este párrafo.</p>
<p>NIA-ES 705 (REVISADA)</p> <p>Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente</p>	<p><b>Denegación (abstención) de opinión</b></p> <p>El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros ebido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.</p>	<p>Ante el conocimiento de la existencia de múltiples incertidumbres no debe utilizarse la NIA-EMC.</p> <p>Por dicho motivo no se considera este apartado.</p>



EDITA: REA Auditores - Consejo General de Economistas de España

ISBN: 978-84-18495-90-8

Diseño y maquetación: desdezero, estudio gráfico

Imprime: Gráficas Menagui



economistas

Consejo General

REA auditores

Nicasio Gallego, 8

28010 Madrid

Tel: 91 432 26 70

[www.economistas.es](http://www.economistas.es)