

Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 58 – año 29

LA IMPLEMENTACIÓN DE NIA-EMC: UN CAMBIO IMPORTANTE EN LA AUDITORÍA PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS

Autoras

**ANGELA JIMÉNEZ-MONTAÑÉS
SUSANA VILLALUENGA-DE GRACIA**

Angela.jimenez@uclm.es

Universidad de Castilla La Mancha

Dra. Dña. M^a Angela Jiménez-Montañés

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Castilla La Mancha.
- Profesora Titular de UCLM. Auditora de Cuentas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas de España (ROAC).
- Experto Contable acreditado por el Consejo General de Economistas.

Dra. Dña. Susana Villaluenga-de Gracia

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Castilla-La Mancha.
- Profesora del Área de Economía Financiera y Contabilidad en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo en dicha Universidad desde 1999

Publicación:

- Presentado el 17/03/2023
- Aprobada el 16/08/2023
- Publicado en Septiembre del 2023

LA IMPLEMENTACIÓN DE NIA-EMC: UN CAMBIO IMPORTANTE EN LA AUDITORÍA PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS

IMPLEMENTATION OF NIA-EMC: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES FOR AUDITING LESS COMPLEX ENTITIES

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Complejidad empresarial y las EMC
 - 2.1. Entidades menos complejas versus PYME
 - 2.2. La caracterización cualitativa de las EMC: La complejidad.
3. Implicaciones de la Norma Internacional para EMC
4. Matriz de riesgos de las EMC
5. El informe de auditoría para las EMC
6. A modo de conclusión y resumen
7. Trabajos citados

Palabras clave:

Auditoría; NIA; Entidades Menos Complejas; Estados financieros.

Keywords:

Audit; ISAs; Less Complex Entities; Financial Statements.

Resumen

La futura implementación NIA de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA-EMC) supone un cambio importante para el ámbito de la auditoría y para este tipo de entidades. En este trabajo se pretende analizar su ámbito de aplicación, así como los aspectos más novedosos y relevantes del texto. En el futuro será importante considerar cómo se aplican estos objetivos en la realidad y su adecuación para cumplir con las necesidades de los usuarios y del mercado, así como los desafíos que los auditores pueden enfrentar al intentar alcanzar estos objetivos en la práctica, especialmente tratándose de este tipo de entidades.

Abstract

The upcoming implementation of ISA Financial Statements for Less Complex Entities (ISA-LCE) signifies a significant change in the auditing field and for entities falling under this category. The purpose of this paper is to analyze the scope of its application as well as its most relevant and innovative aspects. It will be crucial to consider how these objectives are put into practice and their appropriateness in meeting the users' and market needs, as well as the challenges that auditors may encounter in achieving these objectives in practice, especially in the case of these entities.

1. Introducción

En julio de 2021 el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) presentó un borrador en fase de consulta sobre la Norma Internacional de Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (EMC o LCE, por sus siglas en inglés), que estuvo abierto a consulta hasta el 31 de enero de 2022 (IAASB, 2021).

La implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ha sido objeto de debate desde que se inició el proceso de revisión de estas. La encuesta realizada, entre 2011 y 2012, por el IAASB a las Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) en varios países ha resaltado la necesidad de una mayor escalabilidad de los requerimientos dentro de las NIA y la preocupación por los requerimientos de documentación y ciertas normas en entornos de PYME. Por lo tanto, es crucial la aprobación de una NIA que aborde la implementación de estas normas en este tipo de entidades, de acuerdo con sus necesidades específicas. Esta norma aseguraría que las NIAs sean consideradas como proporcionales y escalables para las auditorías de todos los tamaños y complejidades, tal y como se reconoció en la Estrategia del IAASB para 2015-2019.

En el Borrador de la NIA-EMC, el IAASB ha preferido hablar de EMC y no de PYMES, debido a que se ha utilizado el término de complejidad de la entidad en lugar de su tamaño, ya que en el entorno económico actual se pueden identificar entidades pequeñas pero complejas y otras que no son consideradas PYMES pero que pueden ser consideradas menos complejas. Sin embargo, no existe una definición clara y universalmente aceptada de lo que se considera una entidad menos compleja, lo que puede dificultar la identificación y selección de casos de estudio relevantes para la aplicación de la norma en cuestión. Ello es una limitación importante en la implementación de la norma y una razón por la que se han definido características cualitativas para identificar las EMC.

En el Borrador de NIA-EMC (BNIA-EMC), el IAASB ha definido una entidad menos compleja (EMC) de acuerdo con una serie de características cualitativas (concentración de la propiedad y dirección, complejidad de la transacción, registro simple, pocos controles internos, etc.), a diferencia de los criterios utilizados para determinar una PYME, en su mayor parte de carácter cuantitativo (total de activo, cifra de negocios o número de empleados). Además, es importante tener en cuenta que la definición no es exhaustiva y no es la única forma de identificar una entidad menos compleja, ni una PYME. El IAASB también ha reconocido que estas características cualitativas pueden variar en función de la industria o el sector de la entidad. Como resultado, una de las principales cuestiones que surgen es la falta de una definición clara y universalmente aceptada de lo que se considera una entidad menos compleja, lo que puede dificultar la identificación y selección de casos de estudio relevantes para la aplicación de la norma en cuestión.

Además, del ámbito de aplicación, dada la dificultad para definir EMC y las diferencias en la interpretación y aplicación de las características cualitativas en diferentes industrias o sectores, el Borrador de BNIA-EMC contempla otra serie de cuestiones a tener en cuenta para el auditor, que supondrá una mayor eficiencia y efectividad en la auditoría y mayor transparencia, pero también introducirá cambios en los procedimientos de auditoría, los informes y la comunicación con los clientes, y cómo estas implicaciones pueden variar según el tamaño y la complejidad de la entidad.

El objetivo de este estudio es analizar la NIA para las EMC, su delimitación y aplicación mediante el estudio pormenorizado del BNIA-EMC sometido al análisis crítico en la comprensión y aplicación efectiva de la norma. A pesar de que la metodología utilizada no permite una validación empírica de los resultados, el trabajo proporcionará una mejor comprensión de la Norma Internacional y su aplicación a las EMC, lo que puede contribuir a la

literatura existente y proporcionar una base sólida para futuras investigaciones empíricas.

2. Complejidad empresarial y las EMC

2.1. Entidades Menos Complejas versus PYME

El Borrador de la NIA-EMC define las EMC como "aquellas cuya naturaleza son más simples y claras" (IAASB, 2021, págs. secc. 1, ap. 3), con una caracterización cualitativa, basada en su tamaño reducido, estructura organizativa sencilla (menos niveles jerárquicos y menos departamentos), gestión menos compleja, menor regulación o menos estricta, por su menor impacto en el entorno económico y social, mayor flexibilidad, con capacidad de adaptación al entorno y cercanas a las necesidades y demandas de usuarios y clientes. Es importante tener en cuenta que, aunque pueden existir similitudes entre las EMC y las PYMES, no siempre son entidades coincidentes.

Sin embargo, cuando hablamos de PYME nos referimos a su tamaño y no a su complejidad y para ello, en el ámbito de la UE, se tiene como criterio el que se recoge en el artículo 2 del Reglamento n. 651/2014 de la Comisión (Reglamento (UE) nº651/2014, 2014), donde se definen los límites objetivos en términos financieros y de número de empleados.

El texto define los tipos de empresa estableciendo un método transparente para calcular los límites financieros y el número de empleados. Para pertenecer a una categoría se debe cumplir el límite de número de empleados y no superar la cifra de volumen de negocio o la de balance general. En concreto, en el mencionado artículo se indica lo siguiente:

Tabla 2. Criterios para la aplicación de una auditoría PYME

Criterio	Umbral
Importe neto de la cifra de negocio	Supere los 5.700.000 euros
Número medio de empleados durante el ejercicio	Mayor de 50
Cifra total de las partidas del activo	Superior a 2.850.000 euros

El IAASB ha preferido utilizar el término EMC en lugar de PYMES para enfatizar la complejidad de la entidad en lugar de su tamaño, ya que existen entidades pequeñas pero complejas y entidades más grandes que pueden considerarse menos complejas.

Si ponemos en relación las EMC con las PYME podemos señalar en que las primeras se diferencian en la menor organización, menor grado de formalidad en los procesos y políticas, menor tamaño y alcance, menor complejidad contable y fiscal, y mayor dependencia de la economía local y regional, lo que las hace vulnerables a los cambios¹, y menor capacidad de innovación debido a sus recursos limitados, en este sentido, las PYMEs pueden ser más innovadoras en algunos casos, debido a su capacidad para adaptarse rápidamente a los cambios y a su enfoque en nichos de mercado específicos una entidad puede ser calificada como PYME y no como EMC.

¹ Estas entidades tienen una menor capacidad de adaptación a los cambios del mercado, ya que cuentan con menos recursos y flexibilidad en sus operaciones. Esto puede dificultar su capacidad para competir con otras empresas en el mercado, especialmente con aquellas que son más grandes y tienen más recursos para afrontar los cambios en el entorno empresarial. Además, las EMC pueden enfrentar mayores desafíos en términos de innovación y desarrollo de nuevos productos o servicios, lo que también puede afectar su competitividad en el mercado.

2.2. La caracterización cualitativa de las EMC: la complejidad

La **complejidad** de la organización no es fácil de identificar y su conceptualización se encuentra delimitada por un conjunto de elementos y condiciones que no varían de la misma manera e intensidad en todas las organizaciones. En tal sentido, la complejidad no sólo se refiere a un problema de cantidad de componentes y las relaciones entre ellos sino también responde a la dificultad de evaluar o entender los aspectos más esenciales del diseño organizativo y de la naturaleza o tipo de trabajo llevado a cabo en la organización, necesario para satisfacer las exigencias del entorno donde se desenvuelve. De manera que la complejidad de una organización no solo se refiere a la cantidad de componentes y relaciones entre ellos, sino también a la capacidad de entender y evaluar los aspectos más esenciales del diseño organizativo y el tipo de trabajo que se lleva a cabo para satisfacer las demandas del entorno en el que opera.

En la bibliografía existen diferentes valoraciones sobre la complejidad de una organización. Thomson (Thompson, 1994) argumenta que la complejidad organizativa se relaciona con la cantidad de elementos que conforman la organización, la interdependencia que existe entre ellos y las acciones tomadas para coordinar e integrar adecuadamente las partes. Jensen y Heckling (Jensen & Heckling, 1995) identifican esta complejidad con la **distribución y gestión del conocimiento específico necesario para la toma de decisiones**, de manera que una entidad es compleja cuando la información relevante está en mano de unos pocos con independencia del tamaño de la organización. Otros autores, entre los que se encuentran, Hall, Johnson y Haas (1967), Donnelly, Gibson y Ivancevich (2001), Robbins (2005) Zapata y Caldera (2008) consideran que las variables básicas que **determinan la complejidad** de una organización son tres:

- *Diferenciación horizontal*: grado de diferencia entre las unidades de una organización de la empresa, determinada por factores como las habilidades y características de los empleados, la naturaleza de las tareas que realizan, el criterio de división departamental y el número de objetivos planificados para un período concreto. Cuanto mayor sea la diferencia entre estas unidades, mayor será la complejidad organizativa y la necesidad de controles. Con un mayor número de empleados, también hay una mayor especialización y separación de funciones, lo que puede requerir la implementación de controles internos. Esto es particularmente cierto en las empresas de tamaño grande, ya que en las pequeñas empresas las diferencias suelen ser menos notables.
- *Diferenciación vertical o jerárquica*: mayores niveles jerárquicos, implica mayor complejidad.
- *Dispersión espacial*: grado de dispersión geográfica y física entre los miembros de una organización, así como el grado en el que las instalaciones están localizadas y dispersas física o espacialmente; a mayor dispersión mayor complejidad.

En una publicación *Accountancy Europe* (Accountancy Europe, 2018) se puede encontrar una aproximación al **concepto de EMC**. Según la publicación, una entidad pequeña o menos compleja se caracteriza por presentar una o varias de las siguientes características específicas:

- *Gobierno de la entidad*: en una entidad pequeña o menos compleja, el gobierno de la organización suele estar muy involucrado en el desarrollo de la actividad, y normalmente no se identifican ejecutivos ni directivos. Además, el grupo de *stakeholders* suele ser reducido en comparación con

empresas más grandes y complejas. En este tipo de entidades, el propietario o propietarios suelen tener un papel predominante en la toma de decisiones y la gestión diaria de la organización.

- *Entorno de negocio y control interno*: En una entidad pequeña o EMC menos compleja, el modelo de negocio es fácil de entender y no presenta dificultades en relación con el entorno del riesgo y de los activos. La documentación de referencia y de procedimientos es accesible y fácil de entender, así como los procesos que representa. Aunque el entorno de control es fácilmente comprensible, no se identifica claramente la segregación de funciones y el establecimiento de los diferentes procedimientos que deben seguirse siguiendo los modelos de control interno, como puede ser la aplicación del Modelo COSO (COSO, 2014), el cual es ampliamente conocido a nivel internacional.
- *Proceso contable*: En una entidad pequeña o menos compleja, el proceso contable debe ser simplificado debido a que el número de transacciones y operaciones realizadas por la organización son de pequeña escala. En consecuencia, la elaboración y presentación de la información financiera se simplifica en comparación con empresas más grandes y complejas.

El Borrador de la NIA-EMC ha concretado las características cualitativas de una EMC son las siguientes (apartados A.8-A.9, en la parte A del BNIA-EMC), identificadas en los distintos ámbitos (IAASB, 2021):

- *Actividades comerciales y modelo de negocio e industria*. Tanto uno como otro concepto está bien definido para la industria y los productos o servicios no dan lugar a un **riesgo**

generalizado de obsolescencia tecnológica, responsabilidad legal o riesgo de reputación.

- *Estructura organizacional*, clara y sencilla. Las actividades comerciales de una entidad comprenden **pocas líneas de negocios y productos**, requieren **pocos empleados involucrados** en funciones para la presentación de informes financieros.
- *Estructura de propiedad o de supervisión*.
 - a. Una entidad con propietario-gerente, es decir, de un solo propietario-gerente o con concentración de propiedad y dirección en un pequeño número de individuos.
 - b. Todos los responsables del gobierno de la entidad están involucrados en la dirección de la entidad. No se incluyen normalmente miembro o miembros del gobierno corporativo independientes y externos.
- *Regulación o supervisión regulatoria*.
 - c. Las operaciones no están sujetas a un mayor grado de regulación o supervisión regulatoria.
- *Transacciones y procesamiento de información*.
 - d. Transacciones claras o sencillas que resultan de pocas líneas de negocio o productos, que requieren un mantenimiento de registros sencillo y pocos controles internos.
 - e. Pocos niveles de dirección con responsabilidad de una amplia gama de controles, muchos controles pueden ser aplicados directamente por la dirección.
 - f. Poco personal, muchos con una amplia gama de funciones y poco personal involucrado en funciones relacionadas con la presentación de información financiera.

- g. Si la entidad utiliza una organización de servicios relevantes para la información financiera, el servicio procesa transacciones que son claras y sencillas y que se anticipa que el auditor podrá obtener evidencia de auditoría necesaria sin dificultad a partir de los registros disponibles. Para obtener evidencia, el auditor puede acceder directamente a los registros contables relevantes con la finalidad de obtener evidencia suficiente y adecuada y no necesitará depender de informes de eficacia operativa de los controles de la entidad que proporciona los servicios.
- *El entorno de las TI y los sistemas de TI de la entidad.*
 - h. La entidad utiliza software comercial sin modificaciones o con modificaciones limitadas.
 - i. La estructura organizativa de las TI es clara y sencilla; la entidad puede no tener recursos dedicados a las TI, pero puede tener una persona asignada con la función de administrador con el objetivo de otorgar acceso a los empleados o instalar actualizaciones proporcionadas por el proveedor.
 - j. Las aplicaciones de las TI de la entidad realizan controles de procesamiento de información automatizados, si bien, las transacciones subyacentes por su naturaleza son claras o sencillas. El procesamiento de las transacciones implica el uso de software comercial sin modificaciones o modificaciones limitadas que es parte del paquete de software de contabilidad de la entidad o que proporciona una interfaz simple con el paquete de software de contabilidad de la entidad.

- *Las estimaciones contables de la entidad.*
 - k. Estimaciones contables de valor razonable que utilizan precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos idénticos. Estas entradas están fácilmente disponibles y son observables.
 - l. Las estimaciones tienen un número limitado de hipótesis para las cuales es relativamente sencillo obtener suficiente evidencia de auditoría y se puede obtener información relevante. Por ejemplo, una provisión para cuentas de cobro dudoso basada en la aplicación de porcentajes de pérdidas estimadas a las respectivas categorías de antigüedad de las cuentas por cobrar.

Tabla 3. Características cualitativas de una EMC según el Borrador NIA-EMC

Ámbito	Características
Actividades comerciales y modelo de negocio e industria	Bien definidos, no hay riesgo generalizado de obsolescencia tecnológica, responsabilidad legal o riesgo de reputación
Estructura organizacional	Pocas líneas de negocio y productos , pocos empleados involucrados en funciones para la presentación de informes financieros
Estructura de propiedad o de supervisión	Propietario-gerente o con concentración de propiedad y dirección en un pequeño número de individuos , todos los responsables del gobierno de la entidad están involucrados en la dirección de la entidad

Regulación o supervisión regulatoria	Operaciones no están sujetas a un mayor grado de regulación o supervisión regulatoria
Transacciones y procesamiento de información	Transacciones claras o sencillas, poco personal involucrado en funciones relacionadas con la presentación de información financiera
Entorno de las TI y los sistemas de TI de la entidad	Utiliza software comercial sin modificaciones o con modificaciones limitadas, estructura organizativa clara y sencilla
Estimaciones contables de la entidad	Estimaciones contables de valor razonable que utilizan precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos idénticos, estimaciones tienen un número limitado de hipótesis para las cuales es relativamente sencillo obtener suficiente evidencia de auditoría

Fuente: Elaboración propia a partir del proyecto de NIA-EMC.

Si bien el objetivo de nuestro trabajo no es realizar un análisis exhaustivo de la complejidad empresarial u organizativa, parece claro, que la consideración de EMC utilizada por el IAASB, para la emisión del Borrador de la Norma, se ha basado en aspectos cualitativos difusos, que introducen flexibilidad en la aplicación de la normativa. Si bien, en el apartado c del capítulo 3 del trabajo se indican las limitaciones de aplicación de la NIA para EMC.

3. Implicaciones de la Norma Internacional para EMC

El propósito fundamental de este proyecto de norma se enfoca en el beneficio del interés público y en la promoción de la transparencia de la información, que es uno de los principales objetivos de la

Auditoría de Cuentas. Sin embargo, debido a las características de las organizaciones a las que está dirigido, se busca enfatizar los siguientes aspectos (IAASB, 2021, pág. 10 Secc. 2, ap. 18):

- *Mantener la confianza en los informes financieros* de las EMC, ya que estas como las PYMES, representan un potencial importante para el empleo y el desarrollo económico a nivel local en todos los países.
- *Ayudar a los auditores de EMC* a realizar auditorías consistentes, efectivas y de alta calidad, manteniendo requisitos simplificados para obtener seguridad razonable y evaluaciones de riesgo adecuadas y consistentes.
- *Ser receptivos a las necesidades* de las partes interesadas y considerar las circunstancias de las auditorías de EMC.
- *Cubrir el vacío normativo* existente para la realización de auditorías en este tipo de entidades y garantizar la coherencia en la aplicación de la normativa de auditoría.

Las características específicas de las EMC tienen un impacto en la forma en que se debe realizar una auditoría de cuentas. En general, se cree que la implementación de la NIA-EMC puede presentar algunas dificultades, incluyendo:

- a) Complejidad de requisitos y material de aplicación:** las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) se han vuelto cada vez más complejas y extensas. Existe el riesgo de que los auditores dediquen un esfuerzo de auditoría desproporcionado en aquellas áreas que son principales en las normas, pero que tienen poca o ninguna exposición al riesgo en la entidad auditada, dado su menor complejidad. Para abordar esta dificultad, se recomienda aplicar el enfoque de riesgos, tal y como aparece recogido en la NIA 315 (2019), que se centra en los riesgos más pertinentes que pueden requerir una atención más profunda, como el análisis de empresas en funcionamiento

y transacciones con partes vinculadas. También se sugiere la aplicación del escepticismo profesional para garantizar una evaluación adecuada de la información financiera (IAASB, Norma Internacional de Auditoría 315 (revisada en 2019), 2019).

b) Escalabilidad y proporcionalidad limitadas en la práctica: las NIA están diseñadas para ser normas basadas en principios que permitan a los auditores aplicar el juicio profesional y adaptar los procedimientos de auditoría según los riesgos de la entidad auditada y las circunstancias específicas. Si bien se espera que los requisitos de las NIAs se reduzcan para adaptarse a entornos pequeños o no complejos, en la práctica, estos aspectos de escalabilidad y proporcionalidad pueden ser difíciles de aplicar debido a los siguientes factores:

- *Nivel de documentación exigida:* será la suficiente para que un auditor experimentado comprenda los procedimientos de auditoría, la evidencia obtenida y cualquier juicio significativo. Aunque para las EMC se puede reducir la cantidad de documentación requerida, aún es bastante complicada debido a la cantidad de requisitos de la NIA que deben aplicarse.
- *Análisis de riesgos:* el auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material y por fraude. Las declaraciones pueden contener inexactitudes materiales. El auditor debe diseñar e implementar procedimientos de auditoría apropiados para reducir estos riesgos y obtener evidencias adecuadas de estos. Sin embargo, la aplicación de la norma puede ser complicada en un entorno no complejo y no garantiza la detección eficiente de los riesgos reales.
- *Alcance del trabajo en el estudio del control interno:* según las NIAs, el auditor debe comprender y evaluar los controles internos de una entidad utilizando el modelo

COSO de cinco componentes (COSO, 2014). Sin embargo, este modelo no está diseñado específicamente para las EMC y, por lo tanto, el alcance y documentación necesarios para evidenciar el estudio de los controles internos pueden resultar complejos de aplicar en este tipo de entidades.

- c) Valor oculto de la auditoría:** Las NIA tienden a enfocarse en el cumplimiento de normas en lugar del juicio profesional. Durante la planificación de la auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento profundo del negocio para obtener la evidencia necesaria y emitir una opinión profesional sobre los estados financieros auditados.

En la propuesta de NIA se contempla prohibir su aplicación, cuando se presenten los siguientes casos (IAASB, 2021, pág. 24 ap. 67):

- a) *Cuestiones o circunstancias complejas sobre las actividades comerciales, operaciones, transacciones y eventos relevantes de la entidad que influyen en la preparación de los estados financieros*
- b) *Asuntos, temas y cuestiones que aumentan o indican la presencia de complejidad en relación con la composición de la propiedad de la entidad, la política de gobierno corporativo, la política empresarial o determinados procedimientos de la entidad.*

Algunas situaciones que pueden justificar la no aplicación de la NIA-EMC, aunque esta lista no es exhaustiva, son:

- a) operar en un sector con mayores riesgos de complejidad para la auditoría;
- b) tener una estructura organizativa no simple;
- c) contar con una estructura de propiedad o supervisión compleja;

- d) tener transacciones o un sistema de información financiero complejo;
- e) tener un entorno de tecnologías de la información complejo; y
- f) tener estimaciones contables con alto grado de incertidumbre o métodos de cálculo complejos.

En todo caso, las entidades que no podrán aplicar estas normas son (apartado A.7 de BNIA-EMC):

- a) Aquellas en las que las disposiciones legales y reglamentarias aplicables prohíban expresamente el uso de la norma o prevean la aplicación de una norma especial.
- b) Las entidades cotizadas.
- c) Las auditorías de grupos.

Los auditores deben usar su juicio profesional para determinar si es adecuado aplicar esta norma a la auditoría de una EMC. La evaluación se realizará al inicio de la auditoría y se revisará durante la duración del encargo. Las firmas de auditoría serán responsables de establecer políticas o procedimientos para el uso del borrador de la Norma para EMC. Deben considerar las prohibiciones específicas, cualquier modificación o prohibición adicional en la jurisdicción aplicable y sus características cualitativas.

El borrador de la Norma tiene como objetivo desarrollar una norma de auditoría independiente, pero basada en las NIAs actuales, que abarque todos los requisitos necesarios para la auditoría de una EMC, incluyendo el cumplimiento de las nuevas normas de gestión de calidad propuestas por el IAASB y los requerimientos éticos aplicables.

La NIA-EMC se prevé organizada en nueve partes basadas en la metodología de una auditoría de cuentas, a diferencia de las NIAs, que están organizadas por temas. Cada parte incluye un prefacio que indica su obligatoriedad. Además, se proporciona

material explicativo esencial junto con los requerimientos de la norma (ver Tabla 4).

Tabla 4. Contenido de la propuesta NIA-EMC

PARTES	CARACTERÍSTICAS
1. Conceptos, Principios Generales y Requerimientos Generales	<p>Incluye conceptos de la NIA-EMC, principios generales y globales y requerimientos a aplicar en el desarrollo de la auditoría, entre ellos:</p> <ul style="list-style-type: none">- Requerimientos de ética y gestión de la calidad de la firma de auditoría.- Objetivos generales del auditor.- Juicio y escepticismo profesional.- Requerimientos ante el fraude, la ley o la regulación.- Requerimientos de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección. <p>El objetivo principal de la auditoría es obtener evidencia suficiente y adecuada para asegurar que los estados financieros no contienen incorrecciones materiales e informar y comunicar según la norma.</p>
2. Evidencia de auditoría y documentación.	<p>Requerimientos generales para obtener la evidencia suficiente y adecuada y los criterios para elaborar la documentación. Define evidencia de auditoría suficiente y adecuada e indica la información que puede utilizarse como evidencia. Además, define la relevancia y fiabilidad de la evidencia.</p>

PARTES	CARACTERÍSTICAS
3. Gestión de la calidad del Encargo.	Contiene obligaciones y responsabilidad del auditor y del socio del encargo de la auditoría para la gestión de la calidad de esta, de aplicación la NIA 220.
4. Aceptar o continuar auditorías iniciales	Las obligaciones del auditor para establecer los términos y condiciones previas de una auditoría de EMC incluyen la evaluación de su adecuación para el encargo. Se deben determinar precondiciones para la auditoría, como el marco de información financiera aplicable a la entidad y la asunción por parte de la dirección de responsabilidades en relación con la preparación de los estados financieros y los controles internos necesarios. El auditor debe tener acceso a toda la información necesaria para la auditoría y también se requiere un análisis de los saldos iniciales en los encargos iniciales. Además, se deben cumplir los requisitos para la carta de encargo.
5. Planificación	Desarrolla las recomendaciones para planificar adecuadamente una auditoría, incorporando el trabajo del equipo del encargo, el concepto de importancia relativa y determinación de la materialidad a aplicar en el desarrollo de la misma.
6. Identificación y valoración de riesgos	Desarrolla los requerimientos para conocer la entidad, su entorno y el marco de información financiera aplicable, sistema de control interno, así como identificar riesgos de incorrección material, inherentes y de control, basándose en la NIA 315.

PARTES	CARACTERÍSTICAS
	<p>Describe los procedimientos necesarios para identificar y valorar los riesgos, lo cual incluye obtener conocimiento de la entidad y su entorno, conocer el marco de información financiera aplicable, conocer el sistema de control interno de la entidad, identificar las deficiencias, valorar los riesgos, evaluar los procedimientos utilizados para identificar los riesgos, revisar la valoración de los riesgos y evaluar el uso adecuado de la norma.</p>
7. Respuestas para riesgos valorados de incorrección material	<p>Se centran requisitos para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Esto incluye las afirmaciones, procedimientos sustantivos, pruebas de controles, muestreo y confirmaciones externas.</p> <p>Este texto se enfoca en varias áreas importantes en la auditoría, como la empresa en funcionamiento, operaciones con partes vinculadas, controles de la dirección, estimaciones contables, inventario, litigios y reclamaciones, incumplimiento de leyes y regulaciones, servicios de una entidad externa y trabajos de expertos. También se incluyen procedimientos para la acumulación de incorrecciones.</p>
8. Conclusiones	<p>El texto describe los requisitos para la evaluación de incorrecciones, la conclusión de actividades y evaluaciones. También se incluyen aspectos como el principio de empresa en funcionamiento, hechos</p>

PARTES	CARACTERÍSTICAS
	posteriores al cierre del ejercicio y procedimientos analíticos. Además, se incorporan requisitos para obtener manifestaciones escritas.
9. Formación de la opinión e Informe	Describe los requerimientos para formar una opinión y para cualquier opinión posible, el contenido del informe y otra información también comparativa. El contenido del informe es el regulado en las NIAs de la serie 700 con dos diferencias: <ul style="list-style-type: none"> - La referencia al marco de normas aplicables, que ha de referirse a la norma de auditoría para EMC. - La descripción de las responsabilidades del auditor ha de ir en el informe, no estando permitido que esta parte del informe se incluya ni en la página web del auditor o supervisor ni en un anexo del informe.
Anexo 1. Glosario	Significado de los términos fundamentales para la aplicación de la NIA-EMC.
Anexo 2. Diagrama de flujo para identificar y valorar el riesgo de incorrección material	Representación gráfica del proceso para identificar y valorar los riesgos de incorrección material.
Anexo 3. Factores del riesgo de fraude	Ejemplos de factores de riesgo de fraude relevantes en una auditoria EMC.

PARTES	CARACTERÍSTICAS
Anexo 4. Afirmaciones	Describe las categorías de afirmaciones a considerar en la auditoría, las mismas que las identificadas en las NIAs.
Anexo 5. Ejemplo de Carta de Encargo	Describe un ejemplo de una Carta de Encargo válido para documentar los términos del encargo cuando se aplica esta NIA-EMC.
Anexo 6. Ejemplo de carta de manifestaciones	Describe un ejemplo de manifestaciones escritas a utilizar en las manifestaciones escritas de la dirección cuando se aplica la NIA-EMC.

Fuente : Elaboración propia a partir del Borrador NIA-EMC

4. Matriz de riesgos de las EMC

El proceso de identificación y valoración de riesgos para la auditoría financiera se fundamenta en la aplicación de la NIA 315 revisada. En el BNIA-EMC, sección 6, se presentan los requerimientos relevantes para determinar la responsabilidad del auditor a la hora de llevar a cabo los procedimientos y actividades necesarias para cumplir con lo siguiente:

- a) Comprender la entidad y su entorno, incluyendo el marco de información financiera aplicable y, si está presente, el sistema de control interno de la entidad;
- b) Identificar los riesgos de incorrección material tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, en relación con el fraude o el error;
- c) Valorar el riesgo inherente o el riesgo de control.

El auditor, en uso de su juicio profesional, determinará la naturaleza y alcance de los procedimientos necesarios para cumplir con los requerimientos previamente mencionados, los cuales podrían diferir de las políticas o procedimientos de la entidad. Los procedimientos específicos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros deberían incluir indagaciones con la dirección y otras personas adecuadas dentro de la entidad, procedimientos analíticos, y observación e inspección de las operaciones y registros de la entidad.

a) *Conocer la entidad y su entorno.*

El auditor utiliza su conocimiento de la entidad y su entorno de control, así como del marco de información financiera aplicable, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Este conocimiento proporciona un marco de referencia para que el auditor planifique y realice procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de que se produzca una incorrección material en los estados financieros. En este ámbito, el auditor deberá tener conocimiento de aspectos relevantes como:

- La estructura organizacional de la entidad, la propiedad y el gobierno corporativo, el modelo de negocio y la utilización de las tecnologías de información en su modelo de negocio.
- La industria y otros factores externos.
- Cómo se mide el desempeño financiero de la entidad, tanto de la óptica interna y externa.
- El marco legal y regulatorio de la entidad y el cumplimiento con el mismo.
- Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que puedan dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones contables reveladas.
- Acuerdos o relaciones que pueden resultar en pasivos no reconocidos, compromisos futuros o cambios en las

evaluaciones de activos actuales mediante la inspección de las actas de las reuniones y la correspondencia con el asesor legal y las inspecciones de las cuentas de gastos legales.

El auditor deberá tener conocimiento de la entidad y su entorno tanto de fuentes internas como externas y tanto de información financiera como no financiera. Los informes que deberá analizar aparecen en la siguiente tabla:

Tabla 5. Fuentes internas y externas de Información en auditoría

	FUENTES INTERNAS	FUENTES EXTERNAS
INFORMACION FINANCIERA	<ul style="list-style-type: none"> – Estados financieros – Presupuestos – Informes – Índices de gestión – Declaraciones de impuestos – Políticas contables – Marco de información financiera aplicado a la elaboración de las cuentas anuales 	<ul style="list-style-type: none"> – Información en internet y redes sociales – Información del sector – Acreedores – Usuarios de la información empresarial
INFORMACION NO FINANCIERA	<ul style="list-style-type: none"> – Visión empresarial, valores, objetivos 	<ul style="list-style-type: none"> – Información en internet sobre el desarrollo de

	<p>y estrategias de crecimiento.</p> <ul style="list-style-type: none">– Estructura de la organización– Descripción de los puestos de trabajo– Documentación	<p>nuevos productos y servicios y su posible éxito.</p> <ul style="list-style-type: none">– Tendencias de ventas y desarrollo del sector.– Novedades en el sector de la empresa.
--	--	---

b) Riesgos de incorrección material.

El auditor llevará a cabo la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material presentes en los estados financieros, con el fin de establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría adicionales que se requieren para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia es esencial para expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría bajo.

De acuerdo con la NIA 315, el auditor está obligado a identificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones relacionadas con determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, debido a fraude o error. La identificación de los riesgos de incorrección material se llevará a cabo antes del análisis de los controles (riesgo inherente) y se basará en la consideración del auditor de las incorrecciones que tienen una posibilidad razonable de ocurrir y que, si suceden, podrían ser materiales (Trigueros & Durendez, 2023).

Cuando el auditor diseñe los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, deberá tener en cuenta aquellos que puedan derivarse de fraude o error, partes relacionadas, así como hechos o condiciones que puedan generar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar operando como negocio (principio contable de empresa en funcionamiento).

En el BNIA-EMC (apartado 6) se hace mención explícita a un conjunto de áreas que pueden presentar riesgos de incorrección material más significativos, y por lo tanto, requieren un análisis más detallado por parte del auditor. Estos son, de manera resumida, los siguientes:

- a) *Empresa en funcionamiento.* El auditor deberá analizar la evaluación realizada por la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Para esto, se requiere un conocimiento profundo del negocio y de las perspectivas futuras. En determinadas circunstancias, también se deberá analizar el financiamiento a medio y largo plazo de la entidad.
- b) *Elusión de los controles por parte de la Dirección.* El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría para realizar las siguientes actuaciones:
 - a. Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario manuales y automatizados registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros.
 - b. Revisar las estimaciones contables al objeto de identificar sesgos y evaluar si los mismos pueden representar un riesgo de incorrección material debida a fraude.
 - c. Para transacciones especiales significativas, fuera del curso normal de negocios de la entidad o que tengan

un carácter de inusuales, evaluar si el razonamiento de negocios sobre las transacciones puede indicar una participación de información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.

- c) *Partes vinculadas*. Deberá valorarse por el auditor la posibilidad de existencia de riesgos de incorrección material originados con las situaciones de relaciones vinculadas, centradas en la inspección de:
- a. Confirmaciones de bancos y de asesores jurídicos.
 - b. Actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad.
 - c. Otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.
 - d. Para transacciones significativas con partes vinculadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, el auditor inspeccionará los contratos o acuerdos subyacentes.
- d) *Estimaciones contables*. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales relacionados con las estimaciones contables para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los riesgos de incorrección materiales de las afirmaciones. Será necesario la evaluación de los métodos, las hipótesis y los datos utilizados en las estimaciones contables dentro del marco de información financiera aplicables.
- e) *Existencias*. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado en base a los procedimientos siguientes:

- a. *Presencia en el recuento físico.*
- b. *Procedimientos a los registros finales* de la entidad al objeto de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento.
- c. *Procedimientos sobre los cambios de inventario entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.*

Si el auditor no pudo estar presente en el recuento físico de las existencias, deberá llevar a cabo recuentos en otra fecha y aplicar procedimientos adicionales a las transacciones del período intermedio. En caso de que no sea factible la asistencia al recuento físico, el auditor debe emplear otros procedimientos de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la existencia y condición de las existencias.

- f) *Litigios y reclamaciones.* El auditor diseñará e implementará procedimientos de auditoría adicionales con el objetivo de identificar los posibles riesgos de incorrección material relacionados con aspectos:
 - a. *Indagaciones ante la dirección* y ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos.
 - b. *Inspección de las actas de reuniones* de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos
 - c. *Inspeccionar cuentas de gastos legales.*
- g) *Incumplimiento con la ley o regulación.* Se obtendrá evidencia suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que tengan un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros. Si el auditor conoce información relacionada con incumplimientos estas disposiciones o indicios de ello, deberá:

- a. *Conocer la naturaleza y las circunstancias* y obtener información adicional para evaluar su posible efecto en los estados financieros.
 - b. *Discutir el incumplimiento con la dirección* y con los responsables del gobierno de la entidad.
 - c. *Evaluar la falta de evidencia* de auditoria suficiente y adecuada para la elaborar la opinión del auditor.
 - d. *Evaluar las implicaciones sobre otros aspectos de auditoría*, la valoración del riesgo y la fiabilidad de las manifestaciones escritas y tomar las acciones adecuadas.
- h) *Utilización del trabajo de un experto del auditor.* Cuando el auditor ha determinado la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, se deberá evaluar la idoneidad del trabajo, considerando los aspectos siguientes:
- a. *La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto.*
 - b. *Si el trabajo del experto implica la utilización de supuestos y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de los supuestos y métodos.*
 - c. *Si el trabajo del experto implica la utilización de datos de fuentes significativas para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de los datos fuentes.*

De manera concisa, las posibles incorrecciones materiales quedan expuestas en la siguiente tabla:

Tabla 6. Áreas de incorrección material y descripción.

Área de mayor riesgo	Descripción
Empresa en funcionamiento	Evaluar la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Analizar el financiamiento a medio y largo plazo de la entidad.
Elusión de los controles por parte de la dirección	Comprobar la adecuación de los asientos contables registrados en el libro mayor. Revisar las estimaciones contables. Evaluar el razonamiento de negocios sobre transacciones especiales significativas.
Partes vinculadas	Valorar la posibilidad de riesgos de incorrección material vinculados a relaciones vinculadas. Inspeccionar confirmaciones de bancos y asesores jurídicos. Inspeccionar actas de juntas de accionistas y reuniones de responsables de gobierno. Inspeccionar otros registros o documentos según las circunstancias. Inspeccionar contratos o acuerdos subyacentes para transacciones significativas con partes vinculadas.
Estimaciones contables	Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los riesgos de incorrección material de las afirmaciones. Evaluar los métodos, hipótesis y datos utilizados en las estimaciones contables dentro del marco de información financiera aplicables.
Existencias	Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a

	<p>su estado. Estar presente en el recuento físico. Aplicar procedimientos a los registros finales de la entidad. Aplicar procedimientos sobre los cambios de inventario entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.</p>
<p>Litigios y reclamaciones</p>	<p>Diseñar e implementar procedimientos de auditoría adicionales para identificar los posibles riesgos de incorrección material relacionados con indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad. Inspeccionar las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos. Inspeccionar cuentas de gastos legales.</p>
<p>Incumplimiento con la ley o regulación</p>	<p>Obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que tengan un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros. Evaluar la posible falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Discutir el incumplimiento con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Evaluar las implicaciones sobre otros aspectos de auditoría, la valoración del riesgo y la fiabilidad de las manifestaciones escritas y tomar las acciones adecuadas.</p>
<p>Utilización del trabajo de otros</p>	<p>El auditor debe evaluar la competencia, objetividad e integridad de los auditores internos, expertos y otros profesionales</p>

	cuyo trabajo puede ser utilizado. También debe obtener evidencia suficiente y adecuada de la competencia y calidad del trabajo de otras partes.
--	---

c) Riesgo inherente

El auditor debe identificar los factores de riesgo inherente que pueden afectar a las afirmaciones en los estados financieros, teniendo en cuenta la entidad, su entorno y el marco de información financiera aplicable. Estos riesgos pueden ser de naturaleza cualitativa o cuantitativa y pueden afectar a la posibilidad de que existan errores o incorrecciones en los estados financieros. Entre estos factores, se pueden considerar:

- Complejidad.
- Subjetividad.
- Cambio.
- Incertidumbre para las estimaciones contables.
- Susceptibilidad a incorrecciones debido al sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente.

d) Riesgo de control interno

El auditor debe entender el sistema de control interno de la entidad que audita, ya que puede impactar la identificación de riesgos de incorrección material y en la planificación y diseño de los procedimientos de auditoría. Para ello, se analizará el entorno de control, la valoración del riesgo realizada por la entidad, el seguimiento que la entidad realiza a su sistema de control interno, el sistema de información y comunicación y las actividades de control.

El auditor puede emplear diversas técnicas o metodologías para evaluar el riesgo de control interno, y su expresión puede ser

variable. Pueden emplearse categorías cualitativas, como máximo, moderado o mínimo, o basarse en la efectividad del control para mitigar los riesgos identificados, de acuerdo con el análisis realizado por el auditor.

5. El informe de auditoría para las EMC

Según el Borrador de la Guía Complementaria de la Norma publicada en septiembre del 2021, y sujeto a aprobación, la NIA-EMC establece que el informe de auditoría para este tipo de entidades debería incluir elementos significativos tales como²:

- a) Encabezado.
- b) Destinatario. El informe debe dirigirse a aquellos para quien se prepara, ya sean accionistas o responsables del gobierno de la entidad.
- c) Sección de “Opinión” con una declaración de que los estados financieros han sido auditados, identificación de los estados financieros auditados, la opinión del auditor sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado.
- d) Sección “Fundamento de opinión” en la que se refleje una declaración de que la auditoría se realizó de acuerdo con la NIA-EMC, una declaración de independencia del auditor con respecto a la entidad y el cumplimiento de todas las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros de la entidad.
- e) Una descripción de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.
- f) Otras responsabilidades de información.
- g) Firma del auditor.

² La estructura del Informe de Auditoría para las EMC es similar al Informe de Auditoría de las organizaciones sujetas a las NIAS, si bien, en análisis y su implicación no es objeto de este trabajo.

h) Fecha del informe de auditoría.

6. A modo de conclusión y resumen

Las conclusiones generales de la auditoría de estados financieros para una EMC utilizando la NIA considerada son los mismos establecidos en las NIAS aplicadas para la realización de auditoría en el resto de las entidades. El objetivo principal del auditor es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, para permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Para lograr este objetivo, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adecuados y suficientes para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables (Arens, Elder, & Beasley, 2007). El auditor debe preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado de fundamento para el informe de auditoría y proporcione evidencia de que la auditoría fue planificada y realizada de conformidad con la NIA para EMC y con la regulación aplicable.

El auditor debe evaluar el efecto de las incorrecciones materiales identificadas en la auditoría y el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. También debe concluir sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, de la existencia o no de una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección

material, mediante el diseño e implementación de respuesta a estos riesgos. También debe responder adecuadamente a los riesgos de incorrección material que surja de fraude o inicio de fraude. Así mismo, debe analizar el principio supuesto de empresa en funcionamiento y la información a revelar relacionada (Whittington & Pany, 1999). Además, debe responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Finalmente, el auditor debe formar una opinión sobre los estados financieros basada en la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar claramente la opinión mediante un informe escrito. También debe considerar si existe una inconsistencia material entre la otra información y los estados financieros y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

En este trabajo no se incluye ninguna crítica o análisis de los objetivos y su efectividad en la práctica. En el futuro sería importante considerar cómo se aplican estos objetivos en la realidad y si son adecuados para cumplir con las necesidades de los usuarios de los estados financieros y del mercado en general. Además, sería útil considerar los desafíos que los auditores pueden enfrentar al intentar alcanzar estos objetivos en la práctica, especialmente en el contexto de una entidad menos compleja.

7. Trabajos citados

Audit; ISAs; Less Complex Entities; Financial Statements

Accountancy Europe. (2018). Simplifying Auditing Standards for Small or Non-complex Entities. Bruselas: Recuperado el 3 de febrero de 2023, de https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180412_Publication_Simplifying-auditing-standards-for-small-

Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2007). Auditoría. Un enfoque integral. México: Pearson. Prentice Hall.

COSO. (2014). Informe COSO: Marco integrado de control interno. Obtenido de www.coso.org.

Donnelly, J., Gibson, J., & Ivancevich, J. (2001). Las Organizaciones, Comportamiento, Estructura y Procesos. Madrid: McGraw-Hill, 10ª edición.

Gobierno de España. (2019). Marco estratégico en política de PYME 2030. Ministerio de Industria, Comercio y Turismo: En <https://industria.gob.es/es-es/Servicios/MarcoEstrategicoPYME/Marco%20Estrat%C3%A9gico%20PYME.pdf>.

Hall, R. H., Johnson, N. J., & Haas, J. E. (1967). Organizational size, complexity, and formalization. *American Sociological Review*, 32(6), 903-912. Recuperado el 3 de febrero de 2023, de <https://doi.org/10.2307/2092844>.

IAASB. (2019). Norma Internacional de Auditoría 315 (revisada en 2019). London: Publisher IAASB.

IAASB. (2021). Propuesta de la guía complementaria para la norma obligatoria Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas propuesta. London: IASB publications. Recuperado el 15 de enero de 2023, de https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance_Authority-of-the-Standard_ESP_Secure.pdf.

Jensen, M., & Heckling, W. (1995). Specific and general knowledge, and organizational structure. *Journal of Applied Corporate Finance*, 8(2), 4-18. Recuperado el 1 de marzo de 2023, de <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.1995.tb00283.x>.

LEY 22/2015, De 20 de julio, de Auditoria de Cuentas. (s.f.). Obtenido de <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/20/22/con>

Reglamento (UE) nº651/2014. (2014). de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. Bruselas: «DOUE» núm. 187, de 26 de junio de 2014, páginas 1 a 78 (78 págs.).

Robbins, S. P. (2005). Administración. Pearson Educación.

Thompson, J. (1994). Organización en Acción. México: McGraw-Hill Inter americana, S.A.

Trigueros, J., & Durendez, A. c. (2023). Auditoria (10ª ed.). Madrid: Francis Lefebvre.

Whittington, O., & Pany, K. (1999). Auditoria. Un enfoque integral. Colombia: IRWIN/ McGRAW HILL.

Zapata Rotundo, G., & Caldera, J. (2008). La complejidad de las organizaciones: aproximación a un modelo teórico. Revista de Ciencias Sociales, 14(1), 46-62.