



Autor: Luis Antonio Godoy
Comisión Técnica Interamericana
Normas y Practicas de Auditoria
Articulo para AIC
16-06-24

Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas. (ISA LCE)

La Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas, conocida como ISA para LCE, se emitió con enfoque a las situaciones que se producen en las auditorías de empresas pequeñas y medianas con menor complejidad.

Está escrita para conjuntos de estados financieros de carácter general, pudiendo adaptarse para estados financieros de fines específicos, un solo estado financiero, o una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero, solo si la entidad es una EMC.

Se trata de una norma creada con características independiente para la auditoria integral de empresas de envergadura pequeña y menor complejidad , basada en Normas Internacionales de Auditoria, manteniendo el nivel de seguridad razonable.

La norma es efectiva para auditorías que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2025 para jurisdicciones que adopten o permitan su uso.

En el año 2021 el IAASB publicó el Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCEs, Propuesta de normas de auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas, NIA para EMC.

Realizadas las consultas y analizadas sus respuestas, cumplido el proceso reglamentario, finalmente el IAASB publicó la norma el 6 de diciembre de 2023.

La creación de la norma tuvo en cuenta que ya se intentaba su creación en algunos países, con lo cual era posible que surgieran distintas normas que generarían diferencias en el tratamiento de auditorías del mismo tipo.

Se eligió la forma de una norma independiente de las NIA, aunque basada en ellas para emitir una opinión razonable, con la seguridad que brinda la aplicación de normas de calidad, las que se consideran de aplicación obligatoria. Esta norma parte de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.

Al desarrollar la norma el IAASB deja sin tomar aquellos procedimientos de auditoría que no son necesarios para situaciones de baja complejidad.

En la NIA se propone que, dada una auditoría de estados financieros en particular, el empleo de la NIA para EMC esté prohibido cuando:

*Prohibiciones específicas*¹

La NIA para EMC no se deberá utilizar si:

- (a) La ley o regulación prohíbe el uso de la NIA para EMC o especifica el uso de normas de auditoría distintas a la NIA para EMC para la auditoría de los estados financieros en esa jurisdicción.
- (b) La entidad es una entidad cotizada.
- (c) La entidad pertenece a una de las siguientes clases:
 - (i) Una entidad cuya principal función es la captación de depósitos del público;
 - (ii) Una entidad en la que una de sus funciones principales es proporcionar seguros al público; o
 - (iii) Una clase de entidades donde el uso de la NIA para EMC está prohibido para esa clase específica de entidad por una autoridad legislativa o reguladora o un organismo local relevante con autoridad para establecer normas en la jurisdicción.
- (d) La auditoría es una auditoría de los estados financieros del grupo (auditorías de grupo) y:
 - (i) Cualquiera de las entidades individuales o unidades de negocio del grupo cumple los criterios descritos en los apartados A.1.(b) or A.1.(c); o
 - (ii) Los auditores del componente están involucrados, excepto cuando la participación del auditor del componente se limita a circunstancias en las que se necesita una presencia física para un procedimiento de auditoría específico para la auditoría del grupo (por ejemplo, asistir a un recuento físico de inventario o inspeccionar físicamente activos o documentos).

La norma dispone que las prohibiciones pueden ser atenuadas por las autoridades o emisores de normas, lo que podría no ser una buena idea, sin embargo, si la calidad exigida al encargo se mantiene a un nivel satisfactorio.

El IAASB ha señalado que la utilización de la NIA para EMC de ninguna manera produzca una reducción de la calidad de la auditoría.

¹ The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, page 14

La norma expresa las limitaciones inherentes a la auditoría expresando que existe el riesgo que el auditor no detecte incorrecciones significativas aun cuando el proceso de auditoria sea realizado en la forma esperada, con la planificación y la ejecución de los procedimientos de manera correcta. La aplicación del juicio profesional y del escepticismo como corresponde a una función profesional no asegura que la tarea del auditor elimine todo riesgo, sin embargo, las limitaciones no eximen al auditor de relevar las evidencias validas y suficientes para la formación de su opinión.

Para la adecuación de la EMC, la NIA ofrece aspectos cualitativos y cuantitativos que se deben considerar para la utilización adecuada de la norma, también ofrece una lista, no exhaustiva o absoluta con característica para la determinación de la aplicación de la norma.

Cada una de las características cualitativas puede no ser, por sí sola, suficiente para determinar si la NIA para EMC es adecuada o no en las circunstancias. Por lo tanto, las cuestiones descritas en la lista deben considerarse tanto individualmente como en combinación.²

Actividades comerciales, modelo de negocios e industria	Las actividades comerciales, el modelo de negocios o la industria en la que opera la entidad no dan lugar a riesgos comerciales generalizados significativos. No existen leyes o regulaciones específicas que regulen las actividades comerciales que agreguen complejidad (por ejemplo, requerimientos). Las transacciones de la entidad resultan de pocas líneas de negocio o flujos de ingresos.
Estructura y tamaño organizacional	La estructura organizacional es relativamente sencilla, con pocas líneas o niveles jerárquicos y un pequeño equipo de gestión clave (por ejemplo, cinco personas o menos).
Estructura de propiedad	La estructura de propiedad de la entidad es sencilla y existe una clara transparencia de propiedad y control, de modo que se conoce a todos los propietarios individuales y beneficiarios finales.

² The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, page 12 y 13

Naturaleza de la función financiera	La entidad tiene una función financiera centralizada, que incluye actividades centralizadas relacionadas con la información financiera. Hay pocos empleados involucrados en funciones de información financieros (por ejemplo, cinco personas o menos).
Tecnología de la Información (TI)	El entorno de TI de la entidad, incluidas sus aplicaciones y procesos de TI, es sencillo. La entidad utiliza software comercial y no tiene la capacidad de realizar ningún cambio en el programa que no sea configurar el software (por ejemplo, el plan de cuentas, parámetros o umbrales de informes). El acceso al software generalmente está limitado a una o dos personas designadas con el fin de realizar las configuraciones. Se necesitan pocos controles generales formalizados de TI en las circunstancias de la entidad.
Aplicación del marco de información financiera y estimaciones contables	Pocas cuentas o información a revelar en los estados financieros de la entidad requieren el uso de juicio significativo de la dirección al aplicar los requerimientos del marco de información financiera. Los estados financieros de la entidad normalmente no incluyen estimaciones contables que impliquen el uso de métodos, modelos, hipótesis o datos que sean complejos.

Fraude

La NIA para EMC trata el fraude, resaltando la responsabilidad de la dirección de empresa o sea su gobierno corporativo, también poniendo énfasis en la necesidad de la realización del proceso de auditoría y la utilización del juicio profesional en forma correcta por parte del profesional auditor, lo que supone, según la norma mantener el escepticismo profesional, tener en cuenta que la dirección puede eludir el diseño y disposición de los controles y en relación con los procedimientos elegirlos considerando la posibilidad que la incorrección sea fraude o error.

Al obtener una seguridad razonable, el auditor es responsable de:

- Mantener el escepticismo profesional durante la auditoría;
- Considerar el potencial para de la dirección para eludir los controles; y
- Reconocer el hecho de que los procedimientos de auditoría, que son eficaces para detectar errores, pueden no serlo para detectar fraude.

La norma para EMC dispone: ³

1.5.1. El auditor debe abordar el riesgo de fraude cuando:

- (a) Identifica y valora los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error. Al hacerlo, el auditor deberá evaluar si la información obtenida de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos y las actividades relacionadas indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude;
- (b) Obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas a los riesgos valorados de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material debido a fraude; y
- (c) Responde adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la auditoría.

Evidencia de auditoría y documentación

La norma pide al auditor como objetivo que debe organizar y aplicar procedimientos de auditoría cuya búsqueda sea la de obtener evidencia de auditoría válida y suficiente para basar su opinión.

Con relación a la documentación dispone que el registro de la misma sea adecuado para fundamentar el informe de auditoría y para demostrar que la planificación responde a las disposiciones de la NIA para EMC.

Se mencionan como procedimientos que se pueden considerar a la confirmación, la observación, la inspección, el recálculo, la re ejecución y procedimientos analíticos, los que pueden aplicarse solos o combinados, pudiendo venir las evidencias de dentro o fuera de la entidad.

Gestión de la calidad del encargo

Objetivo ⁴

El objetivo del auditor es gestionar la calidad en el encargo para obtener una seguridad razonable de que se ha logrado la calidad, de manera que:

- (a) El auditor ha cumplido con sus responsabilidades, y ha realizado la auditoría de conformidad con esta norma y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) El informe emitido por el auditor es adecuado en las circunstancias.

³ The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, page 19

⁴ The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, page 30

El socio del encargo, expresa la norma, deberá asumir la responsabilidad del cumplimiento con las disposiciones de la norma y deberá asegurarse de su participación suficiente y adecuada en todas las cuestiones y circunstancias de la auditoría que tengan la significación que amerite su intervención.

También el socio del encargo deberá tener un conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos principalmente aquellos relacionados con la independencia, que son aplicables dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría.

El auditor según la norma, debe asegurar para la aceptación y/o continuidad del encargo que las circunstancias y condiciones permitirán llevar adelante el encargo de auditoría y que las partes, el profesional y los responsables de la entidad tienen la debida comprensión de los términos del contrato de servicios.

En relación a la planificación el auditor debe asegurarse que se cumpla el objetivo que el encargo de auditoría se cumpla de manera eficiente y eficaz y que la materialidad que sirva como indicador en el proceso sea establecida de manera adecuada.

Identificación y valoración de riesgos

La norma determina que el auditor debe planificar y realizar procedimientos para identificar y valorar riesgos de incorrección material por fraude o error en los estados financieros o en sus afirmaciones.

Si se considera la realidad en que operan muchas entidades de menor complejidad, podemos concluir que en muchas de ellas no tienen establecidos sistemas para la detección y administración de riesgos, aun en estas condiciones la norma establece que el profesional debe aplicar los procedimientos que permitan detectar y valorar los riesgos.

Los procedimientos sugeridos son los de observación, inspección, analíticos, indagación y tomar en cuenta las conclusiones surgidas del análisis de aceptación y continuidad del encargo y los que pudieren surgir de encargos anteriores.

Las disposiciones en relación con los riesgos y las actividades de control de la NIA para EMC abarcan la descripción de cuestiones fundamentales como la condición de empresa en funcionamiento, el fraude, las estimaciones contables, litigios y reclamos en contra de la entidad. También trata el uso del trabajo de un experto y la utilización de prestaciones de una empresa de servicios.

Conclusiones

La norma dispone que el auditor debe analizar las conclusiones del proceso de auditoría llevado a cabo, confirmar si las recomendaciones sobre inconsistencias e incorrecciones encontradas se tomaron en cuenta por parte de la empresa, realizar el análisis de hechos posteriores, evaluar sus

conclusiones sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento, obtener la Carta con Manifestaciones de la Dirección y finalmente emitir el Informe del Auditor.

Formación de la opinión e informe⁵

Los objetivos del auditor son:

- (a) Formar una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar claramente esa opinión a través de un informe escrito; y
- (b) Considerar si existe una inconsistencia material entre la otra información, si la hubiera, y:
 - (i) Los estados financieros; y
 - (ii) El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

Formación de la opinión sobre los estados financieros

El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Esta conclusión tendrá en cuenta:

- (a) Si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- (b) Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o agregadas

El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Esta evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección.

Considerando la norma en general pareciera que al establecer características cualitativas que quedan sujetas al criterio profesional para evaluar la condición de EMC se carga de responsabilidad al auditor ya que podrían surgir situaciones de complejidad no contempladas al comienzo del servicio pudiendo generarle dificultades en oportunidad de tener que defender su decisión ante un requerimiento de terceros .

El diseño y estructura de la norma en cuanto al proceso de auditoría representa un aporte normativo favorable al trabajo profesional, en algunos aspectos no surge claramente una reducción de los procedimientos básicos aplicados a una auditoría con NIA.

⁵ The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, page 102

Algunas disposiciones de la norma requerirían la creación de guías de referencia, como por ejemplo y entre otras la identificación y valoración de riesgos.

Es posible que en algunos países el atractivo de aplicación de la norma, sea postergado por la existencia de normas locales a las cuales los auditores están acostumbrados y para los casos de aplicación obligatoria de NIIF aplican NIA.

