



CONSULTA PRESENTADA SOBRE EL CONCEPTO DE ENTIDADES MENOS COMPLEJAS EN EL ÁMBITO DE LAS NIA-ES

Situación planteada

Señala el consultante que en las NIA-ES adaptadas para su aplicación en España se emplea el término entidades menos complejas para establecer la graduación de las normas. Así cita como ejemplo la NIA-ES 315 (Revisada) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno* y la NIA-ES 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*.

Continúa señalando el consultante que no existe en las NIA-ES una definición expresa de qué debe entenderse por "entidad menos compleja", ni se establecen criterios objetivos para determinar cuándo una entidad auditada puede clasificarse bajo esta categoría, *"lo que genera incertidumbre técnica en la aplicación práctica de la norma"*.

En virtud de lo expuesto, el consultante solicita la emisión de un pronunciamiento del ICAC acerca de la definición que debe aplicarse en España al concepto de entidades menos complejas a efectos de las NIA-ES.

Consideraciones generales:

Debe señalarse que la NIA-ES 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, señala en su apartado 1 que esta norma *"explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA"*.

En su apartado 19 señala lo siguiente:

"El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A63-A73)."

De los apartados de la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas referenciados en dicho apartado merece la pena destacar los siguientes:

- Apartado A67:

"Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada "Definiciones", una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación"



congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados (Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements) publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA.

Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

El Glosario de la IFAC se publica conjuntamente con las NIA en las Resoluciones por las que estas se han adaptado o actualizado, incorporando las precisiones necesarias para su aplicación en España.”

En este sentido cabe traer a colación la definición de “Entidad de pequeña dimensión” recogida en el Glosario de términos (adaptado para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024):

“Entidad de pequeña dimensión - Una entidad que generalmente posee características cualitativas tales como:

- a. concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y*
- b. una o más de las siguientes características*
 - i. transacciones sencillas o sin complicaciones;*
 - ii. contabilidad sencilla;*
 - iii. pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;*
 - iv. sistemas más sencillos de control interno;*
 - v. pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o*
 - vi. poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.”*



Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características. (subrayado de este escrito)

- Apartado A69:

“Se han incluido consideraciones de graduación en algunas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)), que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Las entidades menos complejas son aquellas para las que pueden ser de aplicación las características del apartado A71.”

- Apartado A71

“Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una “entidad de pequeña dimensión” se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y

(b) una o más de las siguientes características:

- (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;*
- (ii) contabilidad sencilla;*
- (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;*
- (iv) sistemas más sencillos de control interno;*
- (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o*
- (vi) poco personal, del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.*

Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.”

Según lo expuesto en el apartado A69 de la NIA-ES 200 las características que el auditor puede tener en cuenta para considerar a la entidad auditada como una entidad menos compleja son las mismas que puede tener en cuenta para considerarla como una entidad de pequeña dimensión, concepto que aparece definido en el Glosario de Términos aplicable a las auditorías de cuentas en España.



En la NIA-ES 315 (Revisada 2019) Identificación y valoración del riesgo de incorrección materia, en su apartado 9, se establece lo siguiente:

“La NIA 200 establece que algunas NIA incluyen consideraciones de graduación que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Esta NIA se dirige a todas las entidades independientemente de su dimensión o complejidad y la guía de aplicación incorpora, en consecuencia, consideraciones específicas tanto para entidades menos complejas como para entidades más complejas, según proceda. Aunque la dimensión de una entidad puede ser indicativa de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y algunas entidades de mayor dimensión pueden ser menos complejas.” (Subrayado de este escrito)

En virtud de lo recogido en las NIA-ES mencionadas se deduce que la aplicación del concepto de entidad de pequeña dimensión o de entidad menos compleja requiere del juicio profesional por el auditor de cuentas para la consideración de las circunstancias mencionadas en las NIA-ES 200 y 315 (Revisada 2019) antes señaladas.

En este sentido la NIA-ES 200 define el juicio profesional como la *“aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.”*

Y el apartado A30 de la misma NIA-ES establece que *“El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización de la auditoría. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.”*

Así mismo, el artículo 13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) establece lo siguiente:

“1. En la realización de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, el auditor de cuentas deberá actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional en los términos previstos en esta sección y el resto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

(...)

3. Se entiende por juicio profesional la aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias que concurren, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulten de aplicación para la toma de decisiones en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.



La aplicación del juicio profesional debe documentarse adecuadamente. No se admitirá la mera remisión al juicio profesional como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos o circunstancias concurrentes en el trabajo, por la evidencia de auditoría obtenida o que no sean conformes con lo establecido en la normativa citada en el párrafo anterior.”

En cuanto a la documentación del juicio profesional aplicado exigido tanto por las NIA-ES como por la LAC, debe considerarse lo establecido en la NIA-ES 230 Documentación de auditoría que establece lo siguiente en su apartado 8 c):

“El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de:

(...)

(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.”

En este mismo sentido, el artículo 69.1 b) 4º del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, (RLAC) regula que:

“El archivo de auditoría deberá comprender para cada trabajo, al menos la siguiente documentación:

(...)

4º. Las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones, así como la evidencia suficiente y adecuada de su aplicación.”

Conclusión

Considerando lo establecido en las normas mencionadas, la calificación como entidad menos compleja requiere una evaluación global y documentada, basada, principalmente, en la naturaleza y circunstancias de la entidad y las circunstancias concurrentes en el encargo de auditoría. Así, el auditor de cuentas, en lo referente a la consideración de una entidad como menos compleja o de pequeña dimensión, debe aplicar su juicio profesional y debe documentar en sus papeles de trabajo las circunstancias analizadas concurrentes en la entidad que le han llevado a considerar a la entidad auditada como menos compleja o de pequeña dimensión aplicando lo establecido en la NIA-ES 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, en cuanto a las circunstancias que pueden ser indicativas de que se trata de una entidad menos compleja o de pequeña dimensión y con las consideraciones previstas en dicha norma y en el resto de las NIA-ES aplicables. Todo ello conforme a lo establecido en la NIA-ES 230 *Documentación de la auditoría* y lo recogido en el artículo 69.1 b. 4º del RLAC.



Conforme a lo establecido en la disposición adicional sexta del RLAC, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.