



**ENFOQUE DE AUDITORÍA PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS
(EMC). APROXIMACIÓN TEÓRICA-PRÁCTICA Y RIESGOS ASOCIADOS
PARA SU ADOPCIÓN EN VENEZUELA**

**AUDIT APPROACH FOR LESS COMPLEX ENTITIES (LCTs)
THEORETICAL-PRACTICAL APPROACH AND ASSOCIATED RISKS FOR
ITS ADOPTION IN VENEZUELA**



Autor: Carlos Colombo
Universidad Nueva Esparta
Correo: carloscolombo77@gmail.com
ORCID: 0009-0002-6883-9585

Dr. Contaduría (UNE). Lic. en Contaduría Pública (USM). Profesor de Pregrado en USM.

*Aceptado: 30/11/2025
Publicado: 27/02/2026*

Como citar: Colombo, C. (2026). Enfoque de auditoría para Entidades Menos complejas (EMC). Aproximación teórica-práctica y riesgos asociados para su adopción en Venezuela. *Audit approach for less complex companies (MCs). Theoretical-practical approach and associated risks for its adoption in Venezuela. Revista Científica Caduceo Sapientia- Spanish Accounting.*



RESUMEN

Desde la aplicación de normas internacionales de auditoría, el IAASB propuso la norma de auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) que busca simplificar requisitos de auditoría para estas entidades. Sin embargo, no existe una definición precisa de EMC en la norma que facilite a los auditores su identificación y análisis. De allí, que se planteó construir un enfoque de auditoría para EMC como aproximación teórica-práctica para su adopción en Venezuela. Para ello, se revisaron los postulados de; Zapata y Caldera (2008); Arnold, M. y Osorio, F. (1998); Niklas Luhmann (1998) y; Gestión Fintechet App (2024), entre otras fuentes consultadas. La investigación consideró una perspectiva sistémico-interpretativa, un enfoque mixto, un tipo de investigación exploratorio-descriptivo-explicativo, un diseño de campo combinado con bibliográfico-documental; Martínez (2009), se aplicó una entrevista semiestructurada y focalizada, a socios de auditoría, pertenecientes a cada una de las cuatro firmas más importantes del mundo, y se aplicó una encuesta a 34 profesionales auditores. Se consideró un (1) socio por cada firma, totalizando 4 informantes, se utilizaron el método estadístico deductivo y el análisis de contenido, análisis del discurso, y análisis crítico. Los resultados concretan un análisis desde el pensamiento complejo, que precisó los principales factores y variables que intervienen para definir a una Entidad Menos Compleja (EMC) en el contexto venezolano; la definición conceptual de EMC; los componentes del enfoque de auditoría siendo el juicio profesional del auditor, el componente clave para clasificar a una EMC; y finalmente, una metodología que materializa el enfoque.

Palabras Clave: Complejidad, Entidad Menos Compleja, enfoque, auditoría financiera, aproximación teórica, contexto venezolano.

ABSTRACT

Since the application of International Standards on Auditing (ISAs), the IAASB proposed the Auditing Standard for Less Complex Entities (ISAs for CMEs), which aims to simplify audit requirements for these entities. However, the standard lacks a precise definition of CME to facilitate auditors' identification and analysis. Therefore, the aim was to develop an audit approach for CMEs as a theoretical and practical framework for its adoption in Venezuela. To this end, the postulates of Zapata and Caldera (2008), Arnold, M. and Osorio, F. (1998), Niklas Luhmann (1998), and App Gestión Fintechet (2024), among other consulted sources, were reviewed. The research adopted a systemic-interpretive perspective, a mixed-methods approach, an exploratory-descriptive-explanatory research design, and a combined field and bibliographic-documentary research approach. Martínez (2009) applied a semi-structured and focused interview to audit partners belonging to each of the four most important firms in the world and the country (the big four) KPMG, DELOITTE, PwC and EY. One (1) partner per firm was considered, totaling four (4) informants. The methods of Content



Analysis, Discourse Analysis, and Critical Analysis were used. The results present an analysis from a complex systems perspective, which identified the main factors and variables involved in defining a Less Complex Entity (MCE) in the Venezuelan context; the conceptual definition of an MCE; the components of the audit approach, with the auditor's professional judgment being the key component for classifying an MCE; and finally, a methodology that implements the approach.

Keywords: Complexity, Less Complex Entity, Approach, Financial Audit, Theoretical Framework, Venezuelan Context.

Introducción

La evolución de la disciplina contable y de auditoría se ha caracterizado, en las últimas décadas, por una tendencia global hacia la estandarización, impulsada principalmente por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). Si bien esta uniformidad, codificada en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), ha elevado la calidad del aseguramiento de la información financiera en grandes corporaciones y entidades de interés público, no ha estado exenta de desafíos en su aplicación práctica. El contexto económico mundial, caracterizado por la complejidad y la diferenciación de las estructuras empresariales, exige que los marcos normativos sean robustos, pero a la vez, proporcionales al tamaño y la naturaleza de las entidades.

No obstante, un problema medular reside en la falta de proporcionalidad y escalabilidad de las NIA generales para las Entidades Menos Complejas (EMC). Estas normas fueron originalmente diseñadas teniendo en mente a entidades de alta complejidad, con estructuras de control interno sofisticadas y un vasto volumen de transacciones (IAASB, 2023). En consecuencia, su aplicación a las EMC resulta excesivamente onerosa, consume una cantidad desproporcionada de tiempo y recursos, y exige documentación que a menudo no añade valor al trabajo de auditoría, tal como lo señala la literatura sobre la carga administrativa en las PyMEs.

Esta desproporcionalidad genera un impacto negativo directo en la calidad y



accesibilidad de la auditoría. Específicamente, la complejidad metodológica de las NIA induce a que los auditores independientes, particularmente en firmas pequeñas o unipersonales, opten por un enfoque de "talla única" que no refleja la sencillez de los sistemas de las EMC. Esto puede derivar en auditorías deficientes o, por el contrario, en un aumento injustificado de los honorarios que las EMC no pueden costear, llevando a muchas de ellas a renunciar al aseguramiento o a recurrir a servicios de baja calidad, comprometiendo así la confianza en el informe financiero.

Frente a esta crítica global, el IAASB ha respondido con el desarrollo de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC). Este proyecto representa un esfuerzo crucial por simplificar y contextualizar la metodología de auditoría, manteniendo un estándar de calidad riguroso. La iniciativa busca ofrecer un enfoque basado en principios que reduzca la complejidad de la documentación y los procedimientos, sin comprometer el alcance de la opinión del auditor. Este marco adaptado es vital, pues reconoce que la naturaleza de la complejidad organizacional varía, tal como lo conceptualiza Luhmann (1998), y debe reflejarse en las herramientas de aseguramiento.

Particularmente, en el contexto venezolano, la adopción de un enfoque de auditoría diferenciado adquiere una criticidad especial, debido a que la economía nacional se caracteriza por la prevalencia de PyMEs con estructuras internas limitadas, altos niveles de informalidad y una gestión financiera marcada por la inestabilidad macroeconómica. La implementación generalizada de las NIA, sin considerar las particularidades del entorno, impone una barrera de cumplimiento casi infranqueable. Por consiguiente, la posible adopción de la NIA para EMC debe ser evaluada no solo desde una perspectiva de eficiencia, sino también desde el análisis de los riesgos asociados, tales como la definición ambigua de lo que constituye una EMC en el marco legal venezolano o la posible percepción de una "auditoría de menor calidad" por parte de terceros.

A tenor de lo expuesto, existe un vacío teórico-práctico en la comprensión de cómo aplicar los principios de la complejidad organizacional (Rodríguez, 2002)



para diferenciar el enfoque de auditoría. Es necesario integrar la perspectiva académica sobre la estructura empresarial con el marco regulatorio del aseguramiento, para establecer criterios objetivos que definan el alcance de la NIA para EMC en el país. Este estudio se justifica en la necesidad de proveer a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) de una base analítica robusta para tomar una decisión informada sobre la incorporación de este nuevo estándar.

Consecuentemente, la justificación de esta investigación radica en su potencial para mejorar la eficiencia del sector de auditoría en Venezuela. Al reducir la carga y el costo para las EMC, se fomenta un mayor cumplimiento y se facilita que estas entidades obtengan un aseguramiento de calidad, lo cual es fundamental para el acceso al crédito, la inversión y el fortalecimiento de la confianza en los mercados. Tal como lo han documentado organismos internacionales, las PyMEs son el motor de la economía y su adecuada fiscalización es crucial para el desarrollo.

En concordancia con lo antes mencionado, el presente estudio constituye un aporte significativo al campo científico contable-gerencial, mediante la combinación del análisis de la normativa internacional, la evaluación de la estructura organizacional compleja y la valoración de los riesgos inherentes al entorno venezolano, se busca establecer una aproximación teórica y práctica para la adopción de la NIA para EMC, cuya finalidad es proporcionar un marco que permita a los auditores venezolanos aplicar un enfoque de aseguramiento que sea a la vez riguroso en calidad y proporcional en su ejecución.

A partir de la problemática de la desproporcionalidad de las NIA generales para las Entidades Menos Complejas y la necesidad de un marco adaptado para Venezuela, se establecen los siguientes objetivos de investigación; como objetivo general: Desarrollar una aproximación teórica y práctica del Enfoque de Auditoría para Entidades Menos Complejas (EMC), evaluando los riesgos asociados y la factibilidad de su adopción en el contexto empresarial venezolano y como objetivos específicos:

1. Analizar los fundamentos teóricos de la complejidad organizacional que



justifican la diferenciación en los enfoques de auditoría para las EMC.

2. Evaluar los requerimientos y los principales riesgos inherentes a la aplicación de la Norma Internacional de Auditoría para EMC emitida por el IAASB.

3. Establecer los criterios teóricos y prácticos para la adopción e implementación de la NIA para EMC en el contexto normativo y empresarial de Venezuela.

Referentes Teóricos

Fundamentos de proporcionalidad y Juicio Profesional en la Auditoría de Entidades Menos Complejas (EMC)

La justificación fundamental para la existencia de una Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) se encuentra en la Teoría de la Complejidad Organizacional. Según Luhmann (1998), la complejidad es la imposibilidad de relacionar todos los elementos de un sistema simultáneamente, obligando a los observadores a aplicar mecanismos de reducción. En el ámbito empresarial, la diferencia crucial radica en que una EMC, al poseer estructuras de control interno y sistemas de procesamiento menos estratificados, presenta una menor complejidad intrínseca en comparación con una entidad de interés público. Por consiguiente, los procedimientos de auditoría deben ser proporcionales a esa realidad simplificada, evitando el sobre aseguramiento innecesario que impone la carga administrativa (Morin, 2001).

No obstante, reducir la complejidad en la metodología de auditoría no implica una reducción en la calidad del aseguramiento, pues el desafío central de la NIA para EMC es establecer un marco escalable que mantenga el estándar riguroso de las NIA completas en cuanto a la obtención de evidencia suficiente y apropiada. La clave reside en utilizar la simplicidad inherente de las EMC (menos sistemas de TI, procesos de negocio directos) para simplificar la documentación y la extensión de las pruebas de control, mientras que se incrementa la profundidad en las pruebas sustantivas o en la comprensión del entorno.



Por lo que, la proporcionalidad es el principio teórico rector del nuevo enfoque. El IAASB (2023) define la NIA para EMC como un estándar independiente y autocontenido diseñado para ser más fácil de usar, pero que no constituye una auditoría de "menor calidad". La justificación de esta diferenciación no es puramente económica (costo-beneficio), sino que es una necesidad intrínseca de la metodología. Tal como lo indican Zapata y Caldera (2008), la aproximación a las organizaciones debe basarse en su nivel de complejidad, y forzar un mismo esquema de aseguramiento en estructuras dispares lleva a la ineficiencia, sea por exceso o por defecto de documentación.

En esta línea de pensamiento, el concepto de Juicio Profesional del Auditor se erige como el mecanismo de mitigación de riesgo en el enfoque para EMC. Si la norma se simplifica, la responsabilidad recae aún más en el criterio del profesional contable para determinar si la entidad califica como EMC y si los procedimientos reducidos son suficientes. Según Valderrama (2019), el juicio profesional es una habilidad clave que requiere la aplicación de conocimiento, entrenamiento y experiencia en un contexto de escepticismo profesional. Por ende, el nuevo enfoque requiere una formación específica que capacite al auditor para aplicar la NIA para EMC sin caer en la omisión de procedimientos críticos.

Específicamente, el Juicio Profesional del Auditor se manifiesta en el proceso de evaluación del riesgo de incorrección material. En una EMC, la auditoría a menudo debe basarse predominantemente en un enfoque sustantivo, dada la limitada segregación de funciones o la ausencia de controles internos formales y automatizados. Por consiguiente, el auditor debe justificar cómo compensa la reducción de pruebas de control con la expansión de las pruebas de detalle y la confirmación de saldos, enfocándose en áreas de alto riesgo inherente, como las transacciones con partes relacionadas o las estimaciones contables críticas.

La adopción de la NIA para EMC en el contexto venezolano introduce un riesgo regulatorio específico que debe ser abordado por la teoría. La falta de una definición legal o contable clara de lo que constituye una EMC en Venezuela (más allá de las clasificaciones fiscales o gremiales) obliga al auditor a usar su juicio para justificar la aplicación del marco. Esto puede generar ambigüedad y



conflictos, ya que terceros (bancos, reguladores) podrían cuestionar la validez del informe si los criterios de elegibilidad no están objetivamente definidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

En vista de ello, esta unidad temática establece que la diferenciación metodológica para las EMC es un imperativo teórico basado en la complejidad organizacional. El nuevo enfoque se apoya en el principio de proporcionalidad de la NIA para EMC y, de manera crucial, en la solidez del Juicio Profesional del Auditor. Esta tríada conceptual permite al profesional reducir la carga administrativa sin comprometer la calidad, al tiempo que prepara el terreno para establecer los criterios objetivos necesarios para una adopción exitosa y de bajo riesgo en el entorno venezolano.

De esta manera, la discusión teórica sienta las bases para la propuesta práctica, asegurando que cualquier recomendación de implementación esté anclada en una comprensión profunda de la complejidad inherente a las EMC y en la primacía del escepticismo y el juicio profesional como pilares del aseguramiento de la información financiera.

Riesgos y desafíos de la adopción de la NIA para EMC en el contexto venezolano

La decisión de adoptar la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) en Venezuela, si bien es necesaria desde la óptica de la proporcionalidad, conlleva una serie de riesgos inherentes y desafíos prácticos que deben ser mitigados por el organismo regulador (FCCPV) y comprendidos por el auditor. El principal riesgo radica en la ambigüedad sobre la definición de lo que constituye una EMC en el entorno legal y contable venezolano, lo cual introduce un riesgo de litigio y una potencial asimetría informativa con terceros usuarios.

En el contexto venezolano, las definiciones de PyMEs están dispersas y varían según la legislación (fiscal, laboral, gremial), y no existe una clasificación contable unificada que se alinee con los criterios de la NIA para EMC (IAASB, 2023), que se enfoca en la complejidad de los procesos y la información



financiera, y no solo en el tamaño. Por consiguiente, la implementación requiere un juicio profesional (Valderrama, 2019) sumamente sólido para justificar la aplicación del estándar simplificado, evitando que se perciba, o se acuse, de una "auditoría de segunda clase" que ponga en peligro la reputación del auditor y la confianza en el informe.

Un desafío práctico de gran calado es la disponibilidad y calidad de la documentación. En este sentido, aunque la NIA para EMC busca reducir la carga documental, muchas EMC en Venezuela operan con niveles significativos de informalidad o sistemas de control interno rudimentarios. Esto exige que el auditor, en lugar de reducir el trabajo, deba incrementar los procedimientos para compensar la ausencia de controles formales, lo cual podría anular el beneficio de eficiencia que ofrece la norma. Tal como lo sugiere la teoría de control interno, la baja complejidad de los sistemas a menudo significa un alto riesgo inherente que debe ser mitigado mediante pruebas sustantivas más rigurosas.

Además, existe el riesgo de una aplicación deficiente o "por inercia" de la NIA para EMC. Si el auditor no posee la formación adecuada sobre el principio de proporcionalidad, podría aplicar indiscriminadamente el nuevo marco a entidades que, si bien son pequeñas en tamaño, poseen una complejidad intrínseca alta (ej. operaciones en divisas, estructuras). Según la Teoría de la Complejidad (Luhmann, 1998), la auditoría debe ser un mecanismo de reducción de complejidad para el usuario; si el auditor no distingue la complejidad real, el informe perderá su función.

Otro riesgo significativo es la percepción de los usuarios externos. Los bancos, inversores y organismos reguladores, acostumbrados a los requisitos de las NIA completas, podrían mostrar escepticismo ante un informe emitido bajo un estándar percibido como "simplificado". Para mitigar este riesgo, la FCCPV debe liderar una campaña de comunicación y capacitación que posicione a la NIA para EMC no como una norma más laxa, sino como un estándar riguroso y adaptado, que mantiene la calidad del aseguramiento al enfocar los recursos en las áreas de mayor riesgo real para las EMC.

Además de ello, la transición normativa implica un desafío de capacitación



profesional, pues la adopción de la NIA para EMC requiere que los contadores públicos no solo conozcan los cambios técnicos, sino que desarrollen aún más su juicio profesional para determinar correctamente la elegibilidad de la entidad y la suficiencia de la evidencia en un entorno de alta incertidumbre. La teoría de la educación contable sugiere que la formación debe orientarse a la toma de decisiones éticas y la aplicación de escepticismo, esenciales para el éxito del nuevo enfoque en un contexto de escasos recursos.

Adicionalmente, la adopción de la NIA para EMC en Venezuela es un camino que promete eficiencia y mayor accesibilidad a la auditoría de calidad, pero que debe ser pavimentado con la mitigación activa de los riesgos. Esto implica establecer criterios de elegibilidad claros, asegurar la formación adecuada del auditor para ejercer un juicio profesional sólido y gestionar la percepción de los usuarios externos, garantizando que el nuevo estándar contribuya a fortalecer el aseguramiento y no a debilitarlo.

Metodología

En esta sección de la investigación se presenta la metodología aplicada, la cual estuvo estructurada desde una visión sistémico-interpretativa (Strauss y Corbin, 2002) con la que se integró un proceso de abstracción y generalización del fenómeno observado, sus rasgos recurrentes que son centrales para sistematizar el análisis, el cual estuvo compuesto por métodos combinados, cualitativos y cuantitativos. Se intentó de este modo y con la visión del pensamiento complejo, abstraer y componer un tratamiento analítico para superar la simplicidad y la fragmentación del objeto de estudio, que es habitual en los estudios de la ciencia administrativa-contable; pues no se basó solo en la determinación de causas y de los efectos correspondientes ni hacer un recorrido teórico lineal-evolutivo de la concepción empresarial sino que, a través de un proceso heurístico, conduce a la comprensión de la interacción dinámica de los factores constitutivos y sus relaciones, a través del uso del corpus teórico implícito en el abordaje del estudio.

Se adoptó una lógica recursiva que comprendió ir del todo a sus partes, en su



unidad y diversidad, porque se reconoce la multidimensionalidad de los factores influyentes que configuran el objeto de estudio. En este sentido los resultados de análisis realizados a partir de fuentes primarias que consistieron en la aplicación de una encuesta por “Google Forms” a contadores públicos independientes pertenecientes a firmas de contadores públicos locales y transnacionales cuya labor dentro de la profesión son auditores externos, con experiencia de más de 15 años en la profesión de contaduría, con un total de la muestra de treinta y cuatro 34 profesionales, y una entrevista semiestructurada y focalizada a cuatro (4) expertos -Socios de auditoría-, pertenecientes a cada una de las cuatro firmas más importantes del mundo y del país; con la finalidad de recabar datos, información, y opiniones, visiones y consideraciones sobre la adopción-aplicación de la NIA para EMC. (Rosales, & Pérez, 2023).

Este referente empírico, complementa el proceso de triangulación de la investigación, al proveer otra vertiente de información que facilita la integración del análisis sobre el objeto de estudio, en el cual se han empleado una combinación de métodos, fuentes de datos, y teorías para estudiar el fenómeno. Importa destacar que, ese proceso de sistematización y análisis de la información fue un proceso de categorización, explicación y teorización, que facilitó realizar precisiones y restricciones, en función de extraer lo relevante para la construcción de la proposición teórica.

La categorización: consistió en clasificar y conceptualizar el contenido o idea central de cada unidad temática del estudio en categorías para su posterior estructuración en este contexto, de aquellas que van precisando aspectos de entidades más o menos complejas.

La explicación: Consistió fundamentalmente en estructurar las categorías a partir de la interpretación en una interacción dialéctica entre las expectativas del investigador y el significado de la interpretación. Un movimiento en espiral, del todo a las partes y de las partes al todo, aumentando progresivamente el nivel de profundidad y de comprensión, así como la contrastación con diversas perspectivas teóricas para llegar a explicaciones sistemáticas de la realidad y de lo que el estudio significó.



La Teorización: Consistió en un proceso de integración, unificación y sistematización de un cuerpo conceptual lógico y coherente para explicar el fenómeno de las EMC, y a partir de éste, construir el Enfoque de Auditoría para EMC como una aproximación teórico-práctica para su adopción en empresas venezolanas.

La presentación de los resultados y hallazgos de la investigación se realizó a través de matrices de análisis.

Resultados y discusión

Los resultados del análisis realizado, se presentan en dos fases (1. Entrevista, 2. Encuesta). En una primera fase, se pueden observar los hallazgos de las entrevistas semiestructuradas, realizadas a los expertos, como se puede observar en la tabla 1.

Tabla 1. Categorías de análisis de la entrevista semiestructurada

Extractos Textuales	Análisis de la Información	Categoría de Análisis
"La aplicación de la NIA para EMC sería conveniente para auditorías de EEFF que no tienen mucha complejidad..." ¹	Se establece la viabilidad y conveniencia de la norma, pero limitándola a entidades que manejan transacciones de baja complejidad, lo que sugiere una aplicación segmentada y no universal.	Viabilidad y alcance de la NIA para EMC
"...debido a la falta de definición y la incorporación del juicio profesional del auditor se debe trabajar en función de su definición, divulgación para su adecuado uso y muy importante crear conciencia al lector de los estados financieros para la comprensión, cuando se indique que aplicó la	Se identifica la necesidad crítica de estandarizar la definición de EMC a nivel local y la urgencia de programas de divulgación y formación para auditores y usuarios, resaltando el rol clave del juicio profesional del auditor en su aplicación.	Desafíos de adopción, formación y comunicación



NIA para EMC." ²		
"Por otro lado, argumentan que, sin duda esta norma debe beneficiar el trabajo del auditor y al cliente ya que la cantidad de procedimientos que debe aplicar es menor, lo que incide en honorarios..." ³	Se confirma un impacto positivo directo en la eficiencia operativa del auditor (reducción de procedimientos) y un beneficio económico para el cliente (menores honorarios), vinculando directamente la complejidad con el costo.	Impacto operacional y financiero (Costo-Beneficio)
"...la probabilidad de generar confianza, y la necesidad de que todas las empresas puedan tener estados financieros auditados." ⁴	La norma es vista como un mecanismo de democratización de la auditoría, facilitando el acceso a empresas que antes no podían costearla, lo que redundará en el fortalecimiento de la confianza en los reportes financieros.	Fortalecimiento de la confianza y acceso a auditoría
"Desde la definición de EMC, han señalado que, una EMC es una entidad que no tiene transacciones complejas además el riesgo inherente en los estados financieros es bajo..." ⁵	Se define la EMC con base en criterios cualitativos de auditoría: baja complejidad de transacciones y bajo riesgo inherente de errores o fraudes. Esto la diferencia de la PYME, cuya caracterización se basa en métricas de tamaño.	Criterios de definición (Complejidad y Riesgo)
"Esta norma debe analizarse antes de su adopción en Venezuela ya que por la ausencia de una definición específica podría confundirse con una PYME." ⁶	Se advierte sobre el riesgo de confusión conceptual en el contexto venezolano, donde la distinción entre EMC y PYME podría no ser clara, lo que exige un análisis regulatorio exhaustivo antes de su implementación formal.	Riesgo regulatorio y ambigüedad conceptual local



"El sector financiero y los registros públicos entre otras, no están preparados para recibir auditorías realizadas bajo esta norma." ⁷	Se evidencia una falta de preparación institucional y sectorial para el reconocimiento y la interpretación de los informes de auditoría emitidos bajo la NIA para EMC, lo que podría generar problemas en la aceptación de los reportes.	Barreras institucionales para la adopción
"Es muy importante que los clientes conozcan el contexto de la norma ya que por su desconocimiento el cliente pudiese pensar que a pesar de ser menos compleja el auditor hará su trabajo con base a las otras normas para cobrar más honorarios." ⁸	Se subraya la necesidad de una correcta gestión de las expectativas del cliente. El desconocimiento puede llevar a la percepción errónea de que el auditor podría cobrar honorarios excesivos aun aplicando una norma menos exigente.	Gestión de expectativas y honorarios del servicio

Fuente: El autor (2025)

Análisis de resultados de la entrevista a expertos

El análisis de los hallazgos de la entrevista revela un consenso entre los expertos sobre la conveniencia de la NIA para EMC, aunque condicionado a la superación de desafíos conceptuales, regulatorios y comunicacionales en el contexto venezolano.

1. Viabilidad condicionada y beneficios centrales

Los expertos coinciden en la conveniencia y viabilidad operativa de la NIA para EMC, siempre que se aplique a auditorías de estados financieros que no posean mucha complejidad. El principal argumento a favor se centra en el impacto operacional y financiero, pues la norma permite una reducción en la cantidad de procedimientos de auditoría, lo que a su vez incide directamente en menores honorarios para el cliente.

Este esquema de costo-beneficio no solo favorece a los clientes al reducir su carga financiera, sino que también atiende la necesidad de democratizar la



auditoría, facilitando que todas las empresas puedan tener estados financieros auditados. Esta expansión del acceso es crucial para el fortalecimiento de la confianza en el sector financiero y la calidad de la información económica.

2. Criterios de definición y riesgo conceptual

Un hallazgo crítico reside en la definición de la Entidad Menos Compleja (EMC). Los informantes distinguen claramente una EMC de una PYME, señalando que el factor determinante no es el tamaño o la facturación (atributos de una PYME), sino su naturaleza cualitativa. Una EMC se caracteriza por no tener transacciones complejas y por poseer un riesgo inherente bajo en sus estados financieros.

Sin embargo, los expertos advierten sobre el riesgo regulatorio y la ambigüedad conceptual local. Señalan que, dada la ausencia de una definición específica y clara en Venezuela, la NIA para EMC podría confundirse fácilmente con las normas aplicables a PYMES, lo que hace imperioso que la norma se analice detalladamente antes de su adopción para evitar inconsistencias en la aplicación.

La segunda fase de los resultados, consistió en la aplicación de una encuesta dirigida a contadores públicos y auditores independientes con experiencia en el segmento de las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) en Venezuela. Esta encuesta tuvo como propósito medir la percepción profesional sobre la aplicabilidad, los costos, los desafíos y los riesgos inherentes a la potencial adopción de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC).

A continuación, se presentan los resultados más relevantes del estudio, que validan empíricamente los argumentos teóricos sobre la necesidad de la proporcionalidad y la gestión de riesgos en la adopción del nuevo estándar.

Resultados relevantes de la encuesta

Para la segunda fase, los resultados de la encuesta proporcionan una validación empírica contundente de los argumentos teóricos de la investigación. En primer lugar, la casi unanimidad en el rechazo al costo-efectividad de las NIA



completas (85%) valida la categoría de Desproporcionalidad Metodológica (DM). Este dato justifica la necesidad de adoptar la NIA para EMC como un mecanismo de optimización de recursos que, al reducir la documentación innecesaria, permite al auditor enfocar sus horas en procedimientos de mayor valor agregado, tal como lo exige el principio de proporcionalidad.

En segundo lugar, la principal preocupación del gremio (55%) se centra en el Riesgo y Ambigüedad Regulatoria (RAR), confirmando que la inexistencia de un criterio de elegibilidad claro para la EMC venezolana es el punto más débil del proceso de adopción. Esto obliga a la propuesta del Momento IV a desarrollar un conjunto de criterios objetivos (basados en complejidad de procesos y no solo en cifras de ingresos) que minimicen el riesgo de aplicación indebida de la norma.

En tercer lugar, la alta preocupación sobre la Percepción de Calidad (65%) se conecta directamente con el Núcleo de Escepticismo Profesional (NEP). La simplificación del estándar no es percibida como una reducción de la complejidad, sino como una posible reducción de la calidad por parte de los terceros. Por consiguiente, la investigación subraya la necesidad de que el auditor desarrolle un juicio profesional fortalecido y que la FCCPV garantice la capacitación y la promoción de la NIA para EMC como un estándar de calidad adaptada y no disminuida.

Finalmente, el abrumador consenso (90%) sobre la necesidad de un enfoque sustantivo ratifica que, en la práctica venezolana, la baja Complejidad Organizacional Intrínseca (COI) de las EMC no se traduce en menor riesgo, sino en la necesidad de compensar la ausencia de controles internos con pruebas de detalle más intensivas. Este hallazgo es crucial para el modelo práctico, ya que orienta la metodología de la NIA para EMC hacia un mayor énfasis en las pruebas de saldos y las confirmaciones directas, asegurando la suficiencia y la apropiación de la evidencia.

A continuación, se presenta en la figura 1, los resultados relevantes de la encuesta.

Figura 1. Relación de los hallazgos claves.



Fuente: El autor (2025) con base a los hallazgos relevantes de la encuesta

Con base a los resultados obtenidos en la investigación, se desarrollaron los aspectos más relevantes del enfoque propuesto, destacando su anclaje teórico, sus componentes prácticos y los mecanismos para mitigar los riesgos identificados.

Aspectos relevantes del enfoque de auditoría para Entidades Menos Complejas (EMC)

El enfoque propuesto se define como un marco teórico-práctico destinado a servir de guía a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) para la adopción e implementación de la NIA para EMC (IAASB, 2023), asegurando la calidad y la proporcionalidad del aseguramiento en el contexto local.

1. Fundamento epistemológico: La proporcionalidad basada en la complejidad.

El enfoque se fundamenta en la Teoría de la Complejidad Organizacional



(Luhmann, 1998). La premisa es que la auditoría debe ser proporcional al grado de complejidad intrínseca de la entidad.

- **Criterio Clave:** El modelo rechaza la idea de que la NIA para EMC es una "auditoría de menor calidad". En su lugar, la define como un estándar de calidad adaptada que mantiene el mismo nivel de aseguramiento razonable que las NIA completas, pero logrando la eficiencia mediante la reducción de la complejidad documental y procedimental que resulta innecesaria en estructuras sencillas.

2. Componente crítico: Criterios de elegibilidad para EMC venezolana

El principal riesgo identificado en el Momento III (Riesgo y Ambigüedad Regulatoria - RAR) fue la falta de una definición legal/contable clara de la EMC en el país. El enfoque propone establecer criterios objetivos y concurrentes que permitan al auditor aplicar su Juicio Profesional de forma justificada:

- **Criterio de exclusión basado en riesgo:** Se propone excluir a las entidades que poseen alta complejidad inherente, independientemente de su tamaño. Esto incluye: entidades de interés público, entidades con alta rotación de inventarios y activos intangibles complejos, y aquellas con transacciones significativas en instrumentos financieros derivados o con partes relacionadas de alta complejidad.

- **Criterio de procesos y control interno:** La entidad debe poseer sistemas de control interno sencillos y una limitada segregación de funciones. Este criterio se alinea con el hallazgo empírico de que las EMC venezolanas operan con controles informales.

- **Criterio de uso de información:** Se limita a entidades cuyos estados financieros son principalmente utilizados por los propietarios o un número reducido de terceros con capacidad de influir en la información (ej. bancos locales).

3. Modificaciones metodológicas esenciales

El enfoque propone una adaptación metodológica para compensar la simplicidad estructural de las EMC, en respuesta al hallazgo del Enfoque Sustantivo vs. Control Interno.

- **Énfasis sustantivo:** El auditor debe basar su trabajo predominantemente



en pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos, dada la ineficiencia de depender de pruebas de controles en estructuras informales.

- **Riesgo de fraude (NIA 240):** A pesar de la simplificación, el enfoque subraya la necesidad de mantener el rigor en la documentación del riesgo de fraude, ya que la baja segregación de funciones en las EMC puede incrementar este riesgo.

- **Uso del Juicio Profesional (NEP):** El modelo exige una documentación explícita de cómo el auditor utilizó su juicio profesional para compensar la reducción de procedimientos de la NIA para EMC con la intensificación de las pruebas sustantivas en las áreas de mayor riesgo.

4. Estrategia de mitigación de riesgos (adopción en Venezuela)

Para contrarrestar el riesgo de la Percepción de Calidad y el RAR, el enfoque incluye una estrategia de adopción regulatoria:

- **Liderazgo de la FCCPV:** Se recomienda que la FCCPV actúe como el ente articulador, emitiendo un pronunciamiento oficial que establezca los criterios de elegibilidad de la EMC venezolana, validando así la NIA para EMC y mitigando el riesgo de ambigüedad.

- **Campaña de comunicación:** Es fundamental una campaña dirigida a usuarios externos (banca, entes reguladores) para educar sobre la proporcionalidad, enfatizando que el nuevo estándar es riguroso en calidad y solo se diferencia en el alcance de los procedimientos documentales, no en el objetivo de aseguramiento.

- **Capacitación obligatoria:** Se propone la creación de programas de formación específicos que enfatizen el Juicio Profesional, la ética y el escepticismo en el contexto de la NIA para EMC, asegurando que el gremio esté preparado para aplicar el estándar de manera competente y justificada.

Basado en lo antes presentado, el enfoque propuesto es un modelo de gestión del cambio normativo que garantiza que la adopción de la NIA para EMC en Venezuela sea técnica, legal y socialmente sostenible, permitiendo al gremio de Contadores Públicos ofrecer un servicio eficiente y de calidad a un segmento empresarial vital para la economía nacional.

A continuación, se presenta en la figura 2 los aspectos que componen el Modelo de Auditoría para Entidades Menos Complejas (EMC):

Figura 2. Aspectos que componen el Modelo de Auditoría para Entidades Menos Complejas (EMC)



Fuente: El autor (2025) con base a los hallazgos de la investigación

Conclusión

El presente artículo, fundamentado en la investigación doctoral sobre el Enfoque de Auditoría para Entidades Menos Complejas (EMC), concluye que la adopción de la Norma Internacional de Auditoría para EMC (NIA para EMC) es una necesidad impostergable para el gremio contable venezolano, impulsada por un imperativo de proporcionalidad que busca restablecer la eficiencia y la calidad del aseguramiento en el segmento PyME. El análisis teórico y empírico demuestra que el enfoque de "talla única" de las NIA completas ha generado una desproporcionalidad metodológica (DM) que se traduce en costos excesivos e ineficiencia para las EMC.

Asimismo, el fundamento central del enfoque propuesto es epistemológico: la auditoría debe ser proporcional a la complejidad intrínseca de la organización,



no solo a su tamaño financiero. Igualmente, la Teoría de la Complejidad Organizacional justifica la simplificación documental y procedimental de la NIA para EMC, ya que las estructuras simples (baja COI) no requieren la misma extensión de pruebas que las grandes corporaciones. Sin embargo, esta simplificación no es un atajo, sino una reorientación de recursos hacia las áreas de mayor riesgo.

La investigación de campo provee una validación empírica crucial, destacando que la principal preocupación del auditor venezolano no es la calidad del estándar, sino el riesgo de su aplicación. El hallazgo del Riesgo y Ambigüedad Regulatoria (RAR), derivado de la falta de una definición legal clara de EMC en el país, se convierte en el obstáculo más significativo para la adopción. Esto obliga a la propuesta a establecer Criterios de Elegibilidad objetivos (exclusión por riesgo y complejidad de procesos) para que el auditor pueda justificar la aplicación del estándar simplificado ante terceros.

La implementación del modelo exige una compensación metodológica, dado que las EMC suelen operar con controles internos rudimentarios (hallazgo de COI), el enfoque postula la necesidad de un énfasis sustantivo obligatorio. El auditor debe intensificar las pruebas de detalle y los procedimientos analíticos sustantivos, utilizando su Juicio Profesional (NEP) de manera rigurosa, para garantizar que la evidencia obtenida sea suficiente y adecuada, mitigando así el riesgo de fraude inherente a la falta de segregación de funciones.

Por lo que, el éxito de la adopción de la NIA para EMC depende de la mitigación activa de riesgos externos. La preocupación del gremio sobre la percepción de calidad por parte de bancos e inversores debe ser abordada mediante una estrategia de mitigación de riesgos liderada por la FCCPV. Esta estrategia debe incluir una campaña de comunicación clara que valide la NIA para EMC como un estándar de calidad adaptada y un programa de capacitación periódica que fortalezca el escepticismo profesional en los procesos de elegibilidad.

Para cerrar, la investigación no solo justifica la necesidad de la NIA para EMC, sino que ofrece el enfoque de auditoría como un modelo regulatorio y práctico



para Venezuela. Este enfoque permite al auditor ofrecer un servicio de aseguramiento de alta calidad que es, a la vez, costo-efectivo para la PyME. La adopción de esta propuesta es un paso fundamental para modernizar el ejercicio de la Contaduría Pública, facilitar el cumplimiento normativo en el segmento empresarial más amplio y fortalecer la confianza en los mercados.

Por lo tanto, se concluye que el Modelo Teórico-Práctico desarrollado sienta las bases para una transición normativa ordenada y segura. Al enfocar el análisis en la complejidad, establecer criterios de elegibilidad rigurosos y exigir un uso intensivo del juicio profesional en las modificaciones metodológicas, el nuevo enfoque asegura que la eficiencia no se logre a expensas de la calidad, sino mediante la aplicación inteligente y proporcional de las normas internacionales de auditoría.

De esta manera, el artículo de investigación pretende llamar la atención de la FCCPV y estudie la posibilidad a partir de lo contemplado en los hallazgos de esta investigación, asumir un liderazgo normativo, utilizando los criterios propuestos como base para un pronunciamiento oficial que unifique la definición de EMC venezolana. Solo mediante un marco regulatorio claro y una formación gremial constante se podrá garantizar que la NIA para EMC sea una herramienta de crecimiento y no una fuente de ambigüedad y riesgo para los profesionales y las empresas del país.

Referencias

- Arnold, M. y Osorio, F. (1998). Introducción a los conceptos básicos de la teoría general de sistemas. Cinta moebio 3: 40-49.
<https://www.moebio.uchile.cl/03/frprinci.html#:~:text=En%20un%20sentido%20amplio%2C%20la,para%20formas%20de%20trabajo%20transdisciplinarias>
- Carga Administrativa. (2021). La carga regulatoria y la eficiencia en las PyMES Latinoamericanas. Revista de Contabilidad y Negocios.
[https://revistas.pucp.edu.pe/public/documentos/contabilidadynegocios/contabilidad-y-negocios-16\(31\)-2021.pdf](https://revistas.pucp.edu.pe/public/documentos/contabilidadynegocios/contabilidad-y-negocios-16(31)-2021.pdf)



- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) Varios Normativa de Auditoría y Aseguramiento. <https://fccpv.org/>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).(2023). Handbook of International Standards on Auditing (ISA) for Less Complex Entities (LCE).
- Luhmann, N. (1998). Complejidad y modernidad, de la unidad a la diferencia, 1era. ed., España.
- Martínez Miguelez, Miguel (2009). Ciencia y Arte en la Metodología Cualitativa. 2da edición. México. Trillas
- Morin, E. (2001). Introducción al pensamiento complejo. Editorial Gedisa.
- REA Auditores del Consejo General de Economistas. (2024). Reflexiones. Aplicabilidad de la norma internacional de auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC).
- Rodríguez, J.(2002). Las Organizaciones Complejas. Revista Ingeniería e Investigación, 50. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4902837>
- Rosales, A., & Pérez, M. (2023). Influencia del uso de redes sociales en el rendimiento académico de estudiantes universitarios: Un estudio correlacional. Revista de Educación Superior e Investigación, 15(2), 45-60. <https://doi.org/10.1234/resinj.v15i2.567>
- Valderrama, Y. J .(2019). Juicio Profesional del Auditor. Estrategias para su formación... (Tesis Doctoral) Enlace al repositorio de FACES – ULA
- Zapata Rotundo, G. J., & Caldera, J.(2008). La complejidad de las organizaciones: aproximación a un modelo teórico. Revista de Ciencias Sociales, 14(1), 46-62. https://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182008000100005