



Posibles efectos en auditoría de las consecuencias del coronavirus

- 1- Introducción.
- 2- Planificación del trabajo de auditoría.
- 3- Aspectos contables con impacto en la ejecución del trabajo de auditoría.
- 4- Plazos para la formulación de las cuentas anuales y otros aspectos de interés.
- 5- Efectos en el informe de auditoría.

1. INTRODUCCIÓN

Los efectos del coronavirus 2019 (COVID-19) continúan evolucionando rápidamente y todavía no se pueden determinar en toda su extensión. En España han dado lugar al RD 463/2020 de 14 de marzo, que ha decretado el estado de alarma.

De acuerdo con el artículo 40 del RDL 8/2020, de 17 de marzo, el plazo para la formulación de las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, así como el resto de los informes que sean legalmente obligatorios por la legislación de sociedades, queda suspendido hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha (se ha realizado una consulta al ICAC sobre la posibilidad de que las entidades puedan formular sus cuentas durante el tiempo en el que esté vigente el periodo de estado de alarma, estamos a la espera de una contestación al respecto).

Este documento pretende abordar un primer análisis sobre las implicaciones de esta situación en diferentes aspectos de los trabajos de auditoría de cuentas; se trata de un punto de partida que deberá revisarse conforme vaya evolucionando la situación.

Está claro que el COVID-19 ya ha tenido un impacto significativo en los mercados empresariales y financieros en el mundo, y va a tener implicaciones contables para muchas entidades. Por otra parte, las entidades y los auditores de cuentas nos enfrentamos a dificultades prácticas, los primeros en relación con la elaboración de las cuentas y los segundos para su verificación, debido al confinamiento e imposibilidad de desplazarse físicamente, realizar reuniones presenciales o acudir a las oficinas de las entidades. Esto significa que se deberán desarrollar procedimientos de auditoría alternativos para obtener la evidencia de auditoría necesaria y suficiente.

El COVID-19 supone que existirán áreas de riesgo especiales a las que los auditores de cuentas deberán prestar especial atención; tales como gestión continuada y las perspectivas futuras de la entidad ante la incertidumbre sobre la economía cercana, nacional y global.

Otro aspecto a considerar es cómo el auditor de cuentas obtiene evidencia de auditoría suficiente y apropiada, reconociendo que la planificación de auditoría tendría, en determinadas situaciones, que ser modificada y realizar otros procedimientos alternativos.

También puede requerir que el auditor reevalúe las Cuestiones Clave de la Auditoría (si se trata de una EIP) o los AMRA (en el caso de Entidades no EIP), que pueden cambiar o modificarse hasta el momento de la firma del informe de auditoría. En estas situaciones es posible que debamos obtener evidencia e información adicional de los órganos de gobierno de la entidad.

Para las auditorías de los ejercicios cerrados antes de febrero 2020¹, el auditor debe comunicar a la entidad auditada la importancia de una revelación completa de este hecho posterior; el efecto del COVID-19. En estos momentos de transparencia de la información financiera y no financiera, la falta de información en las cuentas anuales (con la consecuente salvedad por omisión de información en el informe de auditoría) no es deseable para los usuarios de la misma.

Si bien dependerá de la entidad auditada en cada caso, algunos de los efectos que se pueden dar en las empresas podrían ser:

- Interrupciones en la producción.
- Interrupciones en la cadena de suministro.
- Falta de disponibilidad de personal por limitaciones de acceso al puesto de trabajo o enfermedad.
- Expedientes de regulación temporal de empleo.
- Reducciones en ventas, ingresos o productividad.
- Cierre de instalaciones y tiendas.
- Retrasos en los planes de desarrollo.
- Problemas de financiación.
- Aumento de la volatilidad en el valor de los instrumentos financieros.
- Turismo reducido, paralización de viajes no esenciales, deportes, actividades culturales y otras actividades de ocio.
- Problemas de logística a consecuencia de las interrupciones en desplazamientos y de la movilidad en general.

Además, las entidades deberían considerar que los efectos cada vez más amplios de COVID-19 van a afectar de manera global a sus proyecciones y presupuestos futuros, en la gran mayoría de los casos a la baja.

Las entidades deben evaluar su exposición al riesgo de que los acontecimientos recientes puedan afectar a su información financiera. En concreto, las cuentas anuales que se formulen respecto al ejercicio económico 2019 (cierre habitual, 31 de diciembre de 2019) deberán contener revelaciones de todos los efectos materiales de COVID-19. Debido a esto, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría sobre esta información adicional.

Debemos ser conscientes de la excepcionalidad de la situación, siendo sensibles a la situación de las entidades auditadas y transmitirles la necesidad de obtener una evidencia de auditoría suficiente y necesaria para alcanzar nuestra opinión, que supondrá la necesidad de más tiempo y esfuerzo que en situaciones normales.

2. PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Las NIA-ES que pueden estar afectadas y que debemos considerar, son:

- NIA-ES 300, sobre Planificación de la auditoría de estados financieros.
- NIA-ES 315, sobre Identificación y Valoración de riesgos de incorrección material.
- NIA-ES 330, sobre respuesta a los riesgos valorados.
- NIA-ES 540 sobre Estimaciones Contables.
- NIA-ES 560 sobre Hechos Posteriores.
- NIA-ES 570 (R) sobre Empresa en Funcionamiento.

El primer caso conocido de COVID-19 se produce en China en diciembre de 2019 y los primeros casos en España son de enero de 2020.

1. Instituciones europeas de contabilidad y auditoría sugieren que, a efectos de contabilidad y auditoría, la fecha coincidiría con la declaración de emergencia sanitaria internacional, realizada por la OMS: 30 de enero de 2020.

En el apartado de hechos posteriores de este documento desarrollamos cómo se debe tratar este hecho posterior y cómo afecta en el trabajo del auditor y, en su caso, en el informe de auditoría (NIA-ES 560).

En el caso de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (en adelante firmas de auditoría) del REA Auditores, por la dimensión y complejidad de la entidad auditada², podemos encontrar en alguna de estas dos situaciones:

- Que se haya realizado un trabajo interino y se disponga de una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, que guíe el desarrollo del plan de auditoría. En este caso, el auditor deberá actualizar y hacer los cambios pertinentes en su estrategia³ así como documentar dichos cambios⁴.
- Que aún no se haya iniciado la planificación de auditoría, al llevar a cabo todo el trabajo en 2020 deberá ser tenida en cuenta esta problemática desde el primer momento.

El auditor de cuentas debe incrementar su escepticismo profesional, además estos hechos pueden afectar al cálculo de la importancia relativa (NIA-ES 320), a la evaluación de los riesgos, los procedimientos a llevar a cabo, etc. Por ello, debemos ser conscientes que en las auditorías del ejercicio 2019 la planificación sufrirá un cambio respecto a ejercicios anteriores⁵ y la participación de los miembros del equipo de mayor experiencia, es esencial⁶.

Consideraciones de Auditoría

El COVID-19 puede afectar en alguno de los siguientes aspectos en las auditorías que se encuentran en marcha, o contratadas y pendientes de realizar:

- Incorporación de riesgos de incorrección material en los estados financieros, por el impacto del COVID-2019 en las cuentas anuales del ejercicio auditado y en la continuidad del negocio.
- Necesidad de replanificar las auditorías en curso, actualizando la identificación y evaluación de riesgos que pudieran resultar afectados.
- Aumentar los procedimientos de hechos posteriores para dar respuesta a los nuevos riesgos.
- Analizar con riguroso escepticismo los planes de contingencias previstos o elaborados por las empresas, bajo la perspectiva del principio de empresa en funcionamiento.
- En particular, considerar el potencial impacto en los siguientes riesgos:
 - Riesgos de liquidez.
 - Riesgo de suficiencia de personal adecuado para mantener la producción y servicios.
 - Riesgo de incapacidad o imposibilidad de dar cobertura mediante teletrabajo, y posibles efectos de los expedientes de regulación de empleo, temporal o permanente.
 - Riesgo de incumplimiento de compromisos asociados a contratos.

2. Véase apartado A.1 de la NIA-ES 300

3. Véase apartado 10 de la NIA-ES 300

4. Véase apartado 12 de la NIA-ES 300

5. Véase apartado A.13 de la NIA-ES 300

6. Véase apartado A.4 de la NIA-ES 300

- Roturas de stock y de la cadena de suministro.
- Riesgo en las estimaciones contables, deterioros, determinación del valor razonable de activos, etc.
- Riesgo de continuidad de la actividad y del negocio.
- Riesgo que pueda generar el teletrabajo para el propio auditor.

Para evaluar los posibles cambios en nuestra planificación del trabajo de auditoría, puede también ser útil tener en cuenta el apartado 3 de este documento *“Aspectos contables con impacto en la ejecución del trabajo de auditoría”*.

El objetivo de este documento no es desarrollar las NIA-ES afectadas en la planificación, sino destacar algunos aspectos a tener en cuenta;

- **Indagaciones ante la dirección y otro personal de la entidad que, a juicio del auditor, pueda disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos.**

Se deben mantener reuniones con la dirección y documentar el resultado de las indagaciones respecto a la toma de decisiones en todas las áreas: laboral, fiscal, gestión de RRHH, legal, financiera, planificación de la actividad, y su compromiso y responsabilidad social, por parte de los órganos de gobierno de la entidad auditada. Los responsables de Gobierno de la entidad, incluidas aquellas que son pequeñas y medianas empresas, son ya conocedoras de cómo les puede afectar esta crisis y están evaluando líneas de actuación

- **Obtener de la dirección información sobre cómo se va a celebrar la reunión del Órgano que formula las cuentas anuales.**

El auditor debe conocer los planes y procedimiento de celebración de dicha reunión, fechas previstas⁷, y cómo se le van a facilitar al auditor las cuentas anuales firmadas por los miembros de dicho Órgano.

El auditor ha de hacer el seguimiento de la crisis, las medidas a adoptar, la eficacia de las medidas adoptadas, y en su caso, analizar otras más drásticas, si llegase el caso.

En el caso de pequeñas y medianas empresas, los consejos de administración son reducidos, incluso pueden estar constituidos por un administrador único, e igualmente verse afectado por el COVID-19. Por ello, debe evaluarse, conjuntamente con los asesores legales, posibles situaciones de fuerza mayor y sobrevenidas para mitigar posibles contingencias.

En el caso de falta de firma de alguno/s administradores el auditor debe asegurarse del motivo y que no se debe a otro tipo de circunstancias distintas del COVID-19 (como diferencias, litigios entre socios y administradores, u otras y que así se indica en las cuentas anuales.

- **Auditoría de estados financieros de grupos.**

Cuando el auditor sea el socio a cargo de la auditoría del grupo, al ser responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, deberá comunicar a los auditores de los componentes los procedimientos adicionales diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre la fecha de la información financiera de cada componente y la fecha del informe de auditoría de las cuentas anuales del grupo, que puedan hacer necesario ajustar las cuentas anuales del grupo

7. Ténganse en cuenta los artículos 40 y 41 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

o revelar información al respecto, así como otros cambios en la planificación global y los nuevos plazos de entrega, como consecuencia del COVID-19. Esta comunicación se realizará lo antes posible para que el informe de auditoría de las cuentas del grupo pueda cumplir con su finalidad⁸.

Por su parte, los auditores de los componentes, deben obtener confirmación de posibles modificaciones a las instrucciones recibidas en su momento, en cuanto a procedimientos, alcances, plazos e informes, etc.

• Fraude

- En la situación actual se puede incrementar el riesgo, en los estados financieros, de que puedan producirse incorrecciones por fraude o error. En el caso del fraude, el auditor debe obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de ellos. Por ello, y teniendo en cuenta que no serán las únicas, podemos establecer una serie de consideraciones encaminadas a alterar los resultados de la entidad, mejorar los ratios de liquidez y la situación de empresa en funcionamiento, etc., sin prejuzgar a los miembros del órgano de gobierno de la entidad. En principio, existe riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos, por ello el auditor evaluará cómo puede afectar y a qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones⁹.
- El auditor debe ser más escéptico en la valoración de las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude.
- Es posible que el trabajo de auditoría haya de llevarse a cabo en situaciones excepcionales, con recursos humanos limitados del cliente o del despacho del auditor, con un menor tiempo en las oficinas de la entidad auditada, o incluso teletrabajando, que puede afectar al escepticismo profesional necesario.
- Por ello, se debe incrementar el escepticismo del auditor ante la manipulación, falsificación o la alteración de los registros contables o de la documentación soporte a partir de los cuales se preparan las cuentas anuales¹⁰. En este sentido, han de considerarse situaciones como: ausencia de documentos, documentos que parecen haber sido alterados, partidas de conciliación significativas no explicadas, respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o procedimientos analíticos realizados, discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación, relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre otras¹¹.
- Debe hacerse hincapié en las relaciones inusuales o inesperadas¹², asientos próximos al cierre o de importes no esperados.
- Se ha de tener en cuenta cambios de criterios contables, en la clasificación de las cuentas, forma de presentación o de la revelación de la información de las cuentas anuales¹³.
- Se han de tener en cuenta los saldos, transacciones y operaciones con terceros países en los que el auditor pueda tener dificultades de obtención de evidencia de auditoría.

8. Véanse apartados 38 y 39 de la NIA-ES 600.

9. Véase apartado 26 de la NIA-ES 240.

10. Véase apartado A-3 de la NIA-ES 240.

11. Véase anexo 3 de apartado A.49 de la NIA-ES 240.

12. Véase apartado 22 de la NIA-ES 240.

13. Véase apartado A.3 de la NIA-ES 240.

- **Obtención de evidencia de auditoría**

Los auditores deben considerar cómo reunir evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y en la situación actual deben considerar que pueden necesitar cambiar el enfoque de auditoría y desarrollar procedimientos alternativos, particularmente en trabajos de auditoría de grupos con componentes a los cuales el acceso a la información esté restringido. El tema de la obtención de evidencia es necesario que sea considerado respecto al informe de auditoría y ver, en su caso, si es necesario emitir una opinión de auditoría modificada. El auditor debe prever un mayor uso de la tecnología para compartir datos u organizar reuniones virtuales. La NIA-ES 500 sobre "Evidencia de auditoría" proporciona detalles al respecto.

3. ASPECTOS CONTABLES CON IMPACTO EN LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Si bien en este documento se abordan las consideraciones contables sea cual sea la fecha de cierre, se ha prestado especial atención al análisis de estos factores en los cierres de ejercicio a 31 de diciembre de 2019, por lo que adquiere gran relevancia la NRV 23ª del PGC sobre hechos posteriores. Conforme a lo que señala dicha norma, pueden existir dos tipos de hechos posteriores al cierre del ejercicio:

- *"Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán ... un ajuste, información en la memoria o ambos."* Este tipo de hechos se conocen normalmente como de TIPO 1.
- *"Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación."* Estos hechos se conocen normalmente como de TIPO 2.

¿Es el brote de Coronavirus un hecho posterior que requiere ajuste para los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2019?

El Coronavirus existía al 31 de diciembre de 2019 en China. Sin embargo instituciones europeas de contabilidad y auditoría, sugieren que el impacto es internacional como consecuencia de la declaración de emergencia sanitaria internacional de la OMS, el 30 de enero de 2020.

En España, este hecho posterior surgió después del 31 de diciembre de 2019, y por ello entendemos que el brote de coronavirus no es un hecho que requiera ajuste en el periodo que finaliza el 31 de diciembre de 2019 por lo que, con carácter general, no será necesario realizar ningún ajuste sobre las cifras reconocidas en las cuentas anuales del 31 de diciembre de 2019¹⁴.

No obstante, a los efectos de la información a incluir en la memoria, habrá de estimarse el efecto del coronavirus, no para ajustar las CCAA a 31 de diciembre, pero sí para incluir la información necesaria sobre el deterioro posterior que hubieran podido sufrir determinados activos en el momento de formular las cuentas anuales. Esta información se mostrará principalmente en la nota de Hechos Posteriores de la memoria de las cuentas anuales y, en su caso, en la nota de Aplicación del Principio de Empresa en Funcionamiento, así como, de ser de aplicación, al contenido del Informe de Gestión.

14. El REA Auditores ha realizado consulta al ICAC para que se nos confirme este criterio, pendiente de recibir su respuesta a la fecha de este documento.

En relación con los cierres anteriores a febrero de 2020, entendemos que el COVID-19 sería un hecho posterior no ajustable, dado que se debe a condiciones que no existían al cierre del ejercicio. No obstante, se deberá incluir en la memoria, en las notas donde sea aplicable o en la de hechos posteriores, información respecto a la naturaleza de los impactos y una estimación (si se pudiera realizar) del efecto que podría tener. Evaluando, asimismo, su impacto en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

El reconocimiento contable de los impactos relacionados con el coronavirus variará en cada entidad.

Las entidades deben evaluar los posibles efectos derivados de COVID-19, y en consecuencia el auditor habrá de tenerlo en cuenta en su trabajo, en relación, entre otros, con los siguientes aspectos:

Estimaciones realizadas e incertidumbres

Dependiendo de las circunstancias específicas de una entidad y en especial de su/s actividad/es económica/s, algunos de los puntos que se tratan en este apartado pueden ser susceptibles de necesitar estimaciones adicionales o sufrir incertidumbres significativas, que requieran su revelación en las cuentas anuales.

Los posibles efectos del COVID-19 normalmente se incluirán en el apartado de la memoria "*Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre*" de la nota "*Bases de presentación de las cuentas anuales*". En este apartado, además de detallar el posible impacto del COVID-19 en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (ya se venía haciendo en empresas con situación patrimonial irregular o pérdidas recurrentes significativas, entre otros), se deberá indicar la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable motivado por el mismo que sea significativo y que afecte al ejercicio 2019 o se espera pueda afectar a los ejercicios futuros. Puede darse el caso de que no se pueda estimar el impacto en ejercicios futuros, circunstancia que, de darse, se deberá también revelar.

En relación con el inmovilizado material, siempre que tenga incidencia significativa en el presente ejercicio o en ejercicios futuros, se informará de los cambios que puedan producirse en la estimación sobre valores residuales, los costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, vidas útiles y métodos de amortización.

También deberá indicarse en cuentas anuales no abreviadas, el posible impacto en los riesgos (de crédito, de liquidez y de mercado) a los que la sociedad auditada se encuentre sujeta.

El cambio de escenario que plantea esta crisis económico-sanitaria también puede incidir en la planificación fiscal establecida por la sociedad para la realización del activo por impuesto diferido registrado, cuando la compensación del mismo dependa de las ganancias futuras previstas.

Deterioro de activos tanto financieros como no financieros

Es posible que las entidades necesiten evaluar si el impacto de COVID-19 ha originado un deterioro del activo. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y los resultados pueden verse afectados significativamente por los impactos directos o indirectos de los eventos recientes y en curso.

El brote de coronavirus puede ser un desencadenante de deterioro, lo que requerirá más pruebas de deterioro y más reconocimientos.

El aumento de las incertidumbres inherentes a los flujos de efectivo puede reflejarse una vez se ajusten los flujos de efectivo o la tasa de descuento.

La NRV 2ª, apartado 2.2 del PGC requiere la realización de un test de deterioro (es decir, la estimación del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo afectada) al final de cada período cuando haya indicios de que la UGE puede estar deteriorada. En la realización o actualización del test, habrá que tener en cuenta los cambios significativos producidos con efecto negativo en la UGE, tanto si ya han tenido lugar como si van a producirse en el futuro (por ejemplo, operaciones interrumpidas a consecuencia del cese de alguna línea de negocio).

A efectos de auditoría, para aquellos encargos en los que sea necesario evaluar el valor recuperable de una UGE, se deberá prestar especial atención a que los flujos de efectivo futuros que se consideren por la Sociedad, a efectos de calcular dicho valor, incorporen los efectos negativos que pueden producirse como consecuencia del impacto de la pandemia en la actividad económica. La estimación del valor recuperable puede verse afectada por, entre otros, desaceleración de las ventas, posible reducción del margen bruto, modificación de la tasa de descuento y de crecimiento utilizadas, etc.

En los cierres a diciembre de 2019, dado que los efectos de la crisis del COVID-19 no eran previsibles que sucedieran en España en dicha fecha, nos encontraríamos ante un hecho posterior del tipo 2 y, en consecuencia, el posible deterioro que se derive de este análisis (en auditorías a 31-12-19) no modificaría el balance ni la cuenta de pérdidas y ganancias sino que, en base a su "devengo" en 2020, supondría una nota de Hechos Posteriores (y, en su caso, de empresa en funcionamiento). Sin embargo, en los análisis de sensibilidad sobre posibles cambios en las hipótesis clave (tasa de descuento, crecimiento a perpetuidad, ventas y margen de EBITDA, entre otros) y su posible efecto sobre el deterioro en las cuentas anuales que se revelen en la memoria, se recomienda un análisis y revelaciones más exhaustivo y amplio.

Un posible riesgo de auditoría se encuentra en la posibilidad de que las empresas "anticipen" al ejercicio 2019 las pérdidas por deterioros.

En base a lo anterior, el auditor deberá cerciorarse de que las previsiones, proyecciones y valoraciones utilizadas para los cálculos de deterioro al 31 de diciembre de 2019 no incorporan los efectos significativos del COVID-19, si bien habrá de informarse en la memoria de los efectos que se van a originar a consecuencia de él de acuerdo con la NRV 23ª.

Valoración de existencias

Los inventarios se valoran por el menor de su coste de adquisición o producción y su valor neto de realización (VNR). En un entorno económico como el actual, puede ser difícil obtener el VNR y requerirá de estimaciones.

El valor neto de realización (VRN) del inventario puede disminuir si, por ejemplo, hay una reducción en la demanda de bienes con una vida útil corta.

También es posible que no se puedan cumplir los contratos de compra y venta, lo que puede resultar en un inventario innecesario, lo que a su vez afecta al VRN.

En algunas industrias, con productos frescos o perecederos, puede producirse una mayor tasa de obsolescencia a consecuencia de problemas en la salida y entrega de las mercancías.

En cierres posteriores a febrero 2020, con el estado de alarma en vigor, si el nivel de producción de una entidad deviene anormalmente bajo (por ejemplo, como resultado del cierre temporal de las líneas de producción), es posible que se deba revisar el coste de los inventarios para asegurar que los costes de subactividad se reconocen como pérdida en el período en que se incurren.

Deterioro de cuentas a cobrar

Las interrupciones comerciales a gran escala que potencialmente dan lugar a problemas de liquidez en ciertas entidades también podrían tener impactos consecuentes en la calidad crediticia de las entidades a lo largo de la cadena de suministro. Se puede dar un deterioro de la calidad crediticia de las carteras de préstamos, pero también, por ejemplo, de las cuentas por cobrar comerciales, como resultado del brote de coronavirus.

Al responder a estos desafíos, ciertos gobiernos y bancos centrales han introducido, o han dirigido o alentado a las entidades financieras a introducir varios tipos de medidas de alivio a las empresas y a prestatarios hipotecarios.

Las entidades deben ejercer su juicio y sus mejores esfuerzos para considerar toda la información razonable y disponible sobre eventos pasados, condiciones actuales y pronósticos de futuro.

El coronavirus puede afectar a la capacidad de los clientes y prestatarios de la entidad para cumplir con sus obligaciones. Los deudores pueden tener una exposición particular a los impactos económicos en su sector geográfico e industrial. En términos más generales, las reducciones en las previsiones de crecimiento económico aumentan la probabilidad de incumplimiento en muchos deudores y las pérdidas por insolvencias del ejercicio 2020 pueden aumentar significativamente, lo que requerirá un adecuado desglose en la memoria y la valoración de su impacto en el principio de empresa en funcionamiento. 2019.

Por lo general, no procederá ningún ajuste en relación con la nueva información recibida después de 31 de diciembre de 2019, a menos que la nueva información indique que no se consideró adecuadamente toda la información razonablemente disponible en la citada fecha.

Valor razonable

La contabilidad requiere valorar algunos activos y pasivos a valor razonable. Esto supone realizar la valoración a una fecha concreta en función de las hipótesis que los participantes de mercado harían en las condiciones actuales.

Cuando se aplica el juicio para calcular el valor razonable, las entidades tienen que considerar las condiciones e hipótesis que se conocen o podrían conocerse por los participantes de mercado. El cálculo del valor razonable dependerá de la evaluación de si la gravedad del brote a la fecha de cierre del ejercicio habría impactado a la valoración de los participantes de mercado a esa fecha.

Será necesario incluir desgloses para permitir a los usuarios de la información entender los cálculos del valor razonable, sus hipótesis, información utilizada y la sensibilidad de los mismos.

Provisiones por contratos onerosos

Un contrato oneroso surge cuando los costes inevitables de cumplir con las obligaciones del mismo exceden a los beneficios que se espera recibir. Algunos ejemplos de contratos para los que se puede requerir una provisión por contrato oneroso son:

- Contratos de ingresos que contienen multas por retraso o falta de entrega.
- Aumento de los costes de cumplimiento de un contrato con el cliente debido al reemplazo del personal que está contagiado, sujeto a cuarentena o que no puede desplazarse; o tener que comprar materias primas alternativas a un precio más alto.
- Contratos para la prestación de servicios en los sectores de educación o turismo que obligan a las entidades a prestar servicios a grupos más pequeños de lo que es económicamente viable.

El auditor deberá repasar las cláusulas de los principales contratos de las entidades auditadas y valorar si el desglose en memoria es suficiente.

Planes de reestructuración

En un entorno económico tan complicado como el del coronavirus, algunas entidades pueden estar considerando o implementando planes de reestructuración, tales como la venta o cierre de parte de sus negocios o la reducción (temporal o permanente) de las operaciones.

Planes como estos pueden requerir la consideración de una serie de problemas tales como:

- Registro de provisiones por indemnizaciones cuando la empresa tenga un plan formal detallado para la reestructuración y haya comunicado a los afectados de que llevará a cabo la reestructuración.
- Registro de activos mantenidos para la venta. De aplicación a cualquier parte del negocio que esté disponible para la venta inmediata en su condición actual y es muy probable que se complete dicha venta dentro de un año. Si es así, los activos y pasivos a ser enajenados se clasificarán como mantenidos para la venta y se reducirán a su valor razonable menos los gastos de venta, si es inferior a su valor en libros.

Incumplimiento de *covenants* de préstamos (incluido el impacto en la clasificación de pasivos como corrientes frente a no corrientes)

Las condiciones comerciales inestables y la escasez de flujos de efectivo en las regiones afectadas pueden aumentar el riesgo de que las empresas incumplan algunos ratios y *covenants* financieros. Las empresas deben considerar cómo el incumplimiento de una cláusula de un préstamo afectaría al momento del reembolso del mismo, así como de otros pasivos (por ejemplo, se convierte en vencido y exigible) y cómo afecta la clasificación de los pasivos relacionados en la fecha de presentación.

Si se produce un incumplimiento en o antes del final de la fecha de cierre del ejercicio y el incumplimiento le otorga al prestamista el derecho de exigir el reembolso dentro de los 12 meses posteriores a la fecha de cierre, el pasivo debe clasificarse como corriente en los estados financieros de la entidad en ausencia de cualquier acuerdo realizado antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales, que otorgue a la empresa el derecho de diferir el pago más de 12 meses después de la fecha de cierre.

La situación derivada del COVID-19 podría tener un impacto tal en las entidades que implicase que estas incumpliesen las condiciones establecidas en los contratos de financiación, que podría provocar el vencimiento anticipado de dichos contratos. Esto conllevaría, bien el pago inmediato o, al menos, la reclasificación, como pasivos corrientes, de los préstamos y otros pasivos financieros afectados por el incumplimiento. En casos extremos, esto incluso podría poner en duda la aplicación del principio de empresa en funcionamiento por parte de la entidad.

Un incumplimiento posterior al cierre del ejercicio o la simple consideración, por parte de los administradores, de que es probable que no se vayan a cumplir las condiciones exigidas durante los doce meses siguientes, supone que, a cierre del ejercicio, deba clasificarse la deuda como corriente. Para más detalle ver consulta 6 del BOICAC 81

<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=357>

Este es uno de los principales aspectos a los que el auditor debe prestar atención, pues de estos incumplimientos pueden surgir dudas sobre la continuidad. El auditor debe asegurarse del cumplimiento de las cláusulas contractuales de las deudas con entidades de crédito, incluso con posterioridad al cierre del ejercicio.

Empresa en funcionamiento

Al evaluar si una entidad es una empresa en marcha debe considerarse toda la información relevante disponible hasta la fecha de emisión de los estados financieros. Los eventos que ocurrieron después de la fecha de cierre del ejercicio en relación con el brote de coronavirus podrían haber causado un deterioro significativo en las condiciones económicas de algunas entidades y un aumento de la incertidumbre económica para otras.

La gerencia puede necesitar evaluar si estos eventos o condiciones, individual o colectivamente, arrojan dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, o en casos severos, si el supuesto de negocio en marcha sigue siendo apropiado como base para la preparación de los estados financieros de la entidad. Si la conclusión es que las consecuencias del brote de coronavirus han llevado a un deterioro en los resultados operativos y / o la posición financiera después de la fecha de cierre que es tan grave que el principio de empresa en funcionamiento ya no se considera apropiado, los estados financieros al 31 diciembre de 2019 necesitarían ser ajustados de acuerdo con la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Ha de tenerse en cuenta lo que establece la NRV 23ª sobre *“Hechos Posteriores”*, en su tercer párrafo indica que *“En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.”*

En la evaluación de si el principio de empresa en funcionamiento es apropiado debe tenerse en cuenta los acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio.

La Dirección de la sociedad puede concluir que aún es apropiado que las cuentas anuales se preparen bajo el principio de empresa en funcionamiento, pero que las implicaciones del brote de coronavirus son tales que existen o pueden existir dudas significativas sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En estos casos, cuando la Dirección es conocedora de las incertidumbres materiales que generan una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, o cuando la conclusión de que el supuesto de negocio en marcha sea apropiado ha requerido un juicio significativo, debe incluirse revelación adecuada en la memoria de las cuentas anuales.

Muchos de los aspectos mencionados anteriormente en este documento pueden ocasionar, en circunstancias extremas, dudas sobre la continuidad de la empresa. El auditor deberá cerciorarse de que la sociedad tiene razonablemente asegurada su continuidad hasta la siguiente formulación de sus cuentas anuales. Si con anterioridad a la epidemia ya existían dudas sobre la viabilidad de la compañía, el auditor deberá acentuar su escepticismo profesional al respecto.

Es posible que en muchos informes de auditoría esta circunstancia dé lugar a la incorporación de una Cuestión Clave de la Auditoría (si se trata de una EIP) o a un AMRA (en el caso de Entidades no EIP), e incluso en algunos casos originará la necesidad de incluir una sección por incertidumbre en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

También cabe la posibilidad de que nos encontremos con limitaciones al alcance en aquellos casos en los que la Dirección no ha evaluado los riesgos derivados del COVID-19 o en aquellos otros en que, por problemas de soporte administrativo (teletrabajo, ERTes, otras prioridades), la entidad no facilita al auditor la evidencia solicitada.

Cabe recordar que una de las vías para solventar las incertidumbres significativas es solicitar a la Dirección un compromiso de apoyo financiero por parte de su accionista principal solvente, compromiso que, por otra parte, el auditor habrá de evaluar si está en disposición de afrontar.

Gestión del riesgo de liquidez

Las interrupciones en la producción y la reducción de las ventas pueden tener implicaciones en el fondo de maniobra de la empresa auditada. Las entidades pueden buscar formas de gestionar este riesgo, incluido el uso de fuentes alternativas de financiación, como pagos posteriores a proveedores y acuerdos con entidades financieras como financiación de proveedores y factoring inverso. Del mismo modo, las entidades pueden buscar obtener una liquidación anticipada de sus cuentas por cobrar comerciales a través de una entidad financiera que compre las cuentas por cobrar a un importe descontado del importe de la factura.

A efectos de auditoría, la necesidad de recurrir a este tipo de financiación podría indicar la existencia de tensiones de tesorería que podrían afectar a la continuidad de la sociedad, posible solicitud de concurso de acreedores, etc.

El auditor puede encontrarse con circunstancias de este tipo al desarrollar pruebas analíticas. Es importante identificar cómo afrontan los clientes las tensiones de tesorería para asegurar su correcta revelación en las cuentas anuales, bien en la nota de gestión de riesgos, bien en otras notas en función de la vía de financiación.

Acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio

Al preparar su información financiera, las entidades deben evaluar cuidadosamente la información que está disponible después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales. Algunos saldos de los estados financieros deberán ajustarse como consecuencia de los hechos posteriores que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del período sobre el que se informa. Además, si los hechos posteriores no ajustables (aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron después del período sobre el que se informa) son importantes, la empresa habrá de revelar la naturaleza del evento y una estimación de su efecto financiero, o una declaración de que tal estimación no se puede hacer.

Con respecto a las auditorías de cierre 31 de diciembre de 2019 o anteriores, generalmente será apropiado considerar que los efectos en la empresa son el resultado de acontecimientos que surgieron después de la fecha de los estados financieros (como, por ejemplo, las decisiones tomadas en respuesta al brote de COVID-19). Esto requerirá que, al menos, se informe con el detalle necesario en la memoria. Los procedimientos de auditoría deben cubrir adecuadamente este aspecto.

Las entidades deben considerar los hechos acontecidos después del cierre del ejercicio para determinar si el impacto del coronavirus es un hecho posterior que requiere ajuste o es un hecho posterior que no requiere ajuste.

Como ya hemos indicado un hecho posterior que requiere ajuste es aquel que 'proporciona evidencia de condiciones que existían al cierre del ejercicio'. El desarrollo y la propagación de este virus ocurrió en 2020 y no proporciona evidencia de una condición que existía al 31 de diciembre de 2019 y, por lo tanto, no es un hecho posterior que requiere ajuste. Al 31 de diciembre de 2019, había pocos casos de contagios, limitados geográficamente y poca evidencia confirmada de su propagación entre los humanos.

Por lo tanto, el impacto de los saldos no debería verse afectado en gran medida hasta el primer trimestre de 2020. Las entidades deben asegurarse de que la medición de sus activos y pasivos al 31 de diciembre de 2019 no se vea afectada por el desarrollo posterior del virus.

Si el impacto del hecho posterior no ajustado es material para los estados financieros, debe revelarse en la memoria de las cuentas anuales. Esta revelación debe incluir la naturaleza del hecho y una estimación del efecto financiero, o si no es posible estimar esto, una declaración a tal efecto.

Otros posibles impactos

Los apartados anteriores recogen las áreas identificadas con las que con más frecuencia nos podemos encontrar como consecuencia del COVID-19, pero hay otras áreas de las cuentas anuales y otros procedimientos de auditoría, que podrían verse afectados, por ejemplo:

- Derivados de cobertura. Requisitos de contabilidad de cobertura con respecto a derivados para los cuales la transacción esperada ya no es altamente probable o no se espera que ocurra.

- Reconocimiento apropiado de las ayudas del gobierno para hacer frente a las consecuencias del coronavirus.
- Adecuado reflejo contable de los acuerdos contractuales como, por ejemplo, una reducción o aplazamiento de los pagos de arrendamiento otorgados por un arrendador a un arrendatario.
- Consideraciones fiscales: impacto del flujo reducido de bienes y servicios en los acuerdos de precios de transferencia; recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos dado que la recuperación de los activos por impuestos diferidos puede verse afectada por los cambios en las previsiones futuras de flujos y resultados (el impacto del COVID-19 sobre este aspecto también es considerado por algunos expertos como de tipo 1 al considerar que el estudio financiero que muestre la recuperabilidad de los créditos en los siguientes 10 años debe realizarse teniendo en cuenta todas las circunstancias existentes al momento de formular las cuentas anuales), etc.
- Consideración del posible impacto en las solicitudes de subvenciones que se estaban tramitando, o ya habían sido concedidas con cláusulas que han devenido inasumibles (mantenimiento de plantilla, por ejemplo).
- Reclamaciones de seguros. Si es prácticamente seguro que se puede reclamar en caso de interrupción del negocio, o por otros motivos asegurados, debería revelarse la posible existencia de activos contingentes. El auditor deberá indagar si los seguros del cliente cubren la pérdida de beneficios, inventarios, etc. o si por el contrario son causas de fuerza mayor y no están cubiertas (por ejemplo, existencias que se estropean por el cierre obligado de la actividad por el estado de alarma).

4. PLAZOS PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES Y OTROS ASPECTOS DE INTERÉS

Como consecuencia del RDL 8/2020, de 17 de marzo, se establecen modificaciones importantes, que pasamos a resumir a continuación:

- **Modificación de las condiciones de celebración de los órganos de administración**

Aunque no lo prevean los estatutos, los órganos de gobierno y administración, así como el resto de comisiones delegadas y obligatorias podrán llevarse a cabo por videoconferencia, esta se entenderá celebrada en el domicilio de la persona jurídica. Así también, los acuerdos se podrán llevar a término mediante votación por escrito sin sesión siempre que lo decida el presidente u cuando lo soliciten dos miembros del órgano. Así mismo, en el caso de que se haya convocado junta general con anterioridad a la declaración del estado de alarma y sea su celebración posterior, el órgano de administración podrá revocar la convocatoria o bien cambiar la fecha.

En nuestra opinión estas medidas facilitarán la gestión de las empresas, así como de sus órganos de decisión evitando el desplazamiento de sus directivos y administradores.

- **Modificación de los plazos de formulación, aprobación y depósito de cuentas anuales.**

De acuerdo con el artículo 40 del RDL 8/2020, de 17 de marzo, el plazo para la formulación de las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, así como el resto de los informes que sean legalmente obligatorios por la legislación de sociedades, queda suspendido hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. De este modo, también se retrasará tanto el plazo de aprobación de las cuentas anuales –art 253 de la LSC– así como su propio depósito –art 279 de la LSC–.

En relación con esta cuestión desde el Consejo General de Economistas se ha realizado una consulta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en la que se solicita aclaración, en particular, sobre los siguientes aspectos:

- Si una empresa puede llevar a término o no la formulación y aprobación de sus cuentas anuales durante el estado de alarma; y
- Si la ampliación del citado plazo, como parece lógico, se extiende tanto a la aprobación como a su depósito en el Registro Mercantil.

En concreto, el artículo 40.4 indica lo siguiente: *“En el caso de que, a la fecha de declaración del estado de alarma, el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada ya hubiera formulado las cuentas del ejercicio anterior, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, si la auditoría fuera obligatoria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma. (...)”*.

Consideramos que, en este apartado, debería contemplarse también la situación en la que las cuentas anuales se formulen "durante" el periodo del estado de alarma y que igualmente se otorgue el plazo adicional de dos meses, para la verificación de dichas cuentas, desde que finalice dicho estado de alarma.

Adicionalmente, se pregunta al ICAC si, tal y como nosotros entendemos, lo establecido en este artículo 40.4 debería igualmente ser aplicable en relación con las auditorías "voluntarias"¹⁵.

Desde la Corporación consideramos de gran importancia esta aclaración teniendo en cuenta que en nuestra actividad el número de informes de auditoría voluntarias, según la publicación del ICAC de 2018, es de 17.585 frente a un total de 61.428 informes.

Un ejemplo interpretativo de la situación que se desprende del RD 8/2020, sería el siguiente:

Fecha estimada de fin del estado de alarma 11/04/2020

	Antes del Estado de alarma	Con el Estado de Alarma	
Fecha de cierre:	31/12/2019	31/12/2019	
Fecha de formulación:	31/03/2020	11/07/2020	3 meses más desde la finalización del estado de alarma
Fecha de auditoría:	15/06/2020	27/09/2020	(*)
Fecha de aprobación:	30/06/202	11/10/2020	3 meses desde que finalice el plazo de formulación de las cuentas anuales

(*) Se indica 15 días antes de la fecha de aprobación por poner una fecha estimada límite, según tipo de entidad (Sociedades Anónimas: 1 mes).

• Suspensión de los plazos estatutarios derivados de una causa legal de disolución

Aquellas empresas, en las cuales concurra una situación causa legal o estatutaria de disolución durante el periodo de alarma, el plazo legal para la convocatoria por el órgano de administración de la junta general de socios a fin de que adopte el acuerdo de disolución de la sociedad o los acuerdos que tengan por objeto enervar la causa, se suspende hasta que finalice dicho estado de alarma. Asimismo, los administradores no responderán de las deudas sociales contraídas en ese periodo.

• Derecho de separación del socio

Aunque concurra causa legal o estatutaria, en las sociedades de capital los socios no podrán ejercitar el derecho de separación hasta que finalice el estado de alarma y las prórrogas del mismo que, en su caso, se acuerden.

15. El REA Auditores ha comunicado formalmente este hecho al ICAC con objeto de que los periodos de prórroga establecidos en este artículo 40.4 sean de aplicables a todas las auditorías contratadas: obligatorias y voluntarias.

• Reformulación de cuentas

En todo caso se debe tener en cuenta lo que indica el artículo 38 c) del Código de Comercio respecto a la reformulación de cuentas:

c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

Deberá tenerse en cuenta adicionalmente la Nota de Aviso 27 de marzo de 2020: Comunicado conjunto del Colegio de Registradores y de la CNMV en relación con las Cuentas Anuales y la Propuesta de Aplicación del Resultado de Sociedades Mercantiles en el contexto de la crisis sanitaria derivada del COVID-19

<https://www.cnmv.es/portal/verDoc.axd?t={c8024b87-2f5d-4aef-9c34-06b7d2964462}>

5- EFECTOS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

La definición del principio de empresa en funcionamiento, las responsabilidades del auditor relacionadas con la empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría no han cambiado como resultado de la pandemia de coronavirus.

Sin embargo, el coronavirus tendrá un impacto significativo en una gran cantidad de entidades. Es posible que algunas entidades que anteriormente eran una empresa en marcha ya no lo sean. Muchas de ellas que continúan siendo una empresa en marcha, ahora se pueden enfrentar incertidumbres materiales relacionadas con su capacidad para continuar como tales. Es poco probable que sea apropiado adoptar un enfoque general: cada entidad debe evaluarse en función de su propia situación.

Una entidad está en funcionamiento a menos que su órgano de gobierno tenga la intención de liquidarla o cesar en su actividad. Para algunas entidades, el impacto del coronavirus puede dejarlas sin otra alternativa realista que liquidarla o dejar de operar. Otras pueden necesitar reducir las actividades o buscar financiación adicional y algunas pueden no verse afectadas significativamente.

Es responsabilidad del órgano de gobierno hacer la evaluación de si la entidad es una empresa en funcionamiento. Al evaluar si el supuesto de negocio en marcha es apropiado, la dirección ha de tomar en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que es, al menos, pero no se limita a, doce meses a partir de la fecha en que los estados financieros están autorizados para su emisión. La evaluación será específica a las circunstancias de la entidad. Al hacer su evaluación, generalmente se esperaría que sus responsables preparen presupuestos detallados que, dada la naturaleza de la evolución de la pandemia, pueden estar afectos a cambios hasta la fecha de la formulación de las cuentas. Estas previsiones por ello deben ser reveladas en las cuentas anuales, así como los posibles escenarios y planes de gestión.

Los responsables del órgano de gobierno deberían considerar el impacto del coronavirus en los clientes, proveedores y personal. Por ejemplo, ¿podría la entidad continuar operando si el personal no pudiera estar físicamente presente, y cuánto tiempo podría sobrevivir la entidad dada la disponibilidad de recursos en efectivo y la flexibilidad de su estructura de costes? La gerencia también debe considerar si las pólizas de seguro de la entidad cubren las pérdidas derivadas del coronavirus y, en caso afirmativo, cuánto tiempo pasará antes de recibir el pago.

¿La memoria revela la información adecuada sobre estos hechos o condiciones del COVID-19 que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y el auditor concluye que no existe una incertidumbre material?

↓ **SÍ**

↓ **NO**

En aplicación de la NIA-ES 701, ¿la cuestión, ha sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual?

Salvedad por omisión de información y descripción de la cuestión, de conformidad con la NIA-ES 705 (R): **Fundamentos de la opinión con salvedades/desfavorables.** Si no nos facilitan la información (estudio del impacto) podría ser una limitación/denegada.

NO

SÍ

¿Se considera necesario enfatizar la información revelada por ser de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros?

Opinión favorable y descripción de la cuestión, de conformidad con la NIA-ES 701: **Cuestiones clave/Aspectos más relevantes de la auditoría.**

NO

SÍ

Opinión favorable, sin que se incluya en el informe referencia alguna a la cuestión

Opinión favorable y referencia a la cuestión, de conformidad con la NIA-ES 706 (R); **párrafo de énfasis**

NIA-ES APLICABLES: NIA-ES 570 (R), 706 (R) Y NIA-ES 701.

Secciones del informe de auditoría que pueden resultar afectadas en función de la evidencia obtenida en la aplicación de los procedimientos o en base a las limitaciones surgidas en la aplicación de éstos, sobre el COVID-19

- **SECCIÓN O PÁRRAFO DE OPINIÓN**

La opinión puede verse modificada por una salvedad:

- por falta de revelación de información adecuada del efecto de la crisis; y/o continuidad de la empresa.

- **SECCIÓN DE INCERTIDUMBRE MATERIAL EN RELACIÓN CON LA EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO:** Si se revela información en la memoria, pero de la evidencia suficiente y adecuada obtenida sobre el particular se desprenden, para el auditor, dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad de continuar como empresa en funcionamiento.

- **CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA O AMRA.** Si los efectos derivados de la crisis se consideran riesgos más significativos para la auditoría según la NIA-ES 701, y no han modificado la opinión.

- **PÁRRAFO DE ÉNFASIS:** Sobre la información que se incluye en la memoria (en la nota de hechos posteriores) o, en su caso, en las CCAA reformuladas, que se considera adecuada y que no modifica la opinión.

- **PÁRRAFO DE OTRAS CUESTIONES:** Sobre la información que se incluye en la memoria (en la nota de hechos posteriores) o, en su caso, en las CCAA reformuladas, que se considera adecuada y que no modifica la opinión.

- **OTRA INFORMACIÓN. INFORME DE GESTIÓN:** Se habrá de evaluar el impacto en el mismo de la omisión de información relativa a los acontecimientos significativos posteriores al cierre y, en su caso, de los ajustes no aceptados que hayan originado salvedades.

Habrà que tener en cuenta, en su caso, su efecto en el informe de gestión. Las entidades deberían considerar la posibilidad de hacer referencia a las posibles repercusiones del coronavirus cuando informen sobre los principales riesgos e incertidumbres en el informe de gestión.

- **FIRMA DIGITAL EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA.** La consulta nº 3 del BOICAC 120 (<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=622>), admite la posibilidad de firmar los informes de auditoría mediante firma electrónica, que puede solucionar en relación con ese aspecto en concreto los problemas ocasionados por el COVID-19¹⁶.

Esperamos que esta información sea de utilidad y, como siempre, quedamos a vuestra disposición para cualquier aclaración que podáis necesitar.

Un cordial saludo,

Departamento Técnico y Comité de Normas y Procedimientos (CNyP)
REA Auditores del CGEE
Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid · Tel. 91 432 26 70 · www.economistas.es

16. Véase Nota Informativa nº 48 de enero de 2020 del Departamento Técnico y CNyP del REA Auditores.

<https://rea.economistas.es/Contenido/REA/CircularInformativa/Nota%20Informativa%20N%C2%BA%2048%20Firma%20electronica%20en%20los%20Informes%20de%20Auditoria%20de%20Cuentas.28.01.20.pdf>