

## ¿Cómo va a afectar el "coronavirus" a las auditorías en curso?

Salvador Sánchez  
*Dr. Ciencias Económicas*  
*Ldo. Grado en Derecho*  
*Auditor de Cuentas*

### Resumen

Dado el estado de "shock" en el que se encuentra en este momento la profesión auditora, hemos considerado es especial interés realizar una revisión normativa del efecto que pudiera tener para los trabajos de auditoría en curso el hecho de encontrarse la mayor parte de las empresas españolas en una situación de parálisis de la actividad, desconociéndose en estos momento cuando podrán volver a correlacionar ingresos y gastos.

Como quiera que todo ello puede repercutir en las cuentas anuales y, en su caso, en la opinión de auditoría, hemos considerado de especial importancia realizar algunas reflexiones acerca de cuál debe ser, en nuestra opinión, el tratamiento adecuado que deben dar los administradores de la sociedad de estos hechos a la hora de formular las cuentas anuales, así como también el efecto que estas circunstancias debiera tener sobre el informe de auditoría.

### 1. Revisión de la normativa legal aplicable

El artículo 5 c) de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, establece lo siguiente:

*Artículo 5 Informe de auditoría de cuentas anuales*

*1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:*

*c) Explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude.*

*Asimismo, se describirán los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.*

Por su parte, la NIA-ES 701, en el apartado «Determinación de las cuestiones clave de la auditoría» contempla lo siguiente:

*"En el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente será obligatorio tener en cuenta a los efectos de este apartado las circunstancias referidas en el apartado 9.a), y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b) y c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deberán aplicarse en su totalidad"*

Los apartados 9 y 10 de la NIA-ES 701 recogen el siguiente literal:

*9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:*

*a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada)*

*b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.*

*c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.*

*10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.*

De la lectura de los puntos anteriormente señalados pueden inferirse las siguientes conclusiones:

- Si se incorpora alguna de las cuestiones contempladas en el apartado b) o c) del punto 9 deberá emplearse el término "Cuestiones clave de auditoría" y no podría utilizarse el título "Aspectos más relevantes de la auditoría", ya que este último está reservado exclusivamente cuando se incorporan aspectos contemplados sólo en el apartado a) del punto 9.
- En el caso de reflejar en informe de auditoría "Cuestiones clave de auditoría", será obligatorio reflejar todas las que hayan sido contempladas en nuestro trabajo y comunicadas a los responsables de gobierno de la entidad, independientemente que pertenezcan al apartado a), b) y c) del punto 9 de la NIA-701
- Cuando el auditor incorpora el apartado "aspectos más relevantes de la auditoría" (AMRA), el cual resulta obligatorio para las empresas que no tienen la consideración de entidades de interés público, sólo deberá reflejar en su informe aquellas áreas que han sido consideradas como de mayor riesgo de incorrección material o aquellas áreas donde se hayan identificado mayores riesgos, siempre que éstos no provengan de juicios significativos realizados por el auditor, al estar soportados por juicios significativos de la dirección (es decir, las contempladas en el apartado 9.b) o porque las áreas hayan sido de

especial transcendencia en el trabajo por reflejar hechos o transacciones significativas a lo largo del ejercicio (esto es, las que deben corresponder al apartado 9.c). En nuestra opinión, esta clasificación hace que los apartados a), b) o c) deban ser excluyentes, si bien es cierto que los apartados b) y c) pueda entenderse que inicialmente pudieron tener su origen en el punto a) de la NIA-ES 701.

## **2. Análisis del tratamiento dado por la normativa contable a los acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio**

Cuando la normativa contable define los hechos posteriores no se refiere a un concepto unitario, sino que engloba distintas situaciones que tienen, o pueden tener, consecuencias económicas para la empresa.

El Plan General de Contabilidad (2007), en su segunda parte: «normas de registro y valoración» establece lo siguiente:

*"23.<sup>a</sup> 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 en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.*

*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.*

*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."*

De acuerdo con la NIC 10 «IASB, 1999» (apartado 21) "Cuando los hechos posteriores a la fecha del estado de situación financiera que no implican ajustes sean de tal importancia que si no se revelasen podría afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar las evaluaciones pertinentes y tomar decisiones económicas, la entidad revelará la siguiente información, para cada una de las categorías importantes de hechos posteriores a la fecha del estado de situación financiera que no implican ajustes:

- a) *la naturaleza del evento; y*
- b) *una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.”*

Pues bien, tras el cierre del ejercicio pueden presentarse tres tipos de hechos o acontecimientos posteriores:

- a) Aquellos que confirman una situación existente a la fecha de cierre del ejercicio, que proporcionan información adicional que no se disponía en el momento del cierre, y que, en consecuencia, originan ajustes en la evaluación y cuantificación de las cifras contables. Estos hechos motivarán un ajuste en las cuentas anuales (NIC 10), y, en su caso, de acuerdo con la naturaleza e importancia de los mismos, información en la memoria. Como ejemplos podemos señalar los siguientes:

- conocimiento de una resolución judicial de un procedimiento iniciado antes del cierre del ejercicio (*NIC 10, párrafo 9.a*);
- información que evidencie el empeoramiento o mejora de la situación financiera de clientes o deudores (*NIC 10, párrafo 9.b.i*);
- venta de mercaderías con posterioridad al cierre (*NIC 10, párrafo 9.b.ii*);
- conocimiento de información que ayude a determinar el coste de los activos adquiridos o el importe a cobrar en determinadas ventas (*NIC 10, párrafo 9.c*);
- la determinación del importe de la participación en beneficios o incentivos correspondientes al ejercicio finalizado para empleados o directivos (*NIC 10, párrafo 9.d*)
- descubrimiento de fraudes o errores que demuestre que los estados financieros eran incorrectos (*NIC 10, párrafo 9.e*)

- b) Aquellos que ponen de manifiesto circunstancias adicionales a las ya existentes a la fecha de cierre de los estados financieros, que no pudieron ser conocidas en su momento y que no implican ajustes en las cifras calculadas al cierre del ejercicio. Sin embargo, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto pudiera 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 esta estimación. Como ejemplos de este tipo de hechos posteriores podemos señalar los siguientes:

- caída en el valor razonable de las inversiones, ocurrida entre el final del ejercicio y la fecha de autorización de los estados financieros para su divulgación (*NIC 10, párrafo 11*)

- reparto de dividendos acordado después de la fecha de cierre del ejercicio (*NIC 10, párrafo 12 y 13*)
  - combinaciones de negocios significativas, que hayan tenido lugar después de la fecha de los estados financieros (*NIC 10, párrafo 22.a*)
  - anuncio de un plan para interrumpir definitivamente una actividad (*NIC 10, párrafo 22.b*)
  - compras de activos significativas o clasificación de activos mantenidos para la venta (*NIC 10, párrafo 22.c*)
  - expropiaciones forzosas realizadas por la Administración (*NIC 10, párrafo 22.c*);
  - daños o pérdidas en los activos del negocio (*NIC 10, párrafo 22.d*);
  - anuncio o implementación de una reestructuración de la empresa (*NIC 10, párrafo 22.e*);
  - adquisición o transmisión de participaciones en capital, acciones propias o de la entidad dominante (*NIC 10, párrafo 22. f*);
  - modificaciones en el capital (*NIC 10, párrafo 22.f*);
  - cambios importantes en precios, tipos de cambio y tipos de interés (*NIC 10, párrafo 22.g*);
  - Variaciones en los tipos impositivos o en las leyes fiscales, que vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos (*NIC 10, párrafo h*)
  - aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo (*NIC 10, párrafo i*); y
  - inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos posteriores a la fecha del balance (*NIC 10, párrafo j*).
- c) Aquellos hechos que aparecen con posterioridad al cierre y determinan de forma significativa la evolución de las partidas del balance (fondo de maniobra o situación financiera de la empresa) e, incluso, la marcha global de los negocios de la empresa (caída significativa de los resultados de explotación), sin que en ningún caso los mismos puedan relacionarse con circunstancias existentes a la fecha de cierre. Dada la importancia que estos hechos tienen sobre la continuidad de la empresa, será necesario que los mismos sean revelados en la memoria.

Como ejemplo podríamos señalar el de una empresa que vende a un único cliente y con posterioridad al cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, este cliente anuncia públicamente su intención de rescindir el contrato durante el ejercicio actual. Dada la gravedad del hecho, se supone que existe un riesgo real que la empresa no pueda continuar con su actividad, a no ser que encuentre salida en el mercado de sus productos, consiguiendo nuevos clientes, si bien no tiene la certeza que

efectivamente rescindiré este contrato hasta que los directivos definitivamente lo anuncien o no haya otra alternativa posible. En este caso, la memoria deberá informar sobre estas circunstancias.

En el caso que, después de la fecha de cierre, los administradores de la sociedad determinen la necesidad de cesar en la actividad, y el accionariado, de forma mayoritaria, sea de la misma opinión, no se podrán elaborar los estados financieros sobre la base de empresa en funcionamiento. En este caso, si ya se hubieran formulado las cuentas anuales, éstas deberán ser reformuladas, modificando la base para la valoración de los distintos elementos y registros contables.

### **3. ¿Cuál es la situación a la que se enfrentan en 2020 las empresas como consecuencia de la situación económico-financiera a la que se han visto abocadas, consecuencia del actual estado de alarma, estando pendientes de ser formuladas o, en su caso, aprobadas las cuentas anuales del ejercicio 2019?**

Teniendo en cuenta lo comentado en los apartados anteriores, debemos estudiar si como consecuencia de la ralentización o paralización de la actividad económica las empresas debieran corregir algunos saldos que estuvieran registrados en el balance al cierre del ejercicio, por ser susceptibles de deteriorar o provisionar. En definitiva, estaríamos refiriéndonos a los hechos posteriores que confirman una situación existente a la fecha de cierre del ejercicio, correspondientes a la tipología a) de hechos posteriores comentados en punto anterior.

Si como consecuencia de los hechos acaecidos en el mes de marzo de 2020 se han identificado nuevas circunstancias, que no implican ajustes a los estados financieros, como puede ser el caso de una caída en el valor de determinados activos financieros, por pérdida en el valor de cotización de los mismos, anuncio de un plan para la interrupción definitiva de la actividad, o existencia de un plan de reestructuración de la empresa, entre otras, nos encontraríamos ante el escenario contemplado en la tipología b) de los hechos posteriores comentados en el punto anterior. En este caso, sería necesario que la memoria de las cuentas anuales refleje este tipo de hechos posteriores, los cuales no supondrían ajuste alguno a las cuentas anuales de la empresa a 31 de diciembre de 2019

Sin embargo, consideramos que los auditores se van a enfrentar mayoritariamente al caso que contemplamos en el apartado c) del epígrafe anterior: hechos que aparecen con posterioridad al cierre y van a condicionar la evolución del importe neto de la cifra de negocios y la posición financiera de la empresa. Teniendo en cuenta que esta situación no puede relacionarse con circunstancias existentes a la fecha de cierre del ejercicio, teniendo en cuenta la importancia que

estos hechos tiene sobre la continuidad de la empresa, será necesario que los mismos se revelen en la memoria, siempre que no se haya adoptado ningún acuerdo de no continuidad.

En nuestra opinión, dado que estas cuestiones no afectan directamente a los estados financieros del ejercicio 2019, puesto que son circunstancias que deben ser tenidas en cuenta para el trabajo de auditoría del 2020, no consideramos que las mismas deban ser tratadas como aspectos más relevantes de la auditoría del ejercicio 2019.

Si como consecuencia de llegar a la convicción de la existencia de dudas razonables acerca de la continuidad de la empresa, sólo en este caso el auditor debería reflejar un párrafo de incertidumbre por continuidad de la empresa, para lo cual deberá reflejarse en la memoria cuáles son los factores causantes y mitigantes de la duda sobre la continuidad del negocio. Sólo si la memoria no reflejase estas cuestiones, el auditor debería cuestionarse incorporar una salvedad por incumplimiento del Marco de Información Financiera Aplicable (MIFA), esto es: porque la memoria presenta una información inadecuada, incompleta o insuficiente.