



**ASOCIACIÓN ANDALUZA DE AUDITORES**

# **EL COVID-19, EL CIERRE CONTABLE, LAS CUENTAS ANUALES Y LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA**

**Manuel Rejón López**

Auditor de Cuentas

Miembro de la Asociación Andaluza de Auditores

1 de abril de 2020

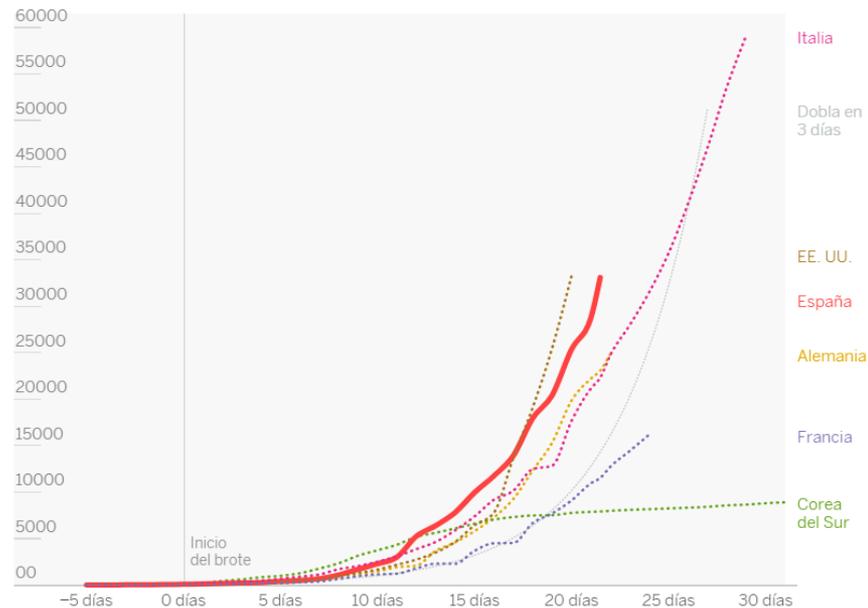
# INDICE

- 1. Antecedentes**
- 2. Consecuencias en los plazos de formulación y aprobación de las cuentas anuales**
- 3. Efectos en las cuentas anuales**
- 4. Efecto en los procedimientos de auditoría**

# 1. ANTECEDENTES

Diciembre 2019: origen en Wuhan de la pandemia por coronavirus(COVID-19)

Crecimiento exponencial: actualmente ya es crisis sanitaria global



**Evolución de los contagiados 23-3-2020 (fuente: El País)**

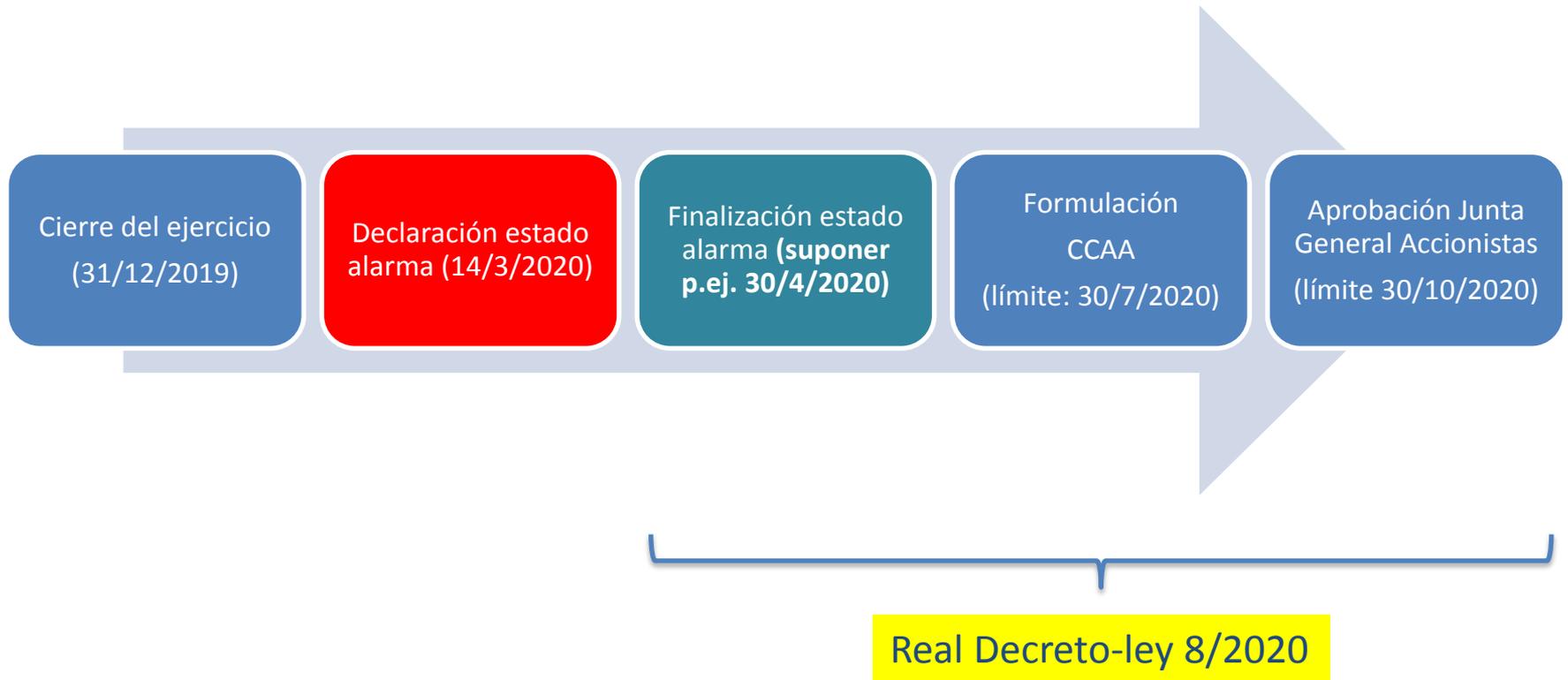
# 1. ANTECEDENTES

- Afecta a **todos los continentes**, sobre todo a Europa (Italia y España), por ahora...
- OCDE la economía mundial crecerá en 2020 la mitad que en 2019 (estimación muy optimista)
- Bien es cierto que en las últimas semanas las previsiones económicas han empeorado. El mundo se prepara para afrontar la peor crisis económica desde 2008
- Caída del **precio de petróleo**
- Caída de los índices bursátiles

**CONSECUENCIAS:  
IMPREDECIBLES, PERO MALAS**



## 2. CONSECUENCIAS EN LOS PLAZOS DE FORMULACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES



## 2. CONSECUENCIAS EN LOS PLAZOS DE FORMULACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

*Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.*

### **Plazo de Formulación (art. 40.3)**

**Se suspende el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social de formulación de las cuentas anuales** de la Sociedad por su órgano de administración.

El plazo para la formulación **volverá a contar por otros tres meses desde la fecha de finalización** del estado de alarma.

## 2. CONSECUENCIAS EN LOS PLAZOS DE FORMULACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

*Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.*

### **Plazo de Verificación de las Cuentas (art. 40.4):**

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.

## 2. CONSECUENCIAS EN LOS PLAZOS DE FORMULACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

*Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.*

### **Plazo de aprobación de las cuentas anuales (art. 40.5)**

La junta general ordinaria para aprobar las cuentas del ejercicio anterior **se reunirá necesariamente dentro de los tres meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.**

## 2. CONSECUENCIAS EN LOS PLAZOS DE FORMULACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

### CELEBRACIÓN DE REUNIONES DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN POR MEDIOS TELEMÁTICOS

El Real Decreto-ley 8/2020 permite la celebración de las **reuniones de los órganos de administración mediante medios telemáticos** sin necesidad de modificar los estatutos sociales, siempre y cuando se garantice la identidad de los asistentes.

- **A quién aplica:** órganos de gobierno y de administración de asociaciones, sociedades civiles y mercantiles, y consejo rector de las sociedades cooperativas y del patronato de las fundaciones.
- **Cómo se deben celebrar:** mediante un sistema de videoconferencia que asegure la autenticidad y la conexión bilateral o plurilateral en tiempo real con imagen y sonido de todos los asistentes en remoto.
- **Lugar de celebración:** independiente del lugar desde el que se conecte cada asistente, la reunión se entenderá celebrada en el domicilio social de la persona jurídica.

### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

- **EL GRAN PROBLEMA:** La crisis del coronavirus ha aparecido entre el cierre de ejercicio y la formulación o aprobación de las cuentas anuales, o directamente antes de la formulación.
- **EMPRESAS MÁS AFECTADAS:**
  - ❖ PYMES (Más del 90% de las empresas en España).
  - ❖ COTIZADAS EN BOLSA (derrumbe de los mercados financieros)
  - ❖ SECTOR TURÍSTICO (y sector servicios en general)



### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

#### EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO: ¿SEREMOS CAPACES DE SOBREVIVIR?

Las empresas que se vean afectadas negativamente por el coronavirus, por ejemplo, las pequeñas empresas o las que se dedican a los **viajes, el ocio y la hostelería y la aviación**, deben considerar las cuestiones relativas a las empresas en funcionamiento.

Deben considerar la posibilidad de realizar varios **análisis de sensibilidad** posibles para determinar si existe alguna **incertidumbre material** sobre su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Esto puede dar lugar a **revelaciones adicionales (en la memoria)**, especialmente si hay una incertidumbre material. En algunas circunstancias puede ser necesario considerar **si es apropiado preparar las cuentas sobre la base de una empresa en funcionamiento**.

### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

#### EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO: ¿SEREMOS CAPACES DE SOBREVIVIR?

Para ello, la empresa debe considerar **toda la información disponible** sobre el impacto en el negocio futuro de la empresa.

En lo que respecta al marco temporal, es necesario **considerar al menos los primeros doce meses después de la fecha del balance, o después de la fecha en que los estados financieros sean formulados.** Pero es **aconsejable un plazo más largo.** Esta evaluación de empresa en funcionamiento debe actualizarse continuamente hasta la fecha en que se aprueben los estados financieros.

(fuente: Accountancy Europe, traducción del ponente)



### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

Es un claro “**HECHO POSTERIOR**” al cierre del ejercicio económico a las cuentas anuales del ejercicio cerrado el 31-12-2019

¿Dónde se informa el “hecho posterior”?

-En la **memoria de los EEFF** (nota 22 modelo normal, nota 10 modelo abreviado y pymes, nota 27 cuentas anuales consolidadas)

-En el **informe de gestión individual y consolidado** (matiz: en algunas compañías se informa en el informe de gestión y no en la memoria, lo que genera asimetría informativa). Si Uds. buscan información sobre cómo se reportan en grupos cotizados extranjeros, el informe de gestión se corresponde con el *management commentary/report*

### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

¿Los efectos del COVID-19, qué tipo de hecho posterior son?

- Entendemos que serán generalmente **tipo II** (acontecimientos que solo se informan en la memoria y que no son objeto de ajuste en los EEFF principales) → Problema: las notas que estamos analizando no están divulgando con el detalle adecuado. Probablemente, en no pocos casos haya que “reformular”.
- El hecho posterior **tipo I** (acontecimientos que generan ajuste en los EEFF principales porque se daban al cierre del ejercicio pero se han conocido con posterioridad al cierre), con un cierre 31-12-19 no se dará.
  - Pero si en cierre se produce a finales de enero (como Inditex), febrero (por ejemplo, cooperativas) en adelante, si es factible encontrarnos ya **tipos I**, puesto que el brote es de mediados de enero 2020 en adelante.

# 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

## Ejemplo hecho posterior tipo I Inditex (CCAA Consolidadas)

### *Existencias*

*En base a la información disponible a la fecha de formulación de estas cuentas anuales consolidadas, y de acuerdo a la NIC 2 Inventarios y la NIC 10 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa, el Grupo ha registrado una provisión de inventario por importe de 287 millones de euros, por el posible impacto que la pandemia Covid-19 pueda tener en el valor neto de realización del inventario de la campaña primavera/verano a 31 de enero de 2020.*

### *Hechos posteriores al cierre*

*La aparición del Coronavirus COVID-19 en China en enero de 2020 y su reciente expansión global a un gran número de países, ha motivado que el brote vírico haya sido calificado como una pandemia por la Organización Mundial de la Salud desde el pasado 11 de marzo.*

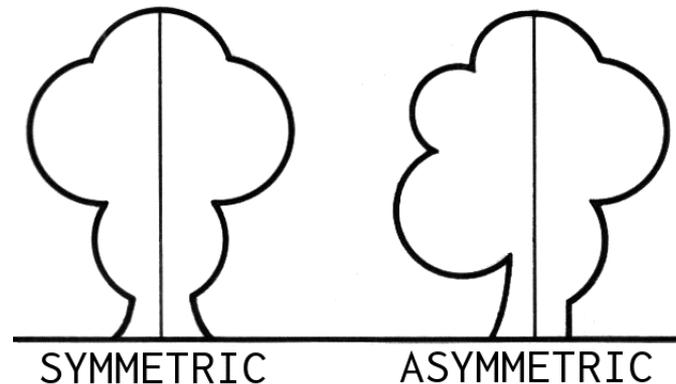
*Teniendo en cuenta las posibles consecuencias de la situación descrita sobre la información financiera del Grupo Inditex a 31 de enero de 2020, los Administradores y la Dirección, han realizado una evaluación conforme a la mejor información disponible a la fecha, y, de acuerdo con lo establecido en la NIC 2 “Inventarios” y la NIC 10 “Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa”.*

*Con arreglo a dicha evaluación, el Grupo ha registrado una provisión por importe de 287 millones de euros, en la línea de margen bruto de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, para ajustar al valor neto de realización estimado del inventario de la campaña primavera/verano a 31 de enero de 2020 impactado por la pandemia Covid-19.*

### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

#### Ejemplo hecho posterior tipo II:

- Por desgracia, hay poco detalle hasta el momento (no se detalla en Telefónica, ni Repsol, ni Santander, ni IAG...)
- Sin embargo, algunas sí lo detallan en el informe de gestión. ¿Posible **asimetría**?



### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

Ejemplo hecho posterior tipo II: DELTA AIRLINES (Empresa USA)

#### *Subsequent Event*

*Starting in February 2020, we temporarily suspended flights between the U.S. and China as the result of an outbreak of a novel coronavirus originating in Wuhan, Hubei Province, China. We have suspended flights between the U.S. and China through April 30, will continue to monitor the situation closely and may make additional adjustments. Given the uncertainty about the situation, we currently cannot estimate the impact to our financial statements. Flights to and from China have historically represented less than 2% of our revenue. We are currently exploring options for the redeployment of aircraft to other routes within our diverse global network.*

Fecha: 12-2-2020



### 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

Ejemplo hecho posterior tipo II: LUFTHANSA (Alemania)

*31 Events after the reporting period*

*Spread of the coronavirus significantly affects financial performance of the Lufthansa Group*

*The **ongoing spread of the coronavirus** has led to a **significant fall in demand for air travel**. Some countries, including the USA, imposed a travel ban for passengers from the European Union. This led to a decline in bookings at the Group airlines and to flight cancellations. In response, the Group has decided to cut its flight capacity significantly and to implement a wide range of cost-cutting measures affecting staff costs, operating costs and project budgets. Steps to raise liquidity will also improve the Group's capital structure.*



**Lufthansa**

# 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

## REFORMULACIÓN

Art. 25 RICAC Presentación Instrumentos financieros

*Si una vez formuladas las cuentas anuales del ejercicio los administradores acuerdan su reformulación, en las circunstancias previstas en el artículo 38 letra c) del Código de Comercio, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre los hechos que han motivado la revisión de las cuentas inicialmente formuladas, sin perjuicio de los cambios que se deban introducir en los restantes documentos que integran las cuentas anuales de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre hechos posteriores al cierre del ejercicio del PGC o PGC PYMES.*



Reformulación si:

- Los riesgos se conocieran entre la formulación y la aprobación de las cuentas anuales
- Afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel



Probablemente, no pocas sociedades REFORMULEN sus cuentas

# Comunicado de CNMV-Registradores y Reformulación

-La mayor parte de los grupos cotizados que han formulado sus cuentas no ha considerado informar del Coronavirus en sus cuentas anuales y/o informe de gestión (más del 75%).

-Cierre cuentas: 31/12/19 (la gran mayoría) → formulaciones: entre **febrero y marzo** (la gran mayoría)

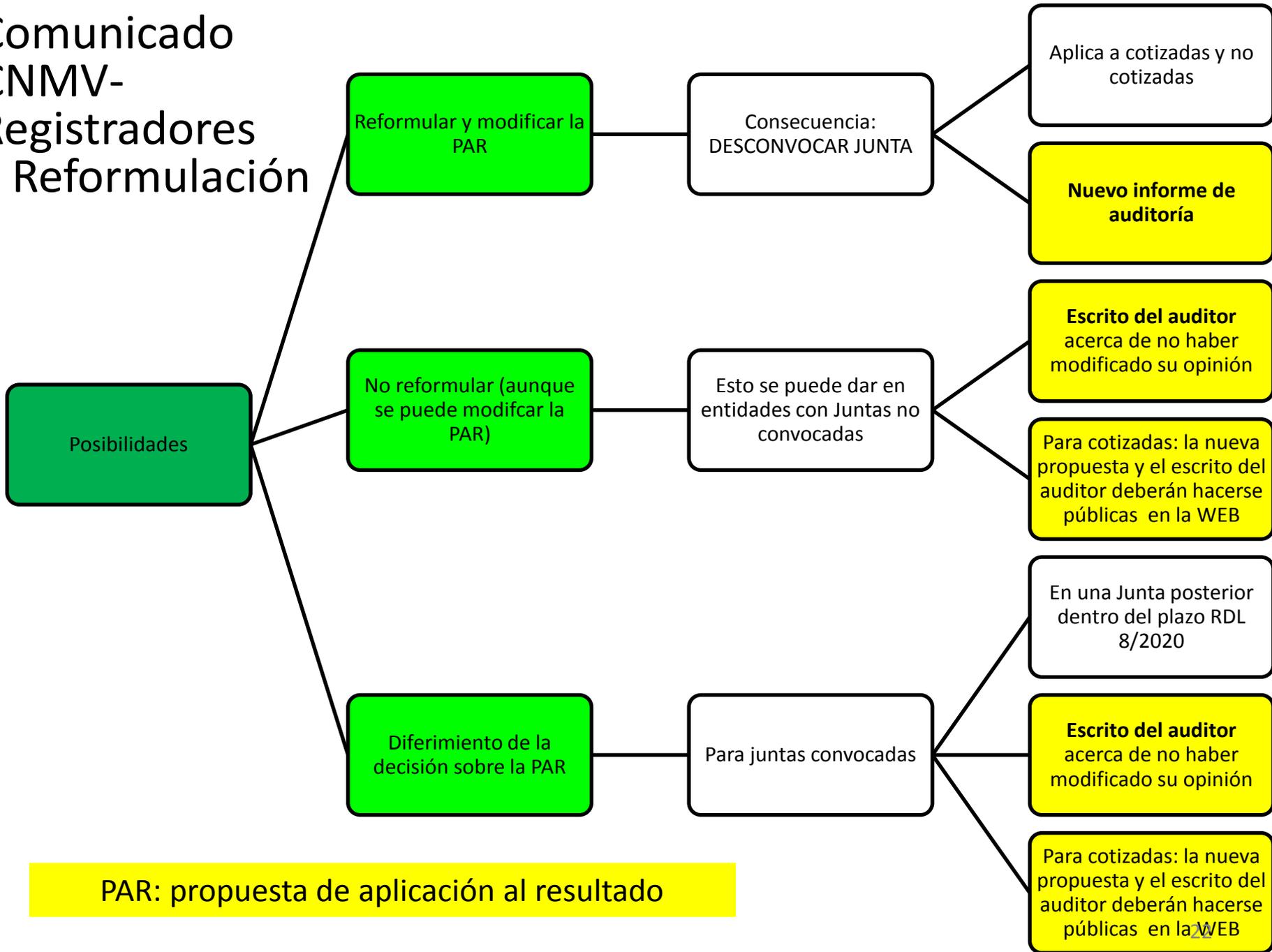
# Comunicado de CNMV-Registradores y Reformulación

Ahora bien, la situación derivada de la crisis sanitaria del COVID 19 es una circunstancia absolutamente **extraordinaria** que **normalmente** no ha sido tomada en cuenta por las entidades.

**¿Qué entendemos por normalmente?**



# Comunicado CNMV- Registradores y Reformulación



PAR: propuesta de aplicación al resultado

# Comunicado de CNMV-Registadores y Reformulación

- Diferimiento de la decisión sobre la PAR (3ª opción)
  - **el resultado contable neto se llevará a cubrir pérdidas o a remanente** (Resultados Pendientes de aplicación, cuenta 120 de “Remanente” del Plan General de Contabilidad).
  - A efectos del depósito de cuentas, **la certificación del órgano de administración deberá hacer constar la no aprobación de la propuesta de aplicación de resultados**

# Ejemplo distribución dividendos en Inditex

## 3 Distribución de resultados

La propuesta de distribución del resultado de la Sociedad correspondiente al ejercicio 2019, formulada por sus Administradores, que se someterá a la aprobación de la Junta General de Accionistas, asciende a 10.418 millones de euros, que es el importe máximo a distribuir.

El Consejo de Administración de Inditex, previo informe favorable de la Comisión de Auditoría y Cumplimiento, teniendo en cuenta la situación actual de incertidumbre provocada por la pandemia del Coronavirus, ha considerado que no se dan, en el momento presente, las condiciones necesarias para tomar la decisión adecuada sobre el reparto del dividendo en el marco de la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio 2019 y ha decidido remitir, a un posterior Consejo de Administración previo a la Junta General de Accionistas que tendrá lugar el próximo mes de julio, la propuesta definitiva a la Junta General sobre dicho reparto.

En consecuencia, el beneficio del ejercicio 2019 se aplicará a reservas voluntarias por importe de 10.228 millones de euros y reserva de capitalización por importe de 190 millones de euros.

A 31 de enero de 2020 los importes de reservas no distribuibles ascendían a 83 millones de euros (19 millones de euros en 2018).

# 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

## INFORME DE GESTIÓN

Las empresas también 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.

En principio, deberían informar de ello cuando los posibles acontecimientos futuros puedan dar lugar a desviaciones negativas de las previsiones de la empresa.

(fuente: Accountancy Europe, traducción del ponente)

*Es una evidencia que, hasta el momento, el lugar donde más información se está dando por las cotizadas es en el informe de gestión (pero **no como “hechos posteriores”, sino como “evolución previsible”**)*



# 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

## Ejemplos del informe de gestión-

### **Acerinox**

*La afcción que la expansión del coronavirus pueda tener sobre la economía y nuestro sector es incierta.*

### **Repsol**

*Las previsiones de actividad están sesgadas a la baja (mayor probabilidad de un crecimiento menor al del escenario base). Entre los riesgos destaca la posibilidad de una desaceleración más abrupta en China, dado al actual contexto de excesivo endeudamiento y por la evolución que pueda tener el brote del coronavirus surgido en la ciudad de Wuhan.*

*A comienzos de año, se esperaba un mercado del petróleo con un balance entre oferta y demanda más ajustado que en el global de 2019. Sin embargo, la evolución del nuevo coronavirus (Covid-19) originado en Wuhan, China, ha supuesto revisar las previsiones. Las primeras estimaciones de los analistas sobre el impacto del Covid-19 en la demanda de petróleo apuntan a una reducción de entre 200 y 500 mil bl/d en la media de crecimiento anual este año, concentrándose sus efectos más adversos principalmente en el primer trimestre y, en menor medida, en el segundo.*

# 3. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

## OTRAS CUESTIONES QUE PUEDEN AFECTAR

JUICIOS MATERIALES E INCERTIDUMBRES  
DETERIORO DE ACTIVOS NO FINANCIEROS  
(INCLUYENDO FONDO DE COMERCIO)  
VALORACIÓN DE EXISTENCIAS  
PROVISIÓN POR PÉRDIDAS ESPERADAS  
MEDICIÓN AL VALOR DE MERCADO  
PROVISIONES PARA CONTRATOS ONEROSOS  
PLANES DE REESTRUCTURACIÓN  
INCUMPLIMIENTOS DE CONVENIOS  
MANEJO DE RIESGO DE LIQUIDEZ  
OTROS IMPACTOS POTENCIALES

(Fuente: Deloitte, 2020 “Consideraciones contables relacionadas con la enfermedad Coronavirus 2019”)

# 4. EFECTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

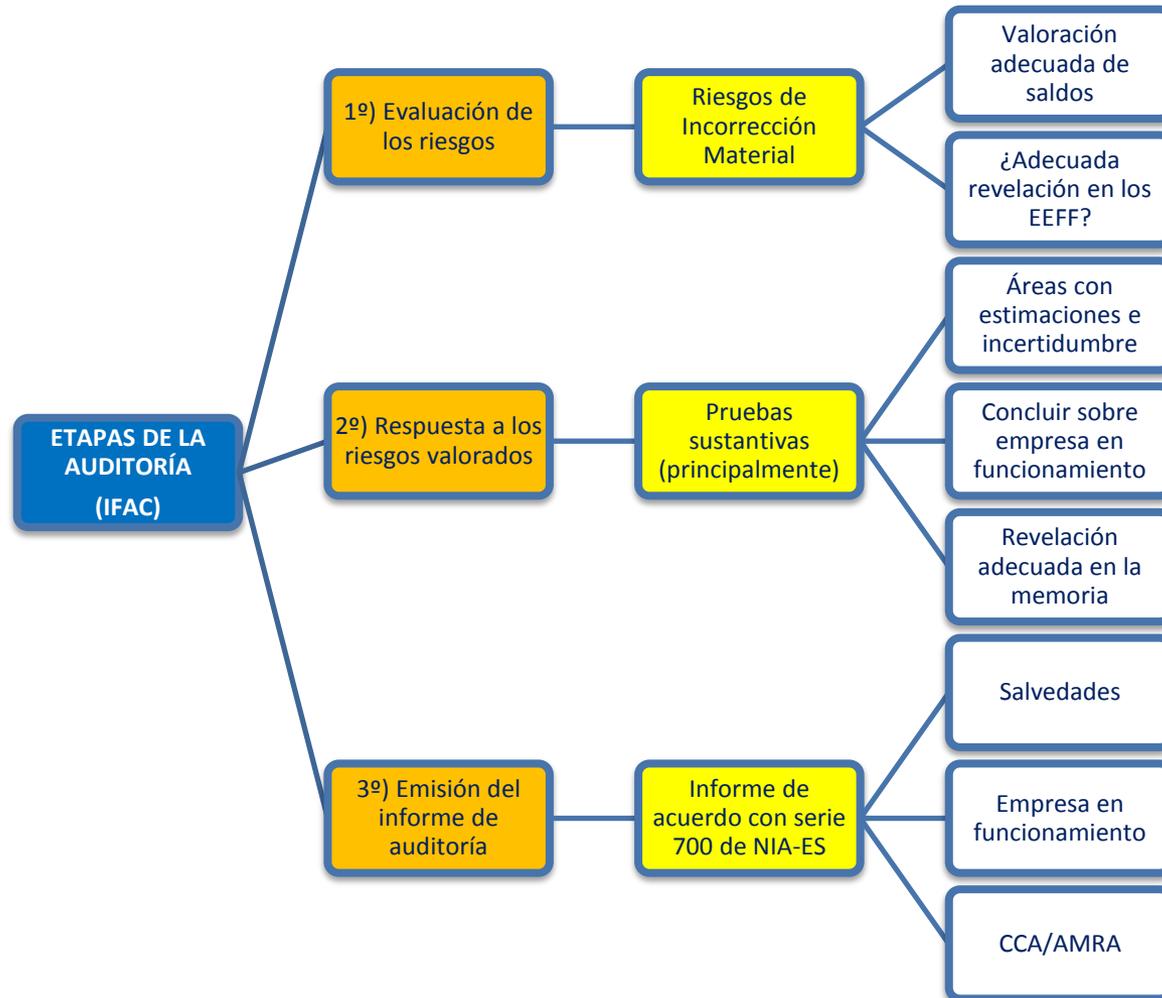
## ORGANIZACIÓN INTERNA DE LA FIRMA

- Análisis y plan de contingencia desde la firma: ¿qué acciones debemos emprender?
- Apuesta por el **teletrabajo**, con los **medios tecnológicos y de seguridad informática** adecuados.
- Emisión y firma de informes mediante **firma electrónica**.
- Supervisión y revisión de equipos** de forma telemática.
- Evidencias**: documentación remitida por el cliente (con las debidas cautelas, NIA-ES 500). Evitar desplazamientos y, en caso de ser inevitables (toma de inventarios), tomar todas las precauciones posibles.

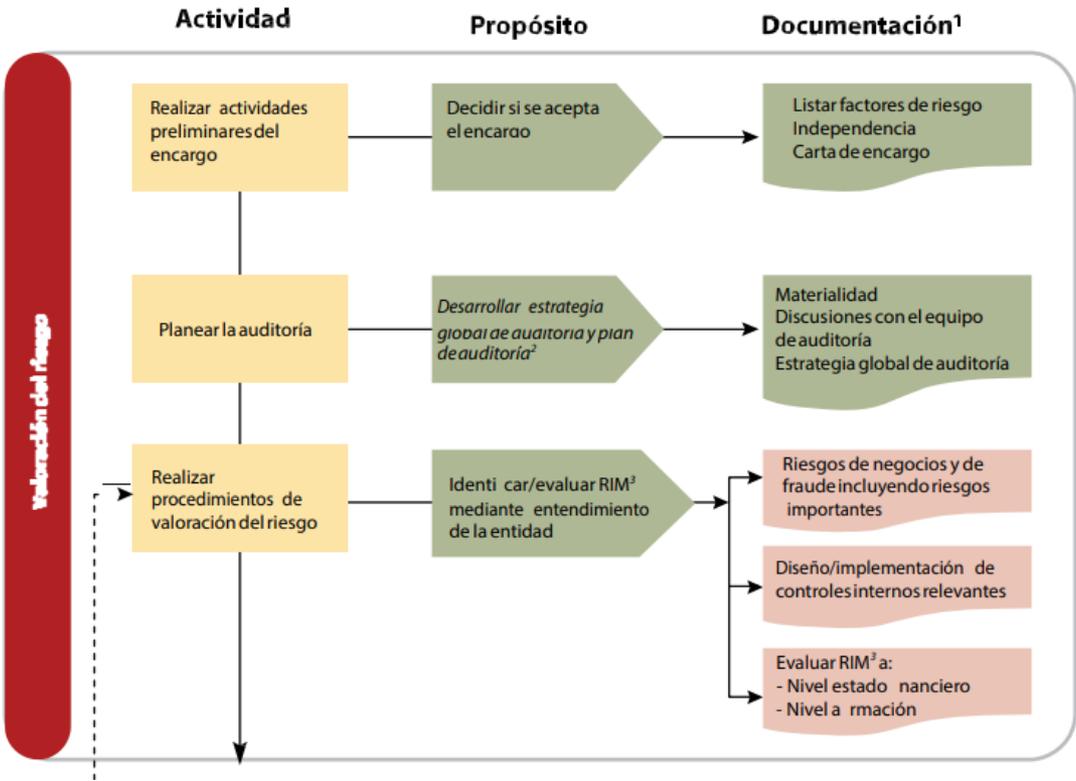
(Fuentes: Uyarra, E. 2020; REA, 2020)



# 4. EFECTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA



# 1º) Evaluación de los riesgos



(Fuente: IFAC 2011)

- Normas relevantes COVID-19:**
- NIA-ES 240 (R) Responsabilidad auditor ante el fraude (reevaluar riesgo fraude por sesgos de control u ocultamientos de dirección y RGE)
  - NIA-ES 315 Evaluación de RIMs (reevaluar riesgos, principalmente riesgo de negocio)
  - NIA-ES 260 (R) Comunicaciones con RGE (la reevaluación puede implicar nuevas comunicaciones a documentar)

# CONSIDERACIONES PARA AUDITORÍAS DE EEFf CONSOLIDADOS

(algunas notas del ICAEW, 2020)

- ❖ **Identificar las auditorías impactadas:** los ejercicios finalizados en diciembre tendrán que ser considerados inmediatamente, pero si las restricciones continúan, es probable que los ejercicios finalizados en marzo de 2020 también se vean afectados.
- ❖ **Categorizar los componentes:** revisar los componentes afectados y determinar si son inmateriales, materiales pero no significativos, o materiales y significativos para la opinión del grupo. Este permitirá al auditor del grupo entender mejor el riesgo asociado a cada encargo.

# CONSIDERACIONES PARA AUDITORÍAS DE EEFf CONSOLIDADOS

(algunas notas del ICAEW, 2020)

- ❖ **Comprender el impacto en el componente:** considerar hasta qué punto la capacidad de preparar la información necesaria por parte del componente se ha visto afectada. La escasez de mano de obra debido a las enfermedades o las restricciones de viaje podrían limitar la capacidad de los administradores para proporcionar la evidencia de soporte. El auditor del grupo tal vez desee examinar con los administradores de la empresa la forma en que el negocio ha sido impactado.
- ❖ **Revisar el estado del trabajo:** comprender qué trabajo se ha realizado hasta la fecha, por ejemplo, como parte de la planificación o procedimientos interinos de auditoría. Considerar si la capacidad de obtener evidencia se ha visto afectada, por ejemplo, el cierre de bancos pueden dar lugar a la imposibilidad de confirmar los saldos de efectivo. Esto puede tener consecuencias para la capacidad del auditor del grupo de formarse una opinión sobre las cuentas del grupo.

# CONSIDERACIONES PARA AUDITORÍAS DE EFF CONSOLIDADOS

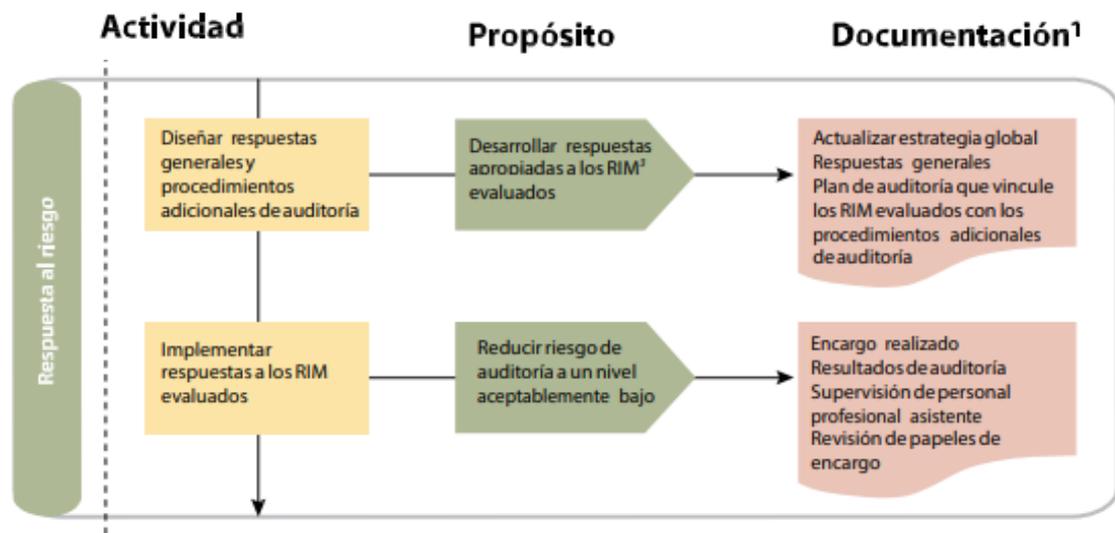
(algunas notas del ICAEW, 2020)

- ❖ **Considerar actividades alternativas para demostrar el examen y la evaluación de la equipo componente donde originalmente se planeó una visita del auditor del grupo.** Por ejemplo: ¿Pueden compartirse los datos a través de las fronteras, para permitir la revisión del auditor del grupo? ¿Podrían los archivos ser cargados en un portal basado en la nube y un acceso proporcionado al auditor del grupo? Las leyes locales puede restringir esto en la China continental, aunque en otras jurisdicciones, como Hong Kong, esto puede ser más fácil. En caso de duda, se debe pedir asesoramiento sobre cualquier restricción legal local.
- ❖ **Evaluar los resultados de las acciones alternativas adoptadas.** Considerar si las medidas alternativas han permitido cumplir los requisitos de la norma NIA (UK) 600, en particular ¿hay suficiente y adecuada evidencia de auditoría obtenida? ¿Es necesario modificar la redacción del informe de auditoría si se informa con arreglo a la NIA (UK) 701, por ejemplo, sobre el alcance del trabajo realizado y participación en los equipos de auditoría de los componentes? Incluso después de emprender estas acciones alternativas, ¿hay que modificar la opinión según la norma ISA (UK) 705?

**Compilación:** si como consecuencia de como estamos no hemos obtenido las debidas evidencia originales a la espera que no normalicemos, una solución propuesta es **compilar y reabrir posteriormente para añadir la que faltara** y así cumplir con la LAC.

- **Restricciones de viaje.** Si no es posible efectuar el trabajo presencial esto no es posible, entonces el auditor del grupo debe emprender otras medidas, como la realización de trabajos adicionales, e informar al FRC (*Financial Reporting Council*). Este requisito de informar al FRC es un plus exclusivo de Reino Unido a la norma, pero otras jurisdicciones pueden (podrían) tener requisitos locales similares.
- Con las restricciones de viaje en vigor, los auditores del grupo tendrán que considerar si se pueden establecer **procedimientos alternativos** que todavía les permitan cumplir los requisitos de normativa de auditoría.

## 2º) Respuesta a los riesgos valorados



(Fuente: IFAC 2011)

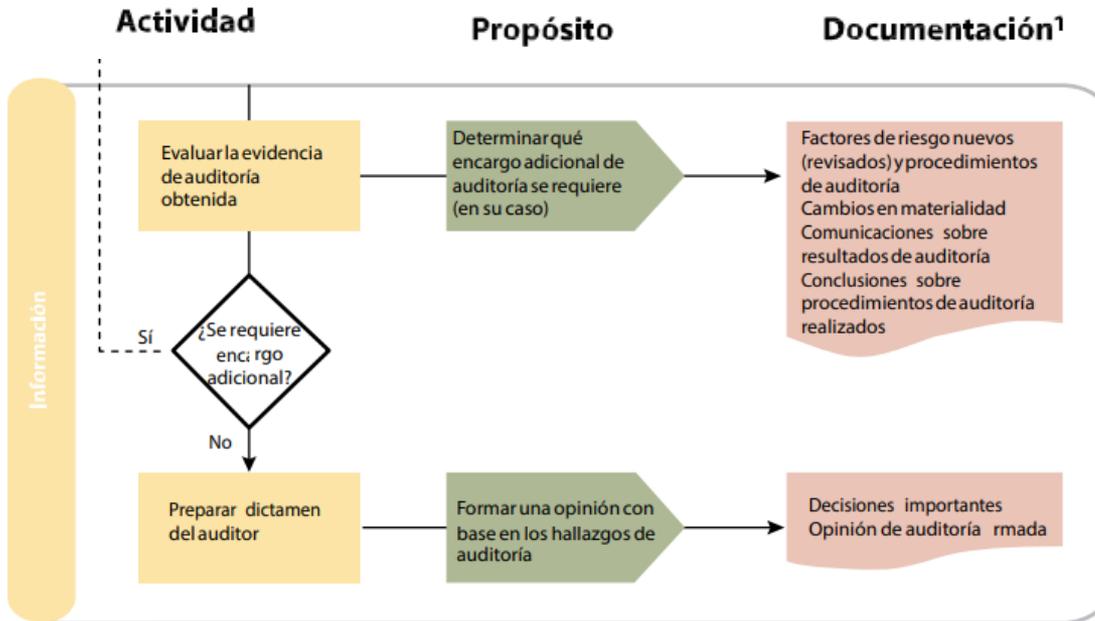


### Normas relevantes COVID-19

- NIA-ES 500 Evidencia (**telemática**)
- NIA-ES 505 Confirmaciones externas (**dificultad de obtenerlas**)
- NIA-ES 540 Estimaciones contables (**cambios de criterio**)
- NIA-ES 560 Hechos posteriores (**revisión de la memoria**)
- NIA-ES 570 (R) Empresa en funcionamiento
- NIA-ES 600 Auditorías de EEFF Consolidados (**continuidad y evidencia en los componentes**)

(Fuente: Uyerra, E. 2020)

### 3º) Emisión del informe de auditoría



(Fuente: IFAC 2011)

#### Normas relevantes COVID-19

NIA-ES 450 Evaluación incorrecciones  
(básicamente, posibles incorrecciones de juicio)

NIA-ES 700-799 Impacto en el informe de auditoría  
(opiniones con salvedades, incertidumbre material por empresa en funcionamiento, cuestiones clave auditoría y párrafo informe de gestión)

(Fuente: Uyarra, E. 2020)

## IMPACTO EN EL INFORME DE AUDITORIA

- **Salvedades por incorrecciones materiales:**
  - cálculos provisiones y deterioros, etc.
  - revelaciones incorrectas en la memoria: en especial incertidumbre sobre la empresa en funcionamiento, deterioros y hechos posteriores.
  - dan lugar a **opinión con salvedades/desfavorable**
- **Salvedades por limitaciones al alcance:**
  - no poder obtener evidencia por circunstancias ajenas a la voluntad de la auditada
  - a lugar a **opinión con salvedades/denegada**

## IMPACTO EN EL INFORME DE AUDITORIA

- **Incertidumbre material por empresa en funcionamiento**
- **Párrafos de CCA/AMRA:**
  - deterioros,
  - provisiones,
  - incertidumbre “no material” por empresa en funcionamiento, etc.
- **Párrafo de énfasis u otras cuestiones:**
  - *El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la **nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor (NIA-ES 560, apartado 16).***
- **Otra información (informe de gestión):**
  - Verificar si **la información que se facilita es acorde con la normativa mercantil** (art. 262 TRLSC, art. 49 CoCo), por ejemplo la información sobre “hechos posteriores” o “evolución previsible”.

## 4. EFECTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Consultas remitidas al ICAC (Comunicación nº 101 Dpto. Técnico REA “Efecto del COVID 19 en el trabajo de auditoría “)

-Consultas contables planteadas al ICAC:

- a) Confirmación sobre si el Hecho posterior del coronavirus ha de clasificarse como hecho posterior de los que requieren ajuste (tipo I) o divulgación en la memoria sin ajuste (tipo II).
- b) ¿Cuál debería ser el efecto sobre las cuentas anuales cuyo cierre sea el 31 de diciembre de 2019 o posterior, y que a la fecha estén pendientes de formulación?

## 4. EFECTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Consultas remitidas al ICAC (Comunicación nº 101 Dpto. Técnico REA “Efecto del COVID 19 en el trabajo de auditoría “)

-Consultas de auditoría planteadas al ICAC:

- a) Si **no podemos tener acceso a la documentación necesaria** para la obtención de la evidencia requerida en el trabajo de auditoría: por no recibir en plazo de la entidad auditada la documentación necesaria para realizar el trabajo, por no poder trasladarnos a su sede social, por problemas relacionados con las tecnologías de la información, con el personal, etc. **¿qué tipo de respuesta habría que dar a esta situación?**
  
- b) En el caso de que las **cuentas anuales hubiesen sido formuladas, firmadas y entregadas a la sociedad de auditoría, y la firma de auditoría no pudiese realizar su trabajo en tiempo y forma** por circunstancias sobrevenidas en su organización por el COVID-19, **¿qué tipo de respuesta habría que dar a esta situación?**
  
- c) **¿Cuál debería ser el reflejo de los efectos de esta situación en el informe de auditoría?**



## ALGUNA KAM EN REINO UNIDO POR CORONAVIRUS...

Impairment of upstream oil and gas property, plant and equipment (PP&E) assets (continued)	
Key audit matter description	How the scope of our audit responded to the key audit matter
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Discount rates</b> - Given the long timeframes involved, certain recoverable amounts of assets are sensitive to the discount rate applied. There is a risk that discount rates do not reflect the return required by the market and the risks inherent in the cash flows being discounted, leading to a material misstatement. Determination of the appropriate discount rate can be judgemental.</li> <li>• <b>Reserves estimates</b> - A key input to impairment assessments and valuations is the production forecast, in turn closely related to the group's reserves estimates and field development assumptions. CGU-specific estimates are not generally material. However, material misstatements could arise either from systematic flaws in reserves estimation policies, or due to flawed estimates in a particularly material individual impairment test.</li> </ul> <p>We identified and focused on certain individual CGUs with a total carrying value of \$12.3 billion (2018 \$21.8 billion) which we determined would be most at risk of a material impairment as a result of a reasonably possible change in the key assumptions, particularly the oil and gas price assumptions. Accordingly, we identified these as a significant audit risk. We also focused on assets with a further \$33.4 billion (2018 \$31.5 billion) of combined CGU carrying value which were less sensitive. We identified these as a higher audit risk as they would be potentially at risk in aggregate to a material impairment by a change in such assumptions. Further information regarding these sensitivities is given in Note 1 to the consolidated financial statements.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• We assessed the competence, capability and objectivity of BP's internal and external reserve experts, through obtaining their relevant professional qualifications and experience.</li> <li>• We compared hydrocarbon production forecasts used in impairment tests to estimates and reports and our understanding of the life of fields.</li> <li>• We performed a retrospective review to check for indications of estimation bias over time.</li> </ul> <p><b>Other procedures</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• We challenged management's cash generating unit determination and considered whether there was any contradictory evidence present.</li> <li>• We validated that BP's asset impairment methodology was appropriate and tested the integrity of impairment models.</li> <li>• Where relevant, we also assessed management's historical forecasting accuracy and whether the estimates had been determined and applied on a consistent basis across the group.</li> </ul> <p>Since 31 December 2019, the oil price has fallen sharply in large part due to the impact of the international spread of COVID-19 (Coronavirus) and geopolitical factors. As part of our post balance sheet audit procedures we considered whether these events provide evidence of conditions that existed at the balance sheet date.</p>

# ALGUNAS CONCLUSIONES

- Nos encontramos en una **situación sin precedentes en los tiempos modernos**
- Las revelaciones en los EEFF emitidas hasta la fecha no se corresponden con lo esperado (en especial, en relación con los hechos posteriores) → **¿reformulación?**
- Las empresas con previas dificultades financieras podrían entrar en concurso e incluso liquidación (especialmente sector servicios) → aplicación del Marco de Información Financiera cuando no aplica principio de empresa en funcionamiento
- Es un reto para la auditoría (procedimientos y medidas de salvaguarda): los equipos trabajando en remoto y con limitaciones en las pruebas (¿procedimientos alternativos?)
- Como dijo alguna vez Einstein, *“la crisis es la mejor bendición que puede sucederle a las personas y los países, porque la crisis trae progresos”*. Aprendamos a extraer lo mejor de esta crisis.

# BONUS TRACK

## **Firma digital en los informes de auditoría (Consulta auditoría 3- BOICAC 120/DICIEMBRE 2019)**

El informe de auditoría de cuentas puede ser firmado **indistintamente de forma manuscrita o electrónica por los auditores de cuentas y en la forma exigida por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas** antes señalada, sin que dicha normativa especifique nada respecto al tipo de firma a emplear ni, por tanto, se impida utilizar cualquiera de ellas.

En el caso de utilizar **firma electrónica**, ésta deberá cumplir las condiciones y características exigidas para ello por la **Ley 59/2003, de 19 de diciembre**, de firma electrónica reconocida al ser esta la que tiene la misma validez que la firma manuscrita.

**No vale cualquier firma electrónica**, debe ser "reconocida" o también llamada "cualificada" en otros textos. En este enlace se explica qué es una firma reconocida <https://firmaelectronica.gob.es/Home/Ciudadanos/Base-Legal.html>

Después de analizar la base legal anterior y otra información, hemos llegado a la conclusión de que **la firma reconocida se consigue mediante la firma electrónica con el DNle** y que los certificados de firma alojados en algunos de nuestros equipos y que utilizamos para las comunicaciones con las distintas administraciones, podrían no ser suficientes para llegar al rango de firma reconocida que exige el ICAC (Uyarra, D., 2020)

## **Nota técnica sobre la posible falta de firma de los administradores de las cuentas anuales y el informe de gestión sobrevenida por el COVID-19 (ICJCE: 24-3-2020)**

El RD-L 8/2020 [...] no contempla medida específica alguna dirigida a salvar la dificultad –o imposibilidad- sobrevenida para los administradores de firmar las cuentas anuales, ya sea de manera manuscrita o a través de firma digital.

Si falta la firma de alguno de los administradores, la consecuencia es, tal y como disponen esos mismos artículos, que deberá señalarse en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

[...] Cuando la excepción (falta de alguna firma) se convierte en regla (faltan la mayoría de las firmas), cabe plantearse si [...] se está violentando el sentido de la norma.

## **Nota técnica sobre la posible falta de firma de los administradores de las cuentas anuales y el informe de gestión sobrevenida por el COVID-19 (ICJCE: 24-3-2020)**

Parece razonable que la **certificación del secretario del consejo adjunta a las cuentas anuales sea considerada evidencia suficiente** de la formulación de las cuentas siempre que en dicha certificación se hagan constar los siguientes extremos:

- a) El hecho de la falta de firma de los administradores que la hayan omitido.
- b) La causa de esa omisión (omisión que puede derivar de las circunstancias vinculadas a la crisis sanitaria, pero que, en hipótesis, podría derivar también de otras razones, como una disconformidad con las cuentas anuales o con el informe de gestión).
- c) La conformidad o disconformidad que los administradores hayan manifestado, en su caso, en relación con los documentos de referencia sobre los que garantiza su autenticidad.

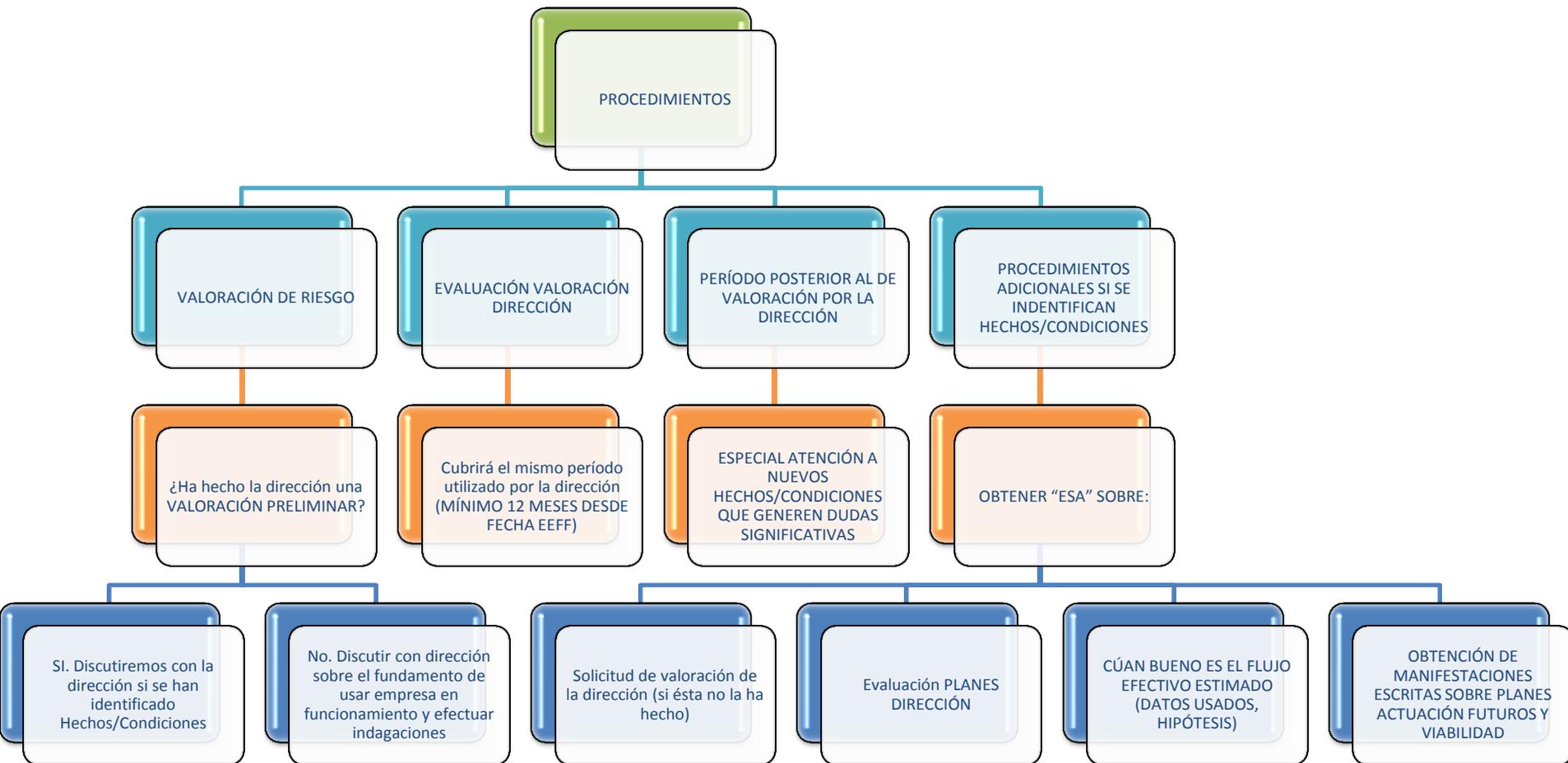
## **Nota técnica sobre la posible falta de firma de los administradores de las cuentas anuales y el informe de gestión sobrevenida por el COVID-19 (ICJCE: 24-3-2020)**

Para suplir la prueba directa que supone la firma (manuscrita o electrónica) de tales documentos, el **auditor podría considerar conveniente**, en aquellos casos que sea posible, **recabar el visto bueno del presidente a través de su firma en el mismo certificado o en otro documento de similar naturaleza.**

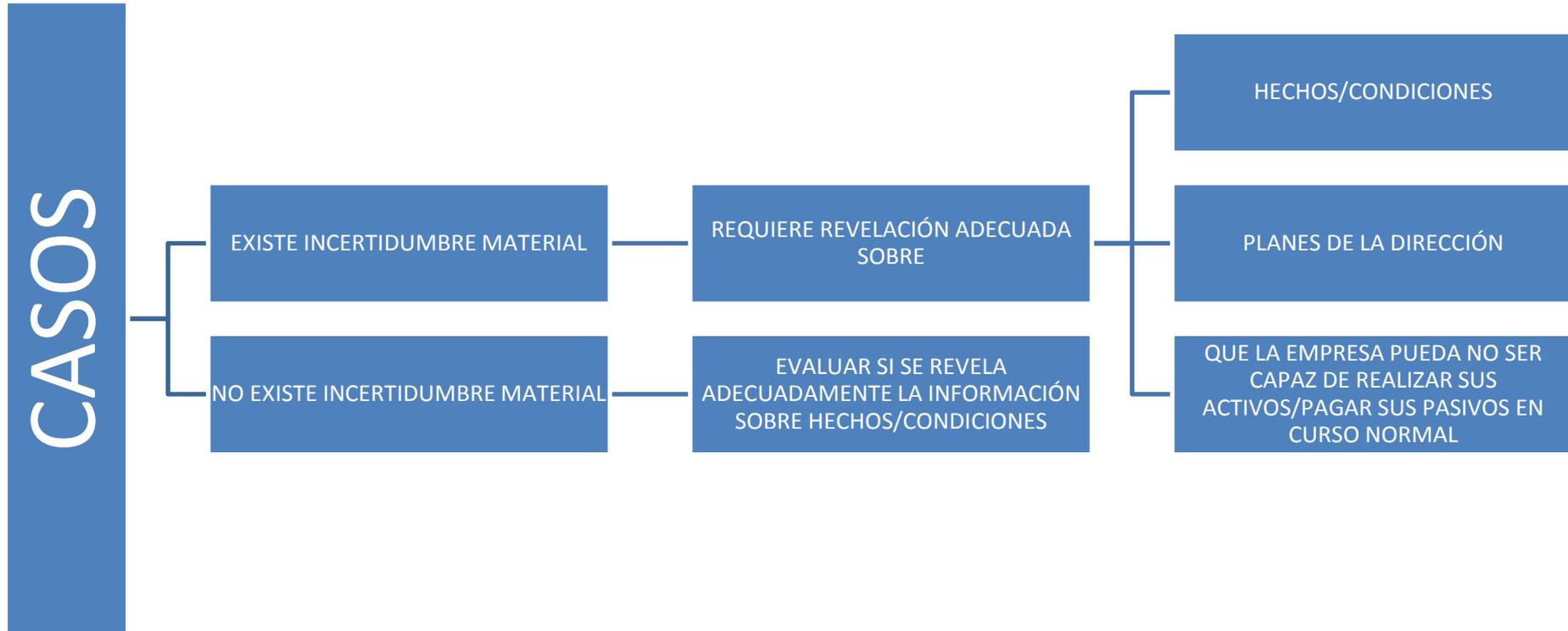
Por otra parte, el auditor podría, en su caso, a efectos de documentación, solicitar información sobre los medios utilizados por los administradores para hacer constar su conformidad o disconformidad, el reconocimiento de su identidad por parte del secretario (arg. ex art. 41.2 del RD-L 8/2020) y cualquier otro procedimiento que considere oportuno en función de las circunstancias concurrentes (como pudieran ser, entre otros, la comunicación directa con los administradores de la sociedad o la solicitud de manifestaciones adicionales de la dirección y responsables de gobierno de la entidad al respecto).

**NIA-ES 570**  
**PRINCIPIO EMPRESA EN**  
**FUNCIONAMIENTO**

# Procedimientos de auditoría



# Conclusiones del auditor



# Opinión del auditor

## Escenarios posibles

Utilización inadecuada  
principio empresa  
funcionamiento

Utilización adecuada principio empresa  
funcionamiento pero incertidumbre material

**Opinión Desfavorable**

En caso de revelación  
adecuada:

En caso de no  
revelación adecuada:

OP. NO MODIFICADA, indicar la  
nota de los EEFF y añadir la sección  
“INCERTIDUMBRE MATERIAL  
RELACIONADA CON LA EMPRESA  
EN FUNCIONAMIENTO”

OP. CON SALVEDADES O  
DESFAVORABLE E INDICAR EN  
“FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN...”  
QUE EXISTE UNA INCERTIDUMBRE  
NO ADECUADAMENTE REVELADA